Importare merce senza versare (legalmente) l'IVA in dogana

di Roberto Pasquini

Pubblicato il 17 Febbraio 2007

Il regime doganale attribuito alle merci è di fondamentale importanza per stabilire se la loro introduzione nel territorio dello Stato debba essere considerata una importazione e quindi assoggettata a imposta.

Imposta sul Valore aggiunto - IVA

All'art. 1 del D.P.R. 633/1972 il legislatore stabilisce che l'imposta sul valore aggiunto si applica anche sulle importazioni da chiunque effettuate. In ossequio a tale principio i successivi artt. 67, 68, 69 e 70 determinano le modalità per rendere materialmente operativo tale precetto. Più precisamente:

- il primo dei quattro articoli stabilisce cosa deve intendersi per importazione,
- il secondo elenca le importazioni non soggette ad IVA,
- gli ultimi due trattano rispettivamente delle modalità per la determinazione dell'applicazione dell'imposta.

Rispetto alla **cosiddetta IVA interna**, dunque, quella sulle importazioni presenta numerose peculiarità principalmente legate all'intervento degli uffici doganali che all'atto dell'introduzione materiale dei beni nel territorio doganale dello Stato italiano accertano, liquidano e riscuotono l'imposta per ciascuna operazione nei modi e nei termini previsti dalla normativa doganale. Tra l'altro, si deve tenere presente che dal 1° gennaio 1993 l'ambito di applicazione dell'IVA assolta nelle operazioni di importazione è profondamente cambiato. Infatti, con la caduta delle frontiere tra gli Stati dell'Unione europea e l'istituzione di un territorio doganale della Comunità, sono escluse dalla disciplina delle importazioni le operazioni di scambio di merci tra Paesi aderenti all'Unione, per i quali vige una specifica normativa (cfr. D.L. 331, 30 agosto1993); conseguentemente, a partire da tale data le importazioni restano circoscritte

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

alle sole transazioni con Paesi extracomunitari. A fronte di questa nuova realtà. e per garantire la massima uniformità e coesione a livello normativo tra le dogane dei vari Paesi dell'Unione nei confronti delle merci in ingresso e in uscita dalla Comunità, è stato pertanto realizzato uno specifico codice doganale comunitario D. reg. CEE n. 2913, 12 ottobre 1992 e delle disposizioni d'applicazione Reg.CEE n. 2454, 2 luglio 1993. In questo contesto, il regolamento rappresenta sicuramente il migliore mezzo legislativo, poiché avendo carattere di norma soprannazionale immediatamente operativo nei Paesi dell'Unione a nulla influendo la circostanza, come nel caso di specie, che sia recepito dal legislatore nazionale con delle norme interne. In pratica questo significa che in tutti i Paesi dell'Unione opera dal 1993 un unico codice doganale dove eventuali difformità sono solo da attribuire a poco puntuali traduzioni del testo. Tuttavia, si sottolinea come il Testo unico delle leggi doganali D.P.R. 43, 23gennaio 1973, non è stato soppresso, per cui laddove le sue disposizioni non confliggono con i citati regolamenti comunitari, operano ancora pienamente. Prima di introdurre l'argomento, di cui tratta il presente articolo, si farà un breve escursus sulle importazioni.

Operazioni che costituiscono importazioni

Secondo quanto stabilito dall'art. 67 (tabella1) le importazioni sono caratterizzate, in primo luogo, dall'introduzione dei beni nel territorio dello Stato che siano originari da Paesi o territori non compresi nel territorio della Comunità e che non siano stati già immessi in libera pratica in altro Paese membro della Comunità medesima, ovvero che siano provenienti dai territori da considerarsi esclusi dalla Comunità a norma dell'art. 7, comma 1, lett. b). In definitiva, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, è possibile ricondurre qualsiasi territorio a una delle seguenti categorie: il territorio dello Stato; il territorio della comunità; i territori extracomunitari. Quest'ultima categoria, che ha carattere residuale, accoglie tutti i territori o le nazioni che non vengono specificamente richiamate nelle prime due. Atteso tutto ciò e tornando all'esame del comma 1 dell'art. 67, si rileva come la semplice introduzione nel territorio dello Stato di beni non comunitari, non realizza di per sè un'operazione di importazione rilevante ai fini dell'imposta in quanto la legge prevede che ai beni introdotti, debba essere attribuita dall'Amministrazione doganale una determinata destinazione doganale. Più precisamente il comma 1 dell'art. 67 considera **importazioni**:

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

a. le operazioni di immissione in libera pratica, con sospensione del pagamento dell'imposta qualora si tratti di beni destinati a proseguire verso altro Stato membro della Comunità economica europea;
b. le operazioni di perfezionamento attivo di cui all'art. 2, lett. b), del regolamento CEE n. 1999/85 del Consiglio del 16 luglio 1985;
c. le operazioni di ammissione temporanea aventi per oggetto beni, destinati a essere riesportati tal quali, che, inottemperanza alle disposizioni della Comunità economica europea, non fruiscano della esenzione totale dai dazi di importazione.

