

Adempimenti fiscali e doganali riguardanti le operazioni di import/export

Le imprese che intrattengono rapporti commerciali con l'estero devono rispettare alcuni adempimenti formali specifici. Essi riguardano una serie di normative nazionali e comunitarie che regolano numerosi aspetti dell'interscambio con gli altri Paesi del mondo. Premessa indispensabile a questo proposito è la funzione di controllo che lo Stato esercita in tre diversi ambiti:

1. controllo sui movimenti valutari in quanto ogni operazione comporta un movimento di valuta dal nostro paese
2. controllo qualitativo/quantitativo delle merci inerente la possibilità di limitarne gli scambi anche per ragioni di interesse pubblico
3. controllo sui prezzi e profitti realizzati dagli operatori in modo da regolarne la giusta remuneratività e l'applicazione delle conseguenti imposizioni fiscali.

Riguardo al **primo** punto molto è stato fatto rispetto ad un non lontano passato in cui vigeva la regola *tutto è vietato salvo ciò che è permesso*. Le riforme che si sono susseguite a partire dal 1988 hanno compiuto il processo di liberalizzazione e l'istituzione della piena libertà valutaria, in attuazione delle normative comunitarie che stabilivano la piena libertà di circolazione dei flussi finanziari tra i paesi membri della CEE. Dal maggio 1990, i capitali italiani possono circolare liberamente in tutti i Paesi del mondo, e, analogamente, i capitali stranieri possono affluire liberamente in Italia e trovare investimento in attività commerciali, finanziarie ecc. Chiunque può acquistare, vendere e detenere valuta straniera, senza limiti di importo e di tempo, inviare all'estero o ricevere valuta e valori mobiliari, aprire depositi e conti correnti presso banche straniere, rilasciare assegni, effettuare investimenti, acquistare valori mobiliari e fondi comuni d'investimento in paesi stranieri, regolare in valuta estera le proprie obbligazioni ed effettuare operazioni in cambi. I residenti possono recarsi all'estero o rientrare in Italia liberamente con banconote italiane e valuta straniera al seguito. Permangono ad oggi disposizioni di natura fiscale, che comportano un controllo attraverso la dichiarazione in dogana o presso banche/uffici postali del contante e dei valori mobiliari importati ed esportati e la denuncia dei trasferimenti internazionali di capitali, investimenti e attività finanziarie estere, sulla dichiarazione annuale dei redditi. In particolare dal 1° gennaio 2009, è indispensabile dichiarare il trasporto o la spedizione di denaro contante e di altri strumento di pagamento al portatore di importo pari o superiore a 10.000 euro agli Uffici delle Dogane;

Riguardo al **secondo** punto lo Stato, anche in attuazione di normative europee, si riserva la facoltà di definire quali e quante merci possano essere movimentate e se le stesse abbiano bisogno di specifiche autorizzazioni o certificazioni come ad esempio quelle sanitarie o quelle merceologiche.

Riguardo al **terzo** punto lo Stato controlla i prezzi praticati per evitare che gli stessi comportano una attività di concorrenza sleale con gli operatori che operano esclusivamente all'interno del Paese. E quindi a seconda dei casi può incentivare o disincentivare l'import/export di determinate merci a tutela degli altri produttori nazionali o comunque a tutela del prodotto nazionale. Tali normative derivano dall'applicazione di quelle europee e sono anche frutto di accordi commerciali che il nostro Paese ha sottoscritto a livello internazionale.

Per esercitare questi controlli e per dare attuazione a quest'insieme di norme si avvale di numerosi organismi, enti, agenzie e società che a vario titolo intervengono in tutto ciò che riguarda l'interscambio di merci, servizi e capitali con altri Paesi esteri. Uno dei principali enti che sovrintende ai controlli sugli scambi internazionali è rappresentato dall'**Agenzia delle Dogane**.

Le dogane

La storia doganale dello Stato italiano ha inizio con la proclamazione del Regno d'Italia (1861) o, meglio ancora, sotto l'aspetto doganale, nel 1862, anno in cui venne adottata ufficialmente, sull'intero territorio del nuovo Stato, la tariffa doganale dell'ex Regno di Sardegna. L'istituzione delle dogane nasceva dall'esigenza primaria di introitare delle tasse e di controllare il passaggio delle merci. Non è un caso che alcuni termini sono impressi nella memoria collettiva di tutti noi: "pagar dazio" (per obbligo di dare o fare qualcosa), "sdoganare" (per rendere praticabile o accettabile), o "zona franca" (per indicare in senso figurato un luogo

o un'istituzione senza controlli), o “gabelle” da cui “gabellare” (per imbrogliare, ed è indicativo degli spazi interpretativi che i gabellieri avevano a disposizione per un'applicazione delle norme non sempre cristallina).

Il fenomeno della globalizzazione e la connessa liberalizzazione degli scambi internazionali, non hanno fatto sminuire i compiti che oggi fanno capo alle dogane. Le funzioni degli uffici doganali si sono anzi arricchite di nuove e più delicate missioni che per conto dell'Unione Europea e del nostro Paese si sono affiancate al tradizionale lavoro di applicazione della tariffa doganale negli scambi con i paesi terzi e di riscossione delle accise. La lotta al traffico di stupefacenti, di valuta e di opere d'arte, di prodotti contraffatti, di armi, di animali in via di estinzione, di rifiuti tossici e nocivi, di materiale radioattivo, si è integrata con l'impegno tradizionale contro il contrabbando.

L'**Agenzia delle Dogane** è un ente di diritto pubblico che esercita, a garanzia della piena osservanza della normativa comunitaria, tre fondamentali funzioni: una funzione fiscale, una funzione economica e una funzione amministrativa.

Funzione fiscale	La dogana riscuote i tributi doganali sulle merci importate (quali l'IVA e le accise). Lo scopo principale di questi tributi è di tutelare gli interessi economici nazionali e comunitari proteggendo la produzione interna delle merci.
Funzione economica	La dogana svolge un' attività di controllo sulla quantità, sulla qualità e sull'origine delle merci , raccogliendo i dati statistici per la redazione della bilancia commerciale.
Funzione amministrativa	La dogana svolge un' attività di controllo sul rispetto e sull'applicazione della legislazione nazionale e sovranazionale , verificando la regolarità dei documenti necessari per il passaggio della frontiera.

