Circolare del 13/02/1997 n. 35 - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. VII

D.P.R. 14 agosto 1996, n. 472. Ulteriori chiarimenti in ordine alla soppressione dell'obbligo di emissione del documento di accompagnamento dei beni viaggianti. Cessioni all'esportazione.

Sintesi: Si forniscono chiarimenti in ordine alla soppressione della bolla di accompagnamento per i beni viaggianti con particolare riferimento alle cessioni di beni all'esportazione.

Testo:

Premessa

A seguito della soppressione del documento di accompagnamento dei beni viaggianti, stabilita dall'articolo unico del D.P.R. 14 agosto 1996, n. 472, e al fine di sciogliere la riserva contenuta nella circolare n. 249/E dell'11 ottobre 1996 relativamente ai riflessi che la soppressione medesima assume per quanto attiene al settore delle cessioni all'esportazione, si forniscono gli ulteriori chiarimenti concernenti lo specifico settore.

Giova innanzitutto richiamare al riguardo quanto disposto dall'art. 8, primo comma, lettera a), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in base al quale "l'esportazione deve risultare da documento doganale o da vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un esemplare della fattura ovvero su un esemplare della bolla di accompagnamento emessa a norma dell'art. 2 del decreto del Presidente della Repubblica 6 ottobre 1978, n. 627".

Con l'abolizione del documento accompagnatorio, non e' piu operante la parte della citata disposizione in cui si fa riferimento a detto documento, laddove esso non e' prescritto.

Il regime di non imponibilita' all'IVA della cessione trova convalida nella successiva uscita dei beni dal territorio comunitario, che costituisce momento rilevante anche ai fini della costituzione del plafond. A tal fine si rende necessario conservare l'esemplare del documento doganale di esportazione (l'esemplare del DAU contraddistinto dal n. 3 o quello corrispondente nei casi di dichiarazione semplificata), munito del visto apposto dall'Ufficio doganale di uscita di cui all'art. 793 delle disposizioni di applicazione del codice doganale comunitario (Reg. n. 2454/CEE dell'11 ottobre 1993). Infatti, la fattura di vendita presentata in dogana a corredo della dichiarazione di esportazione, sulla quale vengono indicati i riferimenti del documento doganale emesso, non costituisce ancora prova idonea che i beni sono usciti dalla Comunita'.

Cio' e' evidente quando la dogana di uscita e' diversa da quella che ha emesso il documento doganale di esportazione: ad. es. partenza dei beni dall'Italia e dogana di uscita dal territorio comunitario ubicato in altro Stato membro ovvero espletamento delle formalita' presso una dogana interna diversa da quella nazionale di uscita.

Inoltre, tenuto conto della complessita' della realta' economica, e' assai frequente che piu' soggetti (il committente ed il commissionario nel rapporto di commissione, il primo cedente ed il cessionario/cedente nelle operazioni triangolari, la pluralita' di operatori nel caso di groupage, etc.) siano interessati di fatto all'operazione di esportazione e tutti debbano poter comprovare, ai fini fiscali, l'avvenuta uscita dal territorio comunitario dei beni che sono stati oggetto di un'operazione di esportazione realizzata con un unico documento doganale. In tal caso, allo scopo di consentire a ciascun operatore di acquisire la disponibilita' della prova dell'uscita dei beni, l'Ufficio doganale presso il quale sono state espletate le formalita' di esportazione (Dogana di partenza) appone - su presentazione dell'esemplare numero 3 del documento doganale o di quello corrispondente nei casi di dichiarazione semplificata (normalmente nella disponibilita' del solo esportatore effettivo), regolarmente munito del visto della Dogana di uscita (se diversa da quella di partenza), ai sensi dell'art. 793 del citato Regolamento n. 2454 del 1993 - l'indicazione di uscita dei beni dal territorio comunitario mediante un ulteriore specifico visto sull'esemplare della fattura presentata a suo tempo a corredo della dichiarazione di esportazione per il

compimento della relativa formalita', emessa dai soggetti parimenti interessati all'operazione (committente nel rapporto di commissione, primo cedente nella triangolare, ecc.).

Ovviamente e' fatta salva la possibilita' di munirsi della copia o fotocopia del documento doganale che certifichi l'avvenuta esportazione (DAU, esemplare n. 3 o quello corrispondente nei casi di dichiarazione semplificata), da conservare congiuntamente alla fattura vidimata dalla dogana all'atto dell'espletamento delle formalita' doganali.

Resta, altresi', impregiudicata la possibilita' di dimostrare l'uscita dei beni dal territorio comunitario alle condizioni di cui alle disposizioni dell'art. 346 del Testo unico delle Leggi Doganali.

Tutto cio' premesso si esaminano le diverse tipologie concernenti le cessioni all'esportazione.

l. Esportazioni dirette

Trattasi, in particolare, delle ipotesi in cui l'operatore nazionale esegue le cessioni mediante trasporto o spedizione dei beni fuori del territorio comunitario a propria cura o a proprio nome cioe' direttamente o tramite un terzo (vettore, casa di spedizione, ecc.).

Nel caso di specie, il documento che comprova l'avvenuta esportazione dei beni e' rappresentato dal documento doganale, munito del visto apposto dalla Dogana di uscita dal territorio comunitario.

Peraltro, attesa la necessita' che la fattura deve essere esibita per il compimento dell'operazione doganale, non si ravvisa la possibilita' per il cedente nazionale di emettere fattura differita.

In presenza di esportazione tramite commissionario, l'espletamento delle operazioni doganali avviene sulla base dell'esibizione della fattura emessa da questi nei confronti del cliente estero; al fini della prova dell'avvenuta esportazione dei beni, il commissionario deve fare utile riferimento al documento doganale munito del' "visto" apposto dall'Ufficio doganale di cui al gia' citato art. 793 del Regolamento n. 2454 del 1993.

Nel rapporto committente-commissionario, che ai sensi dell'art. 8, primo comma, lett. a), costituisce egualmente esportazione diretta, per il committente la prova dell'avvenuta esportazione sara' costituita da una copia (o fotocopia) del documento di esportazione, munito del visto apposto dalla Dogana di uscita, gia' in possesso del commissionario, e cio' anche in relazione a quanto previsto dal D.M. 18 novembre 1976, che consente al committente di emettere fattura entro il mese successivo a quello in cui e' stata effettuata l'operazione.

Inoltre, qualora all'atto della cessione al terzo, cliente estero, i beni siano in possesso del committente, questi potra' emettere il documento di trasporto di cui al comma 3 del citato articolo unico del D.P.R. n. 472 del 1996, che, utilmente integrato secondo quanto si dira' piu' avanti, costituira' per lui la prova dell'avvenuta esportazione.

2. Esportazioni triangolari

A tale tipo di esportazione partecipano, generalmente, tre operatori, dei quali il primo (A) vende dei beni a B, il quale li rivende a sua volta a C, con incarico da parte di B ad A di consegnare direttamente i beni a C.

Entrambe le operazioni (c.d. "triangolare") costituiscono cessioni all'esportazione oggettivamente non imponibili ad IVA, ai sensi dell'art. 8, primo comma, lett. a), del ripetuto D.P.R. n. 633 del 1972, allorquando il primo cedente comprovi di aver provveduto, su incarico del proprio acquirente, anche tramite terzi, a trasportare o spedire i beni direttamente fuori del territorio