Da ultimo, la lett. d) dell'art. 67 stabilisce che sono in ogni caso considerate importazioni le operazioni di immissione a consumo relative a beni provenienti dal Monte Athos, dalle isole Canarie e dai dipartimenti francesi d'oltremare i quali, sono territori extracomunitari a tutti gli effetti pure appartenendo a Stati UE. Da quanto finora esaminato, il regime doganale attribuito alle merci è di fondamentale importanza per stabilire se la loro introduzione nel territorio dello Stato debba essere considerata una importazione e quindi assoggettata a imposta. A questo riguardo occorre richiamare alcune basilari nozioni di diritto doganale che attengono l'introduzione di beni e merci nel territorio relativamente alla destinazione doganale di immissione in libera pratica, di perfezionamento attivo e di temporanea importazione.

Destinazione doganale di immissione in libera pratica

Secondo quanto stabilito dall'art. 24 del trattato che istituisce la Comunità economica europea (CEE) così come è stato modificato dall'art. 6, Trattato di Amsterdam del 2 ottobre 1997, approvato con legge 209, 16 giugno 1998, sono considerati in libera pratica in uno Stato membro i prodotti provenienti da paesi terzi per i quali siano state adempiute in tale Stato le formalità d'importazione e riscossi i dazi doganali e le tasse di effetto equivalente esigibili e che non abbiano beneficiato di un ristorno totale o parziale di tali dazi e tasse. In buona sostanza, così come recita l'art. 79 del codice doganale comunitario, l'immissione in libera pratica attribuisce la posizione doganale di merce comunitaria a una merce non comunitaria. Essa implica l'applicazione delle misure di politica commerciale, l'espletamento delle altre formalità previste per l'importazione di una merce, nonché l'applicazione dei dazi legalmente dovuti. Tuttavia deve essere rilevato come la dichiarazione di immissione in libera pratica espletata in una dogana italiana non sottintende che la merce sia destinata all'immissione al consumo nel territorio dello Stato. La destinazione finale (e quindi l’immissione al consumo) potrebbe essere, infatti, in un altro Stato dell’Unione. In questa ipotesi, l'operazione di immissione in libera pratica comporta l'assolvimento di dazi e di altri diritti di confine previsti dalle norme comunitarie, mentre è esonerata da IVA, così come previsto dalla seconda parte della richiamata lett. a) dell'art. 67 che, si ricorda, testualmente recita: le

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

operazioni di immissione in libera pratica, con sospensione del pagamento dell'imposta qualora si tratti di beni destinati a proseguire verso altro Stato membro della Comunità Economica europea. In ogni caso, chi intende effettuare questa operazione deve necessariamente essere un soggetto IVA registrato in Italia (soggetto titolare di attività in Italia o rappresentanti fiscali di soggetti IVA di altri Stati membri, nominati a norma dell'art. 53, comma 3 del D.P.R. 633/1972, o soggetti esteri identificati direttamente a norma dell'art. 35-ter), e deve indicare nel DAU-imp, che i beni immessi in libera pratica sono destinati a successiva cessione e spedizione verso altro soggetto registrato, ai fini IVA, presso altro Stato membro. L'Ufficio doganale che accetta la dichiarazione d'importazione liquida, oltre i diritti doganali, anche l'IVA, omettendone la riscossione e attestando, nel contempo, sulla stessa bolletta doganale che la merce fruisce della sospensione del pagamento dell'IVA a norma dell'art. 67, comma 1, lett. a), del D.P.R. 633/1972. A garanzia del mantenimento dell'impegno assunto dal dichiarante di spedire le merci al destinatario di altro Stato membro o, in caso contrario, di pagare l'imposta, le dogane applicano alla citata fattispecie la procedura del daziato sospeso di cui all'art. 164 del regolamento di esecuzione del Testo unico delle leggi doganali, R.D. 65, 13febbraio 1986. La procedura di garanzia di cui sopra si conclude, oltre che con il pagamento dell'IVA, nel caso in cui la merce sia stata messa in consumo nello Stato, con la dimostrazione, da parte del soggetto che ha effettuato l'operazione, di avere fatto proseguire la merce importata verso altro Stato membro della Comunità, a seguito di cessione (od operazione assimilata, come il trasferimento nell'esercizio di impresa) ad altro soggetto in esso registrato ai fini IVA in altro Stato membro. A tale fine l'importatore deve indicare nell'elenco riepilogativo delle cessioni intracomunitarie (mod. INTRA 1 bis, relativo al periodo in cui è stata fatta la cessione/rispedizione, tale operazione in maniera distinta rispetto alle altre e con l'annotazione, alla fine dell'elenco, degli estremi delle bollette d'importazione (dogana di emissione, data e numero di registrazione). Copia autentica di detto elenco deve essere presentata alla dogana che ha emesso le bollette per essere allegata ad esse ai fini dell'appuramento (ris. n. 614/7, 13maggio 1993). Ad ogni modo preme sottolineare come tale procedura sia riservata unicamente ad operatori in possesso di partita IVA, diversamente, infatti, non è possibile sospendere l'applicazione dell'imposta. Una procedura dai risultati del tutto simili a quella appena rappresentata è disciplinata dal comma 4, lett. b), dell'art. 50-bis del D.L. 331/1993, dove è previsto che gli operatori possono immettere in libera pratica beni non comunitari senza il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto a condizione che siano introdotti in un deposito IVA (di cui si tratterà nel prosieguo dell'articolo)