Si tratta di compiti di una particolare complessità operativa da effettuare nel minor tempo possibile per non intralciare l'operatività delle aziende interessate all'interscambio commerciale con altri Paesi. A tal fine, l'Agenzia si è dotata di strumenti gestionali avanzati, e ha sviluppato un sistema di controlli basato sulle più evolute tecniche di analisi dei rischi. Si articola sul territorio nazionale in Direzioni centrali, regionali, interregionali e provinciali e numerosi laboratori chimici e merceologici.

Il ruolo svolto dagli uffici doganali è stato recentemente riformato dal Codice Doganale Comunitario che contiene tutta la normativa applicabile alle importazioni ed esportazioni di merci tra l'area UE e gli altri Paesi del mondo.

Accisa

È un'imposta indiretta che grava sulla fabbricazione e vendita di prodotti di consumo. Per i beni soggetti (quali i prodotti energetici, gli alcolici e i tabacchi) provenienti dall'estero, essa viene assolta in Dogana e rientra nella base imponibile IVA.

Suddivisione delle operazioni di import/export

L'insieme delle operazioni che hanno per interlocutore un'azienda residente al di fuori del nostro Paese possono essere distinte in:

- ➔ operazioni di compravendita intra-comunitarie tra i Paesi appartenenti all'Unione Europea¹ (UE) che hanno dato vita ad un unico mercato in cui le merci circolano liberamente e non sono soggette a dazi o ad altri obblighi doganali;
- ➔ operazioni di compravendita extra-comunitarie: riguardano le importazioni e le esportazioni di beni e servizi con Paesi non appartenenti all'UE; queste operazioni sono assoggettate a particolare regolamentazione e quindi al regime doganale e consistono in:
 - ➔ **importazioni** quando danno luogo all'entrata in un Paese membro della UE di una merce non originaria o non in libera circolazione nella Comunità; ai fini IVA sono operazioni imponibili a prescindere se il soggetto sia un'impresa o un privato cittadino. L'imposta deve essere assolta in dogana e l'imponibile è dato dal valore dei beni individuato dalla bolletta doganale. Sono operazioni che vanno registrate insieme a tutti gli acquisti in base a quanto indicato in bolletta doganale e l'imposta pagata rappresenta un credito verso l'erario.
 - ➔ **esportazioni** quando danno luogo all'uscita da un Paese membro della UE di una merce originaria o in libera circolazione nella Comunità verso un Paese extra-comunitario.

¹ Ricordiamo che dell'Unione europea (UE) fanno parte 28 paesi (l'ultimo in ordine temporale è la Croazia). Per saperne di più www.europa.eu

Si può quindi correttamente parlare di importazioni e di esportazioni solo per le operazioni compiute con Paesi extra-UE, anche se nel linguaggio corrente queste espressioni vengono ancora usate per tutti gli scambi con controparti al di fuori dell'Italia.

Le esportazioni (extraUE)

Le esportazioni sono regolate dagli articoli 8, 8 bis e 9 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633: *sono considerate esportazioni le cessioni di beni mobili che siano trasportati o spediti fuori dal territorio dell'Unione Europea, nonché le cessioni, in Italia, a non residenti che inviano merci all'estero e le cessioni o prestazioni di servizi verso gli esportatori abituali*. Queste operazioni rientrano nel campo di applicazione IVA; tuttavia, pur presentando i tre presupposti IVA (soggettivo, oggettivo e territoriale) sono considerate operazioni non imponibili, al fine di evitare la doppia tassazione: una in Italia e un'altra nel Paese di destinazione.

Si tratta quindi di operazioni che vanno fatturate², registrate e fanno parte del volume d'affari.

Affinché l'esportazione sia considerata tale, ai fini della non imponibilità IVA, deve essere attestata da un documento di prova dell'avvenuta esportazione, costituito dal messaggio elettronico di "uscita", il DAE (documento di accompagnamento di esportazione), che la **dogana di uscita** competente invierà alla **dogana di esportazione** tramite il sistema ECS (Export Control System).

La non imponibilità delle esportazioni è distinta all'art. 8 del DPR 633/72 in:

1. esportazioni dirette (comma 1 lettera a)
2. cessioni ad operatori non residenti nel nostro Paese che entro 90 giorni trasportano le merci fuori dalla UE (comma 1 lettera b)
3. cessioni ad esportatori abituali (comma 1 lettera c).

Dogana di uscita

Rappresenta l'ultima dogana del territorio della Unione Europea attraversata dalla merce nel tragitto di esportazione verso Paesi extra europei.

Dogana di esportazione

Rappresenta la dogana di un Paese membro UE ove è stabilito l'esportatore o dove la merce è imballata o caricata per la spedizione.

Le esportazioni dirette e triangolari.

Le **esportazioni dirette in senso stretto** sono la forma più frequente in cui un'azienda italiana vende direttamente ad una controparte estera i beni prodotti o commercializzati, utilizzando per il trasporto fuori dal territorio doganale europeo mezzi propri, dell'importatore o ricorrendo ad un vettore. Appartengono a questa categoria anche le cosiddette operazioni triangolari: esportazione su incarico di un proprio cliente nazionale.

L'esportatore deve presentare all'**ufficio doganale di "esportazione"** le merci e la relativa dichiarazione di esportazione e, ove richieste, le specifiche autorizzazioni/licenze. L'ufficio doganale di esportazione procede ad accettare la dichiarazione e ad effettuare l'analisi dei rischi ai fini fiscali e di sicurezza. All'operazione è assegnato un numero di riferimento MRN (Movement Reference Number) che serve a tracciare in maniera telematica lo stato dell'uscita effettiva delle merci dalla UE. L'ufficio di esportazione svincola le merci per l'esportazione a condizione che esse lascino il territorio doganale alle stesse condizioni in cui si trovavano quando la dichiarazione di esportazione è stata accettata. Esso, inoltre, consegna all'operatore il Documento di Accompagnamento Esportazione (DAE). La merce ed il DAE devono essere presentati all'**ufficio doganale di uscita** che corrisponde, di norma, all'ultimo ufficio doganale prima dell'uscita delle merci dal territorio doganale della Comunità. Tale ufficio sorveglia che la merce presentata corrisponda a quella dichiarata e verifica l'uscita fisica delle merci.

Affinché l'esportazione sia considerata tale ai fini della non imponibilità IVA, bisogna perciò essere in possesso del documento MRN che indica in via telematica³ che la merce è uscita dal territorio doganale dell'UE.