Destinazione doganale di perfezionamento attivo

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

In primo luogo deve essere rilevato come per questo tipo di operazioni, il richiamo, da parte della lett. b) del comma 1 dell'art. 67 in commento, all'art. 2, lett. b), del regolamento CEE n. 1999/85 del Consiglio del 16 luglio1985, non è corretto poiché quest'ultimo è stato abrogato con l'introduzione del codice doganale comunitario – regolamento 2913/92 - il quale agli artt. 114 e segg. disciplina il regime del perfezionamento attivo. Ad ogni modo, ancorché non puntuale, il legislatore intende richiamare la cosiddetta procedura di esportazione anticipata e importazione a reintegro così come prevista alla lett. b) del comma 1 dell'art. 115. Per memoria e ai fini di una maggiore chiarezza espositiva su questo particolare argomento è importante premettere come in base a quanto previsto dall'art. 114, il regime di perfezionamento attivo consente di sottoporre delle merci di provenienza di Paesi terzi a lavorazione sul territorio doganale della Comunità, per fare subire loro una o più delle seguenti operazioni: la lavorazione, compreso il loro montaggio, il loro assemblaggio, il loro adattamento ad altre merci; la trasformazione di merci; la ripartizione di merci, compreso il loro riattamento e la loro messa a punto, nonché l'utilizzazione di talune merci, che non si ritrovano nei prodotti compensatori (con il termine compensatorio il legislatore intende fare riferimento a quel prodotto che incorpora quello originariamente impiegato, si pensi solo per fare alcuni esempi al latte per realizzare dei prodotti caseari, oppure all'olio di oliva per preparazioni alimentari), ma che ne permettono o facilitano l'ottenimento anche se scompaiono totalmente o parzialmente durante la loro utilizzazione. Sempre l'art. 114 prevede due diverse procedure a seconda che le merci introdotte nel territorio doganale mantengano lo status di merce non comunitaria ovvero siano immesse in libera pratica. Nel primo caso le merci non comunitarie al termine delle operazioni di cui sopra devono essere riesportate fuori del territorio doganale della Comunità sotto forma di prodotti compensatori, senza essere soggette ai dazi all'importazione né a misure di politica commerciale. Nel secondo caso, invece, le merci sono immesse in libera pratica, con rimborso o sgravio dei relativi dazi all'importazione, quando siano esportate fuori del territorio doganale della Comunità sotto forma di prodotti compensatori. Il successivo art. 155 del codice doganale comunitario consente inoltre che i prodotti compensatori esportati, possano essere ottenuti sottoponendo anche merci comunitarie o nazionali di cui l'operatore abbia la materiale disponibilità e purché siano equivalenti a quelle introdotte o, addirittura, che saranno successivamente introdotte in regime di perfezionamento attivo.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Destinazione doganale di ammissione in temporanea

Ai sensi dell'art. 137 del codice doganale comunitario, il regime dell'ammissione temporanea permette l'utilizzazione nel territorio doganale della Comunità, in esonero totale o parziale dei dazi all'importazione e senza che siano soggette alle misure di politica commerciale di merci non comunitarie destinate a essere riesportate senza avere subito modifiche, a eccezione del loro deprezzamento normale dovuto all'uso che ne è fatto. L'esonero totale dei dazi è trattato dal successivo art. 141 il quale, in sostanza, rinvia agli artt. 671 e seguenti delle disposizioni d'applicazione del codice doganale comunitario Reg. CEE n. 2454, 2 luglio 1993 dove sono elencati tutti i beni che possono fruire di tale esenzione. Deve essere rilevato, tuttavia, come all'atto dell'introduzione delle merci le dogane normalmente pretendano comunque la costituzione di idonea garanzia sul dazio e sull'IVA eventualmente dovuti come se le stesse merci fossero immesse in libera pratica. Invece, il beneficio del regime dell'ammissione temporanea in esonero parziale dai dazi all'importazione, previsto dal successivo art. 142, è concesso per i beni che, pur restando di proprietà di una persona stabilita fuori dal territorio doganale della Comunità, non sono menzionati nelle disposizioni adottate conformemente al precedente art. 141 o che, pur essendovi menzionati, non soddisfano tutte le condizioni previste per la concessione dell'ammissione temporanea in esonero totale. Si rileva come il vincolo delle merci al regime di ammissione temporanea, in esonero parziale del dazio comporta, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. c) la corresponsione integrale dell'IVA (la base imponibile è determinata dal valore delle merci oltre ai dazi) da parte del titolare dell'autorizzazione a termine dell'art. 9 direttiva 85/362, con riscossione all'atto della riesportazione quando cioè sono riscossi i dazi doganali. Chiara in questo senso la circolare del Ministero delle finanze - Direzione generale delle dogane e imposte indirette n. 48 del 31 dicembre 1985 di cui si è appena riportato un passo. Sulla stessa posizione sono le due più recenti note del medesimo dicastero: prot. 6427, 22 agosto 2000 e prot. 5753, 3 agosto 2000. In sostanza all'atto della riesportazione la dogana riscuote l'IVA che si applica sull'intero valore del bene temporaneamente ammesso nel territorio e sui dazi doganali.

Altre operazioni soggette a imposta

Oltre alle operazioni che sono considerate importazioni dall'art. 67, comma1, lett. a), b), c), d), del D.P.R. 633/1972, il comma 2 del medesimo articolo prevede che sono soggette all'imposta le operazioni di reimportazione a scarico di esportazione temporanea fuori della Comunità economica europea e quelle di reintroduzione di beni precedentemente esportati fuori della Comunità medesima.

Operazioni di reimportazione a scarico di esportazione temporanea

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Per quanto attiene le operazioni di reimportazione a scarico di esportazione temporanea la norma di riferimento è costituita dagli artt. 145 e seguenti del codice doganale comunitario che disciplina il perfezionamento passivo delle merci. In pratica questo regime consente di esportare temporaneamente fuori del territorio doganale della Comunità merci comunitarie per sottoporle a operazioni di perfezionamento e di immettere i prodotti compensatori (cioè quei prodotti risultanti da operazioni di perfezionamento) in libera pratica in esenzione totale o parziale dai dazi all'importazione. Le operazioni di perfezionamento cui possono essere sottoposte le merci sono le medesime di quelle relative al perfezionamento attivo di cui si è già detto e che, brevemente, si ricorda sono:

- la lavorazione, compreso il montaggio, assemblaggio e adattamento ad altre merci;
- la trasformazione;
- la riparazione di merci compreso il riattamento e la messa a punto;
- l'utilizzazione di merci che non si trovano nei prodotti compensatori, ma che ne permettono o facilitano l'ottenimento, anche se, durante l'utilizzazione, scompaiono totalmente o parzialmente.

L'autorità doganale stabilisce il termine entro il quale i prodotti compensatori devono essere reimportati nel territorio doganale della Comunità. Essa può prorogarlo su richiesta debitamente giustificata del titolare dell'autorizzazione.

Reintroduzione di beni precedentemente esportati fuori della Comunità medesima

Questa fattispecie è disciplinata all'art. 185 e seguenti del codice doganale comunitario, dove è previsto che le merci comunitarie, dopo essere state esportate fuori del territorio doganale della Comunità, se sono reintrodotte e immesse in libera pratica entro 3 anni, sono esentate dai dazi all'importazione, a richiesta dell'interessato. Ad ogni modo, l'esenzione dai dazi all'importazione è concessa unicamente se le merci sono reintrodotte nello stato in cui sono state esportate. Atteso ciò si rileva come tali operazioni sono assoggettate a imposta sul valore aggiunto, tuttavia come si vedrà successivamente, in presenza di particolari condizioni: reintroduzione di beni nello stato originario, effettuazione dell'operazione da parte dello stesso soggetto che aveva realizzato l'esportazione, sussistenza dei requisiti per l'applicazione della franchigia doganale, l'importazione non è soggetta a imposta in base a quanto previsto alla lett. c) del successivo art. 68.