Esempio di esportazione diretta:

Il 4 Agosto la Fabbri Srl di Perugia ha venduto merci al cliente albanese AgroEgypt di Dokki – Cairo, emettendo la fattura di vendita alle seguenti condizioni:

² Indicando espressamente che l'operazione non è imponibile IVA ai sensi dell'art. 8 del DPR n. 633/1972)

³ Per avere notizie in tempo reale dello stato della pratica di esportazione <http://www1.agenziadogane.it/ed/servizi/esportazione/inserisci.htm>

- resa della merce *CIF Porto Said*;
- imballaggio gratuito;
- pagamento con *Credito Documentario confermato* dalla Unicredit Spa.

ditta italiana: Fabbri Srl
venditore

ditta egiziana: AgroEgypt
compratore

ESPORTAZIONE DIRETTA

Presentiamo la fattura immediata.

<p><i>Fabbri Srl</i> Via Firenze, 301 65122 PERUGIA tel. 075/41232413 - fax 075/44123432 Codice fiscale e partita IVA 00421287684 Ufficio del Registro delle imprese di Perugia 00421287684</p>		<p>Spett.le AgroEgypt Piazza "Sphinx Square" 89 Dokki - Cairo</p>		
		Fattura n. 4570 del 04/08/2012		
<i>Imballaggio</i>		<i>Resa della merce</i>		<i>Pagamento</i>
gratuito		CIF Porto Said		Credito documentario confermato dalla Unicredit Spa
<i>Quantità</i>	<i>Descrizione</i>	<i>Prezzo unitario</i>	<i>IVA %</i>	<i>Totale</i>
1000	Confezioni dolci	4,60		€ 4.600,00
4000	assortiti Confezione merende	3,20		€ 12.800,00
		Non imponibile art. 8 comma 1, lettera a), DPR n. 633/1972		
<i>importo merci</i> € 17.400,00		<i>Spese documentate</i>		<i>Importo IVA non imponibile</i>
				Totale fattura € 17.400,00
Contributo ambientale CONAI assolto				

Le esportazioni triangolari:

In queste cessioni vi è la partecipazione di tre soggetti:

- un produttore (cedente)
- un intermediario (esportatore) → entrambi residenti in Paesi UE
- un importatore extra-UE.

Le due cessioni (dal produttore all'intermediario e da questo all'importatore) sono entrambe non imponibili IVA a condizione che i beni siano inviati nel Paese extra-UE direttamente dal produttore/cedente e senza perciò passare dal magazzino dell'esportatore. Per poter dimostrare la non applicabilità dell'IVA il cessionario dovrà conservare idonea documentazione che dimostri l'uscita della merce dal territorio comunitario

Quella che segue è un'operazione in cui un imprenditore italiano (la DENDI Spa), vende alla ditta americana HATMAYER dei materiali che le vengono spediti dalla ditta italiana CRULLI Srl.



Nell'operazione le fatture emesse sono due:

- la fattura del fornitore CRULLI Srl sulla DENDI Spa;
- la fattura della DENDI Spa sul cliente finale americano HATMAYER.

Entrambe le fatture emesse sconteranno la non imponibilità dell'IVA. La parte tabellare della fattura che emette la CRULLI Srl sulla DENDI Spa sarà così composta:

Quantità	Descrizione	Prezzo unitario	Importo
20	lame in acciaio per macchinari modello TVX	€ 2.500,00	€ 50.000,00
10	accessorio per tagliafilii	€ 400,00	€ 4.000,00
merce inviata alla Ditta Hatmayer (USA) in nome e per conto della Dendi Spa			
Importo merci	IVA	totale fattura	
€ 54.000,00	Operazione non imponibile art. 8 comma 1, lettera a), DPR n. 633/1972	€ 54.000,00	

La fattura che la DENDI Spa emette sul cliente americano HATMAYER avrà questa parte tabellare:

Quantità	Descrizione	Prezzo unitario	Importo
20	lame in acciaio per macchinari modello TVX	€ 3.500,00	€ 70.000,00
10	accessorio per tagliafilii	€ 600,00	€ 6.000,00
merce inviata alla Ditta Hatmayer (USA) in nome e per conto della Dendi Spa			
Importo merci	IVA	totale fattura	
€ 76.000,00	Operazione non imponibile art. 8 comma 1, lettera a), DPR n. 633/1972	€ 76.000,00	

Le esportazioni indirette.

Si tratta di cessioni di beni consegnati in Italia a clienti non residenti che godono del regime di non imponibilità purché siano rispettate le seguenti condizioni:

- il trasporto fuori dalla UE è fatto dal cliente estero entro il termine di 90 giorni dalla consegna
- la cessione deve essere effettuata direttamente senza l'intervento di commissionari.

In questo caso abbiamo due soggetti coinvolti nell'operazione:

- il fornitore italiano che emette la fattura non imponibile
- il Cliente estero intestatario della bolletta doganale

Per attestare che la merce sia esportata, dal momento che il DAE e il messaggio elettronico «risultati di uscita» restano in possesso dell'acquirente estero, per il fornitore italiano la prova è costituita da un esemplare della sua fattura munita del timbro apposto dalla dogana interna o dall'ufficio postale che comprovi l'uscita dei beni dal territorio comunitario.

In questo caso la parte tabellare della fattura deve contenere riguardo all'imposta "non imponibile IVA ai sensi dell'articolo 8 comma 1 lettera b) del DPR 633/72

Quantità	Descrizione	Prezzo unitario	Importo
400	bottiglie di vino barolo "La vecchia torre DOCG"	€ 25,00	€ 10.000,00
200	bottiglie di vino "Montepulciano d'Abruzzo DOCG"	€ 12,00	€ 2.400,00
Importo merci	IVA	totale fattura	
€ 12.400,00	Operazione non imponibile art. 8 comma 1, lettera b), DPR n. 633/1972	€ 12.400,00	

Le cessioni agli esportatori abituali.

Gli esportatori rispetto agli operatori commerciali che svolgono operazioni solo all'interno del nostro Paese, hanno una tipicità che deriva dal non poter riscuotere l'IVA sulle vendite effettuate all'estero. È stato perciò necessario introdurre un correttivo fiscale, per evitare che gli esportatori abituali si trovino costantemente a credito di imposta verso l'Erario poiché pagano l'IVA sugli acquisti ma non incassano l'IVA sulle vendite. Tale situazione risulterebbe svantaggiosa per questi contribuenti, che dovrebbero sostenere delle uscite finanziarie ricorrenti per l'IVA sugli acquisti, che potranno recuperare solo in un secondo momento attraverso il rimborso IVA o compensando il credito IVA con il debito per altri tributi.