Le esclusioni dell'IVA all'importazione

Una volta individuate quali sono le operazioni di importazione rilevanti ai fini del tributo, il legislatore con il successivo art. 68 elenca i casi in cui dette importazioni non devono essere assoggettate a imposizione. Di seguito si esaminano singolarmente le voci di questo elenco contrassegnate nella disposizione di legge dalla lett. a) alla lett. g-bis). Lett. a) - Importazioni effettuate dagli esportatori

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

abituali e di beni di cui agli artt. 8-bis e 9 del D.P.R. 633/1972 Per quanto attiene le operazioni contenute nella lett. a), il legislatore richiama innanzitutto le importazioni realizzate dai cosiddetti esportatori abituali. Più precisamente, le importazioni di cui all'art. 67 così come precedentemente individuate, non sono assoggettate a imposta quando gli esportatori abituali presentano all'ufficio doganale la dichiarazione di intento sostanzialmente conforme (cfr. ris. n. 590003, 17 febbraio 1988 e ris. n. 590314, 8 giugno 1989) al modello ufficiale previsto D.M. 6 dicembre 1986, prima dell'effettuazione dell'operazione, vale a dire prima dell'accettazione della bolletta doganale. In sostanza per fruire di questa particolare agevolazione, valgono le stesse condizioni previste per gli acquisti di beni e servizi nello Stato, così come stabilite dal comma 2 dell'art. 8, e dalle modifiche di cui al D.L. 746, 29 dicembre 1983 e dai commi 2 e 3 dell'art. 2 della legge 28, 18 febbraio 1997 con **3 importanti differenze**. La **prima** riguarda la determinazione del **momento in cui il plafond si considera utilizzato**, il quale non è individuato dalla data di annotazione della bolla doganale di importazione ricevuta senza l'applicazione dell'IVA o dalla data in cui la stessa è stata emessa, ma è rilevante il momento in cui sorge la relativa obbligazione tributaria (cioè quello di accettazione della dichiarazione doganale). Conseguentemente nel concetto di utilizzazione del plafond sono da computare anche le operazioni di importazione per le quali le bollette doganali non siano ancora in possesso del soggetto interessato (circ. n. 73/400122, 19 dicembre1984). La **seconda** differenza è invece costituita dall'**obbligo da parte dell'esportatore abituale di presentare la dichiarazione d'intento per ogni singola operazione**, non potendosi definire parte - come recita la legge – l'ufficio doganale e non essendo prevista, d'altra parte, a carico delle dogane l'incombenza di registrare le dichiarazioni ricevute (diversamente da quanto avviene per i fornitori o prestatori), donde la necessità che i dovuti riscontri siano effettuati di volta in volta (cfr. ris. n. 355235, 27 luglio 1985). Infine la **terza** differenza che è rappresentata dalla **forte limitazioni per gli esportatori abituali che hanno realizzato il plafond con operazioni di cui all'art. 9 - servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali** - del D.P.R. 633/1972. Infatti, secondo quanto esplicitamente previsto dalla lett. a) dell'art. 68, questi soggetti possono presentare la dichiarazione di intento in dogana limitatamente all'ammontare dei corrispettivi di cui al n. 9, comma 1, del richiamato articolo del D.P.R. 633/1972 il quale, si ricorda, stabilisce che sono considerati servizi internazionali non imponibili i trattamenti di cui all'art. 176 del T.U. approvato con D.P.R. 43, 23gennaio 1973, eseguiti su beni di provenienza estera non ancora definitivamente importati nonché su beni nazionali, nazionalizzati o comunitari destinati a essere esportati da o per conto del prestatore del servizio o del committente non residente nel territorio dello Stato. In pratica questo significa che, per esempio, un trasportatore internazionale può comperare un T.I.R. senza IVA, con dichiarazione di intento in Italia, ma non può importare detto veicolo senza applicazione dell'imposta adottando lo stesso procedimento. Per altro questa limitazione dovrebbe ritenersi superata dal comma 2 dell'art. 2 della legge 28, 18 febbraio 1997, che ha eliminato la distinzione tra i tre plafond (artt. 8, 8-bis e 9 legge IVA), e ha accomunato nell'utilizzo

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

sia gli acquisti che le importazioni. Da ultimo la lett. a) in esame stabilisce che non sono soggette all'imposta anche le importazioni di beni elencati nell'art. 8-bis del D.P.R. 633/1972, poiché oggettivamente non imponibili. Più precisamente si tratta di:

- navi destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o a operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unità da diporto di cui alla legge 50, 11 febbraio 1971, quest'ultime pertanto devono essere regolarmente assoggettate a imposta (ris. n. 406962, 20 aprile 1984);
- navi e aeromobili, compresi i satelliti, destinati a organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica;
- aeromobili destinati a imprese di navigazione aerea che effettuano prevalentemente trasporti internazionali;
- apparati motori e loro componenti e parti di ricambio degli stessi e delle navi e degli aeromobili così come precedentemente individuati, destinati a dotazione di bordo e le forniture destinate al loro rifornimento e vettovagliamento, comprese le somministrazioni di alimenti e di bevande a bordo escluso, per le navi adibite alla pesca costiera locale, il vettovagliamento.

Si ricorda che ai sensi dell'art. 2, comma 4, della legge 28, 18 febbraio 1997 è stato chiarito che per navi destinate all'esercizio di attività commerciali si intendono anche: i galleggianti antincendio; le gru galleggianti mobili; i pontoni di sollevamento; i pontoni posa tubi o posacavi; le chiatte; le piattaforme e i galleggianti mobili o sommergibili destinati alle attività di ricerca o di sfruttamento del suolo marino. Lett. b) - Importazioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati Secondo quanto precisato dall'Amministrazione finanziaria con la ris. n. 3278/9516, 12 novembre 1991 e più recentemente con la ris. n. 83/E, 3aprile 2003, per campioni di merci si intendono gli articoli che rappresentano una determinata categoria di merci il cui tipo di presentazione e la cui qualità per una stessa specie qualità di merce li rende inutilizzabili ai fini diversi da quelli della prospezione commerciale per procurare ordinazioni relative a merci della specie che essi rappresentano. A questo scopo su ciascun articolo deve essere apposto in modo indelebile apposito contrassegno, ciò può avvenire mediante lacerazione, perforazione, marcatura indelebile e visibile o qualsiasi altro procedimento idoneo, senza che tale operazione possa avere l'effetto di privare gli articoli medesimi della qualità di campioni. Inoltre precisa il Ministero che per determinare se i campioni commerciali abbiano o meno un modico valore si dovrà tenere conto del valore di ciascun campione, considerato individualmente, ciò anche se si tratti di più campioni della stessa merce, spediti dallo stesso soggetto e facenti parte di un unico invio, sempre che differenti siano i destinatari dei campioni, in caso contrario dovrà invece aversi riguardo al valore totale dei campioni, come sopra specificati. Quanto alla nozione di valore modico, attesa la sua indeterminatezza in ciascuna delle esaminate fonti normative, il Ministero ritiene che la valutazione medesima potrà essere rimessa, caso per caso, al prudente apprezzamento dei competenti

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

uffici valore delle dogane di importazione, potendosi fare comunque utile riferimento in via generale e indicativa oltre che agli usi commerciali al limite di 45 unità di conto da ultimo fissato con decreto 441, 16 ottobre 1990, con il quale era stato adottato il regolamento recante esenzione dai diritti doganali per merci oggetto di piccole spedizioni in provenienza da Paesi terzi. Lett. c) - Ogni altra importazione definitiva di beni la cui cessione è esente da imposta o non vi è soggetta a norma dell'art. 72 e quelle concernenti l'oro da investimento Al pari di quanto esaminato nelle due precedenti lett. a) e b), la lett. c) in esame prevede che non sono soggette a imposta tutte le importazioni di beni la cui cessione effettuata nel territorio dello Stato è esente da imposta ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. 633/1972 ovvero non imponibile ai sensi del successivo art. 72. Relativamente alle cessioni esenti di cui all'art. 10 queste sono sostanzialmente limitate a due fattispecie, vale adire le cessioni di organi, sangue e latte umano, plasma sanguigno così come individuate al n. 24 del citato articolo e il cosiddetto oro da investimento di cui al n. 11. Per memoria si ricorda come per oro da investimento deve intendersi:

a. l'oro in forma di lingotti o placchette di peso accettato dal mercato dell'oro, ma comunque superiore a 1grammo, di purezza pari o superiore a 995 millesimi, rappresentato o meno da titoli;
b. le monete d'oro di purezza pari o superiore a 900 millesimi, coniate dopo il 1800, che hanno o hanno avuto corso legale nel Paese d'origine, normalmente vendute a un prezzo che non supera dell'80% il valore sul mercato libero dell'oro in esse contenuto, incluse nell'elenco predisposto dalla Commissione delle Comunità europee e annualmente pubblicato nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee, serie C, sulla base delle comunicazioni rese dal Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, nonché le monete aventi le medesime caratteristiche, anche se non comprese nel suddetto elenco;

I soggetti passivi che effettuano le operazioni di importazione di oro qualificabile come oro da investimento, per beneficiare del regime di non imposizione previsto dal predetto art. 68, lett.c), D.P.R. 633/1972, devono allegare, a corredo della dichiarazione doganale e così come previsto dall'art. 70 comma 5, una attestazione resa su propria carta intestata nella quale risulti espressamente indicato il titolo di esenzione alla stregua delle definizioni sopra riportate. La stessa attestazione deve essere resa anche da parte di soggetti privati i quali dovranno dichiarare per iscritto la tipologia del bene importato (cfr.circ. n. 24/D, 15 febbraio 2000). Infine, quanto alle importazioni di beni che se effettuate nello Stato sarebbero non assoggettate a imposta ai sensi dell'art. 72 del D.P.R. 633/1972, si rileva come quest'ultimo articolo riconosce il regime della non imponibilità alle cessioni di beni e servizi nei confronti dei seguenti soggetti:

- sedi e rappresentanti diplomatici e consolari appartenenti a Stati che in via di reciprocità riconoscono analoghi benefici alle sedi e ai rappresentanti diplomatici e consolari italiani;