Da qui nasce la norma di cui all'articolo 8 comma 1 lettera C: i fornitori degli esportatori abituali emetteranno fattura considerando la non imponibilità dell'IVA. È quello che viene chiamato anche il "plafond IVA", ossia il diritto per gli **esportatori abituali** di acquistare beni in sospensione d'imposta, ovvero senza pagamento dell'IVA.

Sono considerati esportatori abituali *le imprese che effettuano operazioni di esportazione diretta, operazioni assimilate e servizi internazionali per un importo complessivo superiore al 10% del totale dei ricavi di vendita (volume d'affari) nell'anno solare precedente*. Il vantaggio fiscale deve essere comunicato sia agli uffici doganali che ai propri clienti con un'apposita dichiarazione (la cosiddetta *lettera d'intento*). L'esenzione dell'IVA è relativa all'acquisto di tutti quei beni/servizi attinenti a quei beni che si intende esportare sia allo stato originario che previa trasformazione, lavorazione, montaggio.

ditta italiana: Lamina Spa
venditore

ditta italiana: Cocchi
compratore - esportatore abituale

vendita in sospensione di imposta

Nell'immagine di cui sopra la ditta (italiana) Lamina Spa emetterà fattura sulla ditta (italiana) Cocchi citando

l'art. 8 comma 1 lettera c. Questa è la parte tabellare della fattura:

Quantità	Descrizione	Prezzo unitario	Importo
40	tonnellate di olive verdi	€ 600,00	€ 24.000,00
Importo merci	IVA	totale fattura	
€ 24.000,00	Operazione non imponibile art. 8 comma 1, lettera c), DPR n. 633/1972	€ 24.000,00	

Le importazioni (extraUE)

Le importazioni da paesi extracomunitari sono soggette a controllo doganale sulla qualità della merce (legati ad esempio alla sanità della merce), sulla quantità e sul valore delle merci che consente di determinare la riscossione dei diritti doganali. Per uniformare la tassazione all'interno dei vari Paesi della UE, è stato emanato il codice doganale comunitario che raccoglie l'insieme delle leggi e dei regolamenti che regolano la circolazione delle merci comunitarie ed extracomunitarie. In questo contesto sono state definite come comunitarie sia le merci ottenute nel territorio doganale dell'Unione, sia quelle immesse in regime di *libera pratica* (merci provenienti da altri Paesi che attraverso le pratiche doganali di importazione sono diventate a tutti gli effetti comunitarie). Le merci extracomunitarie sono evidentemente tutte le altre che, provenienti da Paesi terzi per essere introdotte nel territorio comunitario, hanno necessità di superare controlli doganali e limiti doganali quali:

- divieto di importazione per determinate merci, come armi, animai vivi, pelli di foca, ecc.;
- contingenti, ossia limiti quantitativi applicati all'importazione di certe merci agricole o di prodotti provenienti da determinati paesi;
- autorizzazioni o licenze per determinate merci, come ad esempio l'attuale obbligo di richiedere l'autorizzazione per importare prodotti tessili all'interno della comunità europea.

Un ulteriore limite è quello relativo alle operazioni con i Paesi cosiddetti "**black list**" al fine di prevenire e contrastare l'evasione fiscale internazionale. Le caratteristiche peculiari dei Paesi cosiddetti "black list"⁴ sono sostanzialmente rappresentate da:

- un livello di tassazione sensibilmente inferiore
- un regime particolarmente liberale di costituzione e disciplina delle società (agevolato spesso e tutelato da un rigido segreto bancario che vanifica ogni tentativo di accertamento valutario) in cui risulta possibile realizzare atti formalmente legittimi, ma idonei a occultare proventi di attività lecite e illecite.

Si tratta in sostanza di paradisi fiscali, nei quali operatori non soggetti a imposte potrebbero emettere, dietro compenso, fatture false per diminuire il carico fiscale dei propri clienti. L'attuale normativa⁵, punta a impedire la contabilizzazione da parte dell'impresa italiana di costi esteri in realtà inesistenti, o quanto meno sovrastimati. Ciò comporta per gli operatori che pongono in essere reali operazioni economiche con soggetti localizzati in paesi "black list" un aggravio di documentazione atta a dimostrare la regolarità delle operazioni poste in essere.

Pertanto, in Italia tutti i soggetti con partita Iva, quindi imprese, aziende, ditte individuali ecc, che intrattengono scambi commerciali di beni e servizi con Paesi a fiscalità agevolata devono obbligatoriamente Comunicare all'Agenzia delle Entrate, tutte le operazioni economiche effettuate tramite apposita dichiarazione annuale.

L'altro importante ruolo svolto dalle dogane è quello di determinare e incassare una serie di tributi quali i

4 La "black list" è aggiornata ogni anno dal Ministero dell'Economia e dall'Agenzia delle Entrate. Per saperne di più: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/ComunicareDati/Operazioni+paesi+Black+list/Normativa+e+prassi+Black+list/>

5 Articolo 110, comma 10 Tuir: prevede l'indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese, e da ultimo anche professionisti, residenti ovvero localizzati in territori a fiscalità privilegiata.

diritti di confine, i **diritti accessori** e l'**Iva** sulle merci importate.

I **diritti di confine** rappresentano le tipiche imposte da sempre utilizzate dalle dogane costituite da:

- **i dazi doganali**: imposte applicate alle merci non comunitarie previsti dalla *Tariffa integrata comunitaria* (**TARIC**)
- **le sovrimposte di confine**: aggiunte ai dazi colpiscono le merci che nel paese importatore sono soggette ad imposta di fabbricazione. Scopo di questi tributi è quello di evitare che i prodotti provenienti dall'estero abbiano un vantaggio economico rispetto ad analoghi prodotti nazionali. Nel nostro Paese è il caso tipico degli oli minerali, (alcool, benzina, gasolio) che sono soggetti ad accisa.

I **diritti accessori** comprendono altri oneri quali ad esempio le tasse di imbarco, le tasse portuali, i diritti per i contrassegni doganali, i diritti di magazzinaggio, le tasse sanitarie.

L'**IVA** colpisce con le aliquote applicate in Italia, tutte le merci provenienti da Paesi non appartenenti alla UE.

L'insieme di questi tributi è pagato direttamente in dogana sulla base della bolletta doganale.

Negli acquisti extra-UE, la dogana applica il cambio doganale⁶ per gli importi indicati in valuta estera, costi aggiuntivi (dazi) e costi presunti (nolo, assicurazione, etc.) fino alla dogana per calcolare il "valore statistico" del prodotto⁷, sul quale verrà poi calcolata l'Iva.

Un esempio pratico:

Il fornitore americano "Orange Ltd" vende alla ditta Micheli di Livorno prodotti per un valore (FOB New York) di 15.500 dollari americani (USD). Le spese di trasporto e di assicurazione fino al porto di Anversa sono pari a € 500. Il cambio doganale per il mese corrente è pari a 1,423. Le spese di trasporto fino alla frontiera italiana di transito ammontano a € 120. L'importo dei dazi e dei diritti doganali è pari all'1,7%. IVA ordinaria. Lo spedizioniere oltre al rimborso delle spese di trasporto fino al porto di Livorno, richiede le spese di consegna fino a domicilio (€ 50) e le spese di assistenza in dogana (€ 250) come da regolare fattura.

Quello che segue è lo schema di calcolo per risolvere questo tipo di problema:

$$\begin{aligned} & \text{valore normale delle merci franco partenza (FOB) +} \\ & \text{spese di trasporto e assicurazione sino alla frontiera CEE =} \\ & \quad \text{base imponibile per il dazio doganale +} \\ & \quad \text{dazio doganale e altri diritti +} \\ & \quad \text{spese fino alla frontiera italiana +} \\ & \text{spese di inoltro al luogo interno di destinazione =} \\ & \quad \text{base imponibile IVA} \end{aligned}$$

Nel caso in esame supponiamo che il valore delle merci corrisponda al valore inserito in fattura; per determinare il valore da assoggettare a dazio dobbiamo trasformare l'importo FOB della merce in € (in questo caso le spese di trasporto ed assicurazione fino al porto di Anversa sono in €):

valore (FOB) della merce	USD 15.500,00
nolo e assicurazione (in questo caso l'importo è in €)	USD 0,00
valore della merce in dogana da assoggettare a dazio	USD 15.500,00
che corrisponde al cambio doganale di 1,423 a	€ 10.892,48 ⁸

A questo punto si aggiungono le spese di nolo e assicurazione fino al porto di Anversa e sul numero ottenuto calcoliamo i dazi ed i diritti doganali nella misura dell'1,7%:

valore della merce franco confine comunitario	€ 10.892,48
nolo e assicurazione fino al porto di Anversa	€ 500,00

6 Qualora la valuta dell'operazione riportata in fattura non dovesse essere l'euro, viene effettuato la conversione al cambio doganale. Questo non coincide con il cambio commerciale, ma viene fissato dall'Agenzia delle Dogane, una volta al mese, al fine di regolare con una certa uniformità tutte le operazioni effettuate dal primo all'ultimo giorno del mese di riferimento.

7 Per saperne di più <http://www.consulped.com/news/il-valore-in-dogana-e-il-calcolo-delle-bas-imponibili.html>

Quello che segue è invece il link di un'azienda che offre servizi di consulenza e di assistenza doganale: <http://www.aerodogana.com/il-rapporto-tributario-doganale/dichiarazione-doganale-e-modulistica/>

8 Questa è la proporzione che ci permette di trasformare i \$ in €: $1 : 1,342 = x : 15.500$

valore della merce in dogana da assoggettare a dazio	€ 11.392,48
diritti doganali 1,7% di 11.392,48	€ 193,67
totale	€ 11.586,15

Sulla somma così ottenuta aggiungiamo le spese di trasporto fino a Livorno in modo da ottenere l'imponibile su cui applicare l'IVA:

totale	€ 11.586,15 +
spese di trasporto fino alla frontiera di Livorno	€ 120,00 =
Imponibile IVA	€ 11.706,15
IVA 22% su € 11.706,15	€ 2.575,35

Pertanto alla dogana di Livorno andranno pagati i seguenti tributi:

IVA 22% su € 11.706,15	€ 2.575,35 +
diritti doganali	€ 193,67 =
totale diritti liquidati	€ 2.769,02

La **bolletta doganale** avrà il seguente formato:

base imponibile dazio

base imponibile IVA = base imponibile dazio + nolo nazionale + dazio = 11.392,48 + 120,00 + 193,67

condizioni di consegna

moneta e importo fatturato

tasso di cambio

prezzo dell' articolo

valore franco confine comunitario = prezzo dell'articolo + nolo extraUE 10.892,48 + 500,00

Descrizione	Base imponibile	Aliquota	Importo	IVA
A00	11.392,48	1,7%	193,67	F
405	11.706,15	2,2%	2575,35	G
Totale			2769,02	

La fattura dell'azienda americana esporrà i seguenti valori:

ORANGE Lt d 3, Cedar Park 75089 New York - United States		Invoice date	7 mag 14	
		Invoice number	QA 129	
		Micheli Srl via del Mare 121 - 57100 LIVORNO (Italy)		
Delivery terms:	FOB New York			
Packing list number:	PL QA129	Payment:	documentary credit	
Shipdate:	02/05/14			
Q.ty	description	U. price	Discount %	Amount
500	WA 98-1 nylon	19,00 \$		9.500,00 \$
400	We 18/7 natural	15,00 \$		6.000,00 \$
Invoice Total				15.500,00 \$

La fattura dello spedizioniere **AVG Srl** che ha curato tutta l'operazione evidenzia oltre al rimborso di quanto pagato in dogana (diritti doganali ed IVA) anche le spese di assistenza doganali, il nolo fino ad Anversa, il nolo fino a Livorno, le spese di consegna a domicilio. Su alcune di queste spese l'IVA è già stata assolta in dogana e pertanto sono non imponibili⁹

codice	descrizione	importo	IVA
254	spese di assistenza doganale	€ 250,00	22%
300	consegna a domicilio	€ 50,00	22%
301	totale imponibile	€ 300,00	
	IVA 22%	€ 66,00	
302	nolo e assicurazione fino ad Anversa	€ 500,00	non Imp
	nolo e assicurazione fino ad Livorno	€ 120,00	non Imp
	spese documentate anticipate per v/s conto alla dogana di Livorno (escluse IVA art 15 n° 3 dpr 633/72)	€ 2.769,02	
totale a v/s debito		€ 3.755,02	