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- comandi militari degli Stati membri, quartieri generali militari internazionali e organismi sussidiari, installati in esecuzione del Trattato del nord Atlantico, nell'esercizio delle proprie funzioni istituzionali nonché all'Amministrazione della difesa qualora agisca per conto dell'organizzazione istituita con il suddetto trattato;
- Comunità europee nell'esercizio delle proprie funzioni istituzionali, anche se effettuate a imprese o enti per l'esecuzione di contratti di ricerca e di associazione conclusi con le dette Comunità, nei limiti per questi ultimi della partecipazione della Comunità stessa;
- Organizzazione delle Nazioni Unite e sue Istituzioni specializzate nell'esercizio delle proprie funzioni istituzionali;
- Istituto universitario europeo e Scuola europea di Varese nell'esercizio delle proprie funzioni istituzionali.

Peraltro si deve tenere presente, che con la sola esclusione delle operazioni effettuate nei confronti della NATO, il regime della non imponibilità si applica a condizione che l'ammontare delle cessioni di beni o prestazioni di servizi sia di importo superiore a 258,83 euro al netto dell'IVA. Nell'ambito delle operazioni a favore delle sedi diplomatiche e consolari, si evidenzia come il regime della non imponibilità si applica anche alle cessioni e prestazioni effettuate nei confronti dei rappresentanti diplomatici e consolari e del personale tecnico amministrativo delle ambasciate e consolati. L'agevolazione è subordinata comunque all'esibizione da parte di questi soggetti di un modello predisposto dal comitato europeo e allegato alla circ. n. 62/E, del 2002 in cui risulta il possesso dei requisiti per fruire del regime della non imponibilità. Analogamente a quanto avviene per le cessioni sul territorio dello Stato, per ottenere la non assoggettabilità a imposta nelle importazioni richiamando l'art. 72 chi effettua l'operazione deve esibire all'autorità doganale il citato documento. Lett. c-bis) - Importazioni di rottami di cui all'art. 74 I commi dell'art. 74 cui fa riferimento la lett. c-bis) dell'art. 68 in esame testualmente recitano:

> *8) Le cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli, ferrosi, e dei relativi lavori, di carta da macero, di stracci e di scarti di ossa, di pelli, di vetri, di gomma e plastica, intendendosi comprese anche quelle relative agli anzidetti beni che siano stati ripuliti, selezionati, tagliati, compattati, lingottati o sottoposti ad altri trattamenti atti a facilitarne l'utilizzazione, il trasporto e lo stoccaggio senza modificarne la natura, sono effettuate senza pagamento dell'imposta, fermi restando gli obblighi di cui al titolo secondo. Agli effetti della limitazione contenuta nel comma 3 dell'art. 30 le cessioni sono considerate operazioni imponibili. 9) Le disposizioni del precedente comma si applicano anche per le cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli non ferrosi e dei relativi lavori, dei semilavorati di metalli non ferrosi di cui alle seguenti voci della tariffa doganale comune vigente al 31 dicembre 1996: a) rame raffinato e leghe di rame, greggio (v.d. 74.03); b) nichel greggio, anche in lega (v.d. 75.02); c) alluminio greggio, anche in lega (v.d.*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

> *76.01); d) piombo greggio, raffinato, antimoniale e in lega (v.d. 78.01); e) zinco greggio, anche in lega (v.d. 79.01); e-bis) stagno greggio, anche in lega (v.d. 80.01); e-ter filo di rame con diametro superiore a 6 millimetri (vergella); e-quater) filo d'alluminio non legato con diametro superiore a 7 millimetri; e-quinquies) filo di leghe di alluminio con diametro superiore a7 millimetri.*

L'art. 74, commi 8 e 9, del D.P.R. 633/1972 appena riportati, prevedono in pratica che le cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli, ferrosi (cosiddetti rottami poveri) e le cessioni di non ferrosi (cosiddetti rottami ricchi), di carta da macero, di stracci e di scarti di ossa, pelli, vetri, gomma e plastica, sono effettuate senza pagamento dell'imposta (cioè soggette a una teorica aliquota zero). Per queste operazioni devono comunque essere osservati tutti gli obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione eccetera, previsti dalla disciplina IVA; tali operazioni rilevano anche per il calcolo dell'aliquota media ai fini della richiesta di rimborso dell'eventuale eccedenza detraibile (difatti queste operazioni vengono considerate come imponibili, ai fini delle limitazioni previste dall'art. 30, comma 3, del decreto IVA). Le disposizioni di questo particolare regime si applicano soltanto ai beni sopraindicati trattandosi di elencazione tassativa (cfr. ris. n. 13-1032, 10 agosto 1994 - pasta per carta - inapplicabilità del regime speciale) che non sono utilizzabili nello stato e nel momento in cui avviene la cessione, ma soltanto a seguito di lavorazione e trasformazione. Infatti, la non assoggettabilità al tributo deriva dal fatto che l'imposta verrà corrisposta successivamente, al momento della cessione del prodotto finito (cfr. circ. n. 26/321285, 19 marzo 1985). L'art. 74 si applica anche se i rottami, cascami e avanzi di metalli, ferrosi e non ferrosi sono stati ripuliti, selezionati, tagliati, compattati, lingottati o sottoposti ad altri trattamenti atti a facilitarne l'utilizzazione, il trasporto e lo stoccaggio, senza modificarne la natura. Tali operazioni e trattamenti, ugualmente alle prestazioni di trasporto di detti beni, sono soggette alla stessa disciplina dell'operazione principale di cessione, se effettuate direttamente dal cedente ovvero per suo conto e a sue spese, così come previsto dall'art. 12 del D.P.R. 633/1972. Atteso tutto ciò in base a quanto previsto dalla lett. c-bis) dell'art. 68, il non assoggettamento a IVA dei richiamati materiali opera anche in caso di importazione, a fare tempo dal 10 dicembre 2000 (art. 41, legge 342/2000). Su questo specifico aspetto si segnala che il Ministero delle finanze con la circ. n. 207, 16 novembre 2000 ha precisato che è ininfluente nelle operazioni di importazione la circostanza che nella normativa interna il beneficio abbia un carattere anche soggettivo, legato cioè al modo di esercizio dell'attività e per i rottami poveri al volume delle vendite dell'anno precedente. Dunque, secondo l'Amministrazione finanziaria, il soggetto che effettua l'importazione non è tenuto ad accertare la sussistenza dei requisiti soggettivi del cedente. Lett. d) - Reintroduzione di beni nello stato originario in franchigia doganale Come già detto nel commentare la disposizione dell'art. 67 del D.P.R. 633/1972, la reintroduzione di merci nello stato originario è disciplinato dall'art. 185 e seguenti del codice doganale comunitario, dove è previsto che le merci comunitarie, dopo essere state esportate fuori del territorio doganale della Comunità se sono

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

reintrodotte e immesse in libera pratica entro 3 anni, sono esentate dai dazi all'importazione, a richiesta dell'interessato. L'esenzione dai dazi all'importazione è concessa unicamente se le merci sono reintrodotte nello stato in cui sono state precedentemente esportate. Tuttavia, per l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto è richiesta una ulteriore condizione a quelle appena individuate per i dazi, in quanto la lett. d), dell'art. 68 del D.P.R. 633/1972, in esame, stabilisce che l'effettuazione dell'operazione avvenga da parte dello stesso soggetto che aveva realizzato l'esportazione. Lo scopo evidentemente è quello di evitare che operatori nazionali ricorrano all'esportazioni soltanto per effettuare delle transazioni fuori dal campo di applicazione dell'imposta, dopo di che l'acquirente importerebbe la merce eludendo l'imposta. Lett. f) - Importazione di beni donati a enti pubblici, ad associazioni e popolazioni disastrate Ai sensi dell'art. 68, lett. f), del D.P.R. 633/1972 non sono assoggettate a imposta le importazioni di beni donati a enti pubblici ovvero ad associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica, nonché di beni donati a favore delle popolazioni colpite da calamità naturali o catastrofi dichiarate tali ai sensi della legge 996, 8 dicembre 1970 - Norme sul concorso e l'assistenza alle popolazioni colpite da calamità - Protezione civile. A tale riguardo si rileva come non necessario che l'atto di donazione avvenga fra un donante non residente e l'importatore nazionale, potendosi ipotizzare validamente anche la donazione di un bene da parte di un residente sempre che, ovviamente, il relativo atto di liberalità avvenga prima dello sdoganamento. Inoltre l'agevolazione in commento si applica anche nel caso in cui la donazione di un bene ai soggetti avvenga attraverso la messa a disposizione dei relativi mezzi finanziari, a condizione che sia comprovato che questi ultimi abbiano avuto sin dalla loro costituzione la diretta ed esclusiva finalizzazione per il loro impiego all'acquisizione, a favore degli enti medesimi, del bene da importarsi e che, altresì, l'importazione venga effettuata direttamente dagli enti donatari o per loro conto. Lett. g) - Importazioni di paste alimentari, latte e altri beni di cui al comma 3, lett. l), dell'art. 2 Lo specifico richiamo alla lett. l) del comma 3 dell'art. 2 del D.P.R. 633/1972, da parte della lett. g) dell'art. 68 in esame determina l'irrilevanza della disposizione, in quanto tali prodotti sono da tempo regolarmente assoggettati a IVA. Lett. g-bis) - Importazioni di gas mediante sistemi di gas naturale e le importazioni di energia elettrica. Febbraio 2007

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D