Quelle che seguono sono le scritture sul Libro giornale della ditta Micheli considerando che l'importo della fattura è stato riportato in € al cambio del giorno in cui è stata ricevuta¹⁰:

16/5 Merci c/acquisti estero¹¹ ric. Fatt. n° QA129 dal fornitore Orange Ltd 11.317,17
Debiti v/s Fornitori Esteri 11.317,17

Registrazione della bolletta doganale:

Merci c/acquisti estero¹² ric. Bolletta doganale. N° 121 193,67
Iva n/s credito 2.575,35
Fornitori c/spese anticipate 2.769,02

⁹ In altri termini, secondo la recente interpretazione dell'Agenzia delle entrate, a prescindere da dove venga effettuata l'importazione da parte di un soggetto passivo italiano all'interno della Comunità, il regime di non imponibilità IVA si applica al servizio di trasporto di beni all'importazione se il valore di tale servizio, accessorio all'ingresso nel territorio comunitario, è ricompreso nel valore del bene importato e sempreché l'IVA venga assolta direttamente in dogana.

¹⁰ Utilizziamo il cambio fiscale stabilito dalla BCE per il 16/5/2014 pari a 1,3696

¹¹ Alcune aziende usano il conto **Merci c/acquisti estero** per distinguerli dagli acquisti nazionali.

¹² Facciamo affluire tutti i diritti doganali nel conto **Merci c/acquisti estero** e ovviamente teniamo distinta l'IVA

Trasporti su acquisti¹³ ric. Fatt. n° 2987 della Ditta AVG Srl	670,00
costi per servizi diversi	250,00
Iva n/s credito	66,00
Fornitori c/spese anticipate	2.769,02
Debiti v/Fornitori	3.755,02

Questo è il Registro Iva degli acquisti:

Registro IVA ACQUISTI										
PROTOCOLLO N.	Data	Fornitore	FATTURA N°	DATA	Importo	Imponibile	IVA	importi non imponibili	importi esclusi	note
							22,00%			
3125	30/05/14	Bolletta doganale	121	12/05/14	€ 14.281,50	€ 11.706,15	€ 2.575,35			
3124	30/05/14	AVG Srl	2987	30/05/14	€ 3.755,02	€ 300,00	€ 66,00	€ 620,00	€ 2.769,02	escluse IVA art 15 n° 3 dpr 633/72

Le operazioni intracomunitarie

Le operazioni intracomunitarie sono regolamentate in Italia dal DL 331/1993. I principi che regolano tali disposizioni sono:

- la tassazione nel Paese di destinazione della merce per le operazioni poste in essere tra soggetti passivi d'imposta nei diversi Stati (compratore e venditore sono titolari di partita IVA);
- la tassazione nel Paese di origine per acquisti posti in essere da privati, che essendo soggetti che pagano l'IVA, sono tenuti al pagamento nello Stato dove effettuano l'acquisto.

Per essere classificata intracomunitaria e ricadere quindi nei benefici previsti dal DL 331/1993, devono sussistere tre requisiti:

1. **Soggettivo:** entrambe le parti devono essere soggetti passivi IVA residenti in diversi Stati UE
2. **Oggettivo:** l'operazione deve avere ad oggetto il trasferimento della proprietà a titolo oneroso, di beni mobili o altro diritto reale di godimento
3. **Territoriale:** il luogo di partenza e destinazione dei beni deve essere interno a due Stati UE.

In mancanza anche di uno solo dei tre requisiti l'operazione non è più considerata intracomunitaria e si applicano le disposizioni del DPR 633/72 con la conseguenza che l'operazione sarà considerata imponibile ai fini IVA.

Più in dettaglio è indispensabile che:

- Entrambi i contraenti siano identificati con il numero di partita IVA che è preceduto dalla sigla del proprio Paese (IT per il nostro – FR per gli operatori francesi – DE per quelli tedeschi...).
- Si verifichi l'effettiva movimentazione dei beni da un Paese UE ad un altro.
- L'operazione sia a titolo oneroso e non gratuito.
- Sussista la preventiva autorizzazione per le aziende italiane dall'Agenzia delle Entrate all'effettuazione di scambi intra UE, che obbliga i soggetti che intendono porre in essere cessioni e acquisti di beni in questa ambito, con la tecnica del *reverse charge*, all'iscrizione negli elenchi VIES (sistema elettronico di scambio dati sull'IVA col quale si può verificare la validità della partita IVA di un qualsiasi Paese UE).
- Siano compilati gli elenchi riepilogativi Intrastat delle cessioni e degli acquisti intracomunitari.

Il "reverse charge"

È un meccanismo contabile di inversione contabile col quale un imprenditore qualificatosi come soggetto passivo IVA ottiene la non applicazione dell'IVA sugli acquisti. Pertanto, il venditore non addebita l'IVA in fattura, emettendo il documento con l'indicazione della normativa di riferimento *art.17 DRR 633/72*. La fattura sarà integrata dal compratore che dovrà annotare la fattura sia nel registro degli acquisti sia nel registro delle fatture emesse. In questo modo l'operazione risulterà neutra ai fini della liquidazione IVA.

Effettuazione dell'operazione

Da un punto di vista fiscale, l'operazione si intende effettuata con l'inizio del trasporto o della spedizione dallo stato UE di residenza del venditore.

Il VIES

Si tratta di un archivio informatico col quale si può immediatamente verificare il numero di Partita Iva degli operatori che sono autorizzati ad effettuare operazioni con l'estero

<http://www1.agenziaentrate.gov.it/servizi/vies/vies.htm>

¹³ In questo caso il valore è dato da tutte le spese di trasporto includendo sia quelle extraUE, sia quelle fino a Livorno, sia, infine quelle di consegna a domicilio.

Il meccanismo che consente la neutralità fiscale dell'IVA nelle operazioni di acquisto da fornitori residenti nella UE è chiamato *reverse charge*.

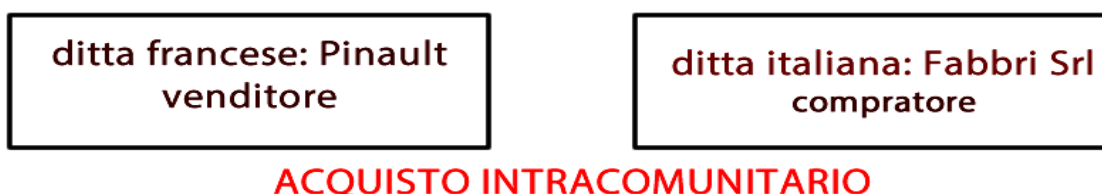
L'imponibile su cui va calcolata l'IVA è dato oltre che dal prezzo della merce (al netto degli eventuali sconti incondizionati) anche di tutte le spese accessorie come quelle di trasporto, assicurazione, carico, scarico. Se il bene è soggetto ad accisa, anche questa concorre alla formazione della base imponibile. Gli importi inseriti in fattura eventualmente espressi in valuta estera devono essere trasformati in Euro, in base al cambio del giorno in cui è stata spedita la merce o a quello della emissione della fattura qualora questa sia stata emessa in via anticipata rispetto alla spedizione. L'aliquota IVA che sarà applicata è quella propria dei beni, come in vigore per le operazioni nazionali.

Periodicamente tutte le operazioni di compravendita intracomunitarie vanno comunicate all'**Agenzia delle Dogane** in via telematica attraverso il sistema Intrastat entro il giorno 25 di ciascun mese o trimestre solare a seconda che il volume di operazioni svolte superi o meno il limite di € 50.000. Questo sistema consente:

- il controllo fiscale degli scambi intracomunitari di beni e di servizi effettuati dagli operatori nazionali con il resto della comunità europea;
- di stilare statistiche sullo scambio di beni effettuati dagli operatori nazionali con il resto della comunità europea.

Le operazioni di acquisto intracomunitarie

Prendiamo ad esempio la compravendita avvenuta tra una ditta residente in Francia ed un nostro operatore nazionale:



In conseguenza di questo rapporto di affari il contratto di compravendita prevede la consegna della merce nei magazzini del compratore ed il pagamento direttamente al vettore. La fattura ricevuta dalla Ditta Fabbri contiene i seguenti dati:

Pinault		Invoice date 12 feb 14		
rue Corvisart, 43 Place d'Italie – 75009 PARIS		Invoice number 569		
TAV FR 314124564		Fabbri Srl		
		via della Bormida 25 – 22010 COMO (Italy) VAT N° IT43434502515		
Delivery terms:	DDP Como			
Intra Community supply of goods				
Packing list number:	7318945	Payment:	COD Como	
Shipdate:	12/02/14			
Q.ty	description	U. price	Discount %	Amount
50	Melange tee India	€ 16,53		€ 826,50
40	Nylon blazer	€ 90,25		€ 3.610,00
Exoneration de TVA - article 2 62 ter 1 du CGI				
Invoice Total				€ 4.436,50

Possiamo notare quanto segue:

- il numero di partita Iva sia del venditore che del compratore preceduti dalle sigle del loro Paese
- l'indicazione della natura intracomunitaria della compravendita
- il numero del "Packing list" e la data di spedizione della merce che nel caso specifico coincidono
- la mancanza dell'Iva con la specifica annotazione che rimanda alla legislazione francese
- il riferimento alla modalità di pagamento: *alla consegna della merce a Como direttamente al vettore* (Cash On Delivery – Como)
- la resa della merce: *il venditore è impegnato a consegnare la merce nel magazzino del compratore* (clausola Incoterms **Delivery Duty Paid**).

Una volta ricevuta la fattura, la ditta Fabbri dovrà integrarla con una specifica annotazione da apporre sullo stesso documento in cui, dopo aver riepilogato i dati fiscali, inserirà l'importo dell'IVA:

Integrazione ex art 46 DL 331/93	
Fattura n° 569 del	12/02/14
Totale fattura	€ 4.436,50
Aliquota IVA	22,00%
Importo IVA	€ 976,03
Totale fattura	€ 5.412,53
Importi non imponibili/esenti	
Importi esclusi	
registro IVA Acquisti n°	107
registro IVA Vendite n°	104

La fattura sarà quindi registrata sia sul registro delle fatture d'acquisto sia in quello delle fatture emesse con due distinte annotazioni nell'apposita sezione dedicata alle operazioni INTRA.

Sul libro Giornale farà la seguente scrittura:

Merci c/acquisti estero	ric. Fatt. n° 83343161 dal forn. Scotch & Soda	4.436,50	
Iva n/s credito UE		976,03	
Debiti v/s Fornitori Esteri			4.436,50
Iva n/s Debito UE			976,03

Questa è la annotazione sui registri IVA:

Registro IVA ACQUISTI						
Fattura		Fornitore	Data consegna	Imponibile INTRA	IVA	Totale
N.	Data				22,00%	
107	12/02/14	PINAULT – Paris	12/02/14	€ 4.436,50	€ 976,03	€ 5.412,53

Registro IVA VENDITE						
Fattura		Fornitore	Data consegna	Imponibile INTRA	IVA	Totale
N.	Data				22,00%	
104	12/02/14	PINAULT – Paris	12/02/14	€ 4.436,50	€ 976,03	€ 5.412,53

Se il compratore non riceve la fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, ha l'obbligo di emettere apposita autofattura entro il 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Quella che segue è un esempio di autofattura compilata dalla Ditta Bissacco a causa della mancata ricezione nei tempi previsti dalla norma:

<p>Fornitore</p> <p>STOCK OUTLET DI BISSACCO ERNESTO Via Roma 103 I – 35040 BOARA PISANI (Italia) Partita Iva IT 04373450289</p>	<p>Cliente</p> <p>STOCK OUTLET DI BISSACCO ERNESTO Via Roma 103 I – 35040 BOARA PISANI (Italia) Partita Iva IT 04373450289</p>																																
<p>AUTOFATTURA N. 01 / 2013</p> <p>Documento emesso ai sensi dell'art. 17., comma 2, D.P.R. 633/1972 in relazione al mancato ricevimento della fattura fornitore Intracomunitario.</p>																																	
<p><u>Con riferimento al fornitore intracomunitario denominato:</u></p> <p>SCOTCH & SODA B.V. JACOBUS SPUKERDREFE 20-24 2132 PZ. HOOFDDORP THE NETHERLANDS (NL) VAT N. NL 810231104B01</p>	<p><u>Data ultima di spedizione della merce dal luogo di origine:</u></p> <p>shipdate 12.09.2013 packing list number 73406899</p>																																
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 40%;">Descrizione</th> <th style="width: 15%;">Prezzo</th> <th style="width: 15%;">Quantità</th> <th style="width: 30%;">Import totale in euro</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Mélange serie tee</td> <td>15,63</td> <td>6</td> <td>93,78</td> </tr> <tr> <td>Quilted wool</td> <td>91,28</td> <td>6</td> <td>547,68</td> </tr> <tr> <td>Elastic suspender</td> <td>8,67</td> <td>4</td> <td>34,68</td> </tr> <tr> <td>Tee with eavy snow wash</td> <td>17,37</td> <td>6</td> <td>104,22</td> </tr> <tr> <td>Totale imponibile</td> <td>780,36</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Iva ordinaria in aliquota 21%</td> <td>163,88</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Totale fattura</td> <td>944,24</td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>		Descrizione	Prezzo	Quantità	Import totale in euro	Mélange serie tee	15,63	6	93,78	Quilted wool	91,28	6	547,68	Elastic suspender	8,67	4	34,68	Tee with eavy snow wash	17,37	6	104,22	Totale imponibile	780,36			Iva ordinaria in aliquota 21%	163,88			Totale fattura	944,24		
Descrizione	Prezzo	Quantità	Import totale in euro																														
Mélange serie tee	15,63	6	93,78																														
Quilted wool	91,28	6	547,68																														
Elastic suspender	8,67	4	34,68																														
Tee with eavy snow wash	17,37	6	104,22																														
Totale imponibile	780,36																																
Iva ordinaria in aliquota 21%	163,88																																
Totale fattura	944,24																																
<p>Documento tipo "AUTOFATTURA" (oppure "AUTOFATTURAZIONE")</p> <p>Riferimenti: REGISTRO ACQUISTI PROT. 106 REGISTRO VENDITE PROT. 201</p>																																	

Le operazioni di vendita intracomunitarie

Le vendite di operatori italiani verso altri soggetti residenti in paesi UE seguono tutte le regole generali già viste in precedenza. Trattandosi di operazioni assimilate alle esportazioni, sulla fattura si indicherà che l'operazione è "non imponibile IVA ai sensi dell'art. 41 DL 331/1993". In questo modo l'IVA sarà assolta nel paese di destinazione. Per poter provare che il bene è stato spedito/trasportato fuori dal territorio dello Stato, è necessario conservare tutti i documenti che possano servire allo scopo con particolare attenzione a quelli rilasciati dal vettore che mostrino l'effettiva consegna della merce al compratore estero.

L'esempio che segue tratta di un'operazione di vendita conclusa dalla Teneroni Snc su una ditta spagnola. Ai fini IVA, essendo il compratore residente in altro stato appartenente alla UE beneficia delle stesse norme di non imponibilità previste per le importazioni da altri Paesi UE. La fattura indica perciò la norma prevista all'articolo 41 del DL 331/93.

Se guardiamo la fattura emessa dalla Ditta Teneroni, notiamo due differenze significative rispetto a quella di cui a pagina 4 relativa ad una vendita extracomunitaria:

- il compratore qui è indicato col numero di partita IVA preceduto anche dalla sigla del suo Paese (ES A42587991)
- l'indicazione della norma in base alla quale l'operazione è non imponibile ai fini IVA.

Teneroni <i>di Cispola Mario & C. Snc</i> <i>via Albergotti 121,</i> <i>PERUGIA</i> CF e partita IVA IT 00421287684 Ufficio del Registro delle imprese di Perugia 00421287684 fattura n° 251 Del 12/05/2014		Spett.le Mister Kitj Piazza Mère Teresa 45 Madrid, Spagna Partita IVA ES A42587991		
Imballaggio		Trasporto	Pagamento	
gratuito		con mezzi propri	D/A Bill of Exchange a 30 gg	
Quantità	Descrizione	Prezzo unitario	IVA %	Totale
1000	Confezioni dolci assortiti	€ 1,60		€ 1.600,00
400	Confezione merende	€ 1,50		€ 600,00
Importo merci		Costi documentati	Importo IVA	Totale fattura
€ 2.200,00			Non imponibile art. 41 DL 331/93	€ 2.200,00
Contributo ambientale CONAI assolto				

Sul libro Giornale la ditta Teneroni farà la seguente scrittura:

Crediti v/s Clienti esteri emessa fattura n° 251 su Mister Kity	2.200,00
Merci c/vendite estero¹⁴	2.200,00

Qualora l'importo della fattura sia espresso in una valuta diversa dall'Euro, per la registrazione contabile si applicherà il cambio del giorno di emissione della fattura. Sul registro Iva delle vendite bisognerà poi inserire nelle annotazioni le condizioni della non imponibilità.

¹⁴ Così come per gli acquisti è bene utilizzare un conto specifico per le vendite all'estero.

ESERCIZI

Il 10 novembre la ditta Albertini di Verona riceve la fattura dal fornitore australiano WCE relativa all'acquisto di AUD 12500 di merci FOB Melbourne. Su questa spedizione gravano AUD 400 di spese di trasporto e di scarico fino al porto di Genova e € 150 di spese di trasporto fino a Verona. La merce è inoltre gravata da diritti doganali per il 2% e l'IVA ad aliquota ordinaria. Sapendo che tutte le spese di trasporto e diritti doganali sono state sostenute dal vettore Bartolini che ha rilasciato regolare fattura in data 10/11, presentare i calcoli e le scritture sul Libro Giornale della ditta Albertini. (cambio doganale e cambio BCE da trovare sul web)

Il 10 ottobre la ditta Albertini di Verona riceve la fattura dal fornitore americano BostonCo relativa all'acquisto di USD 12000 di merci CIF Anversa. Su questa spedizione gravano € 100 di spese di trasporto e di scarico fino al porto di Genova e € 50 di spese di trasporto fino a Verona. La merce è inoltre gravata da diritti doganali per l'1,5% e l'IVA ad aliquota ordinaria. Sapendo che tutte le spese di trasporto e diritti doganali sono state sostenute dal vettore UBS che ha rilasciato regolare fattura in data 10/10, presentare i calcoli e le scritture sul Libro Giornale della ditta Albertini. ([cambio doganale](#) e cambio BCE da trovare sul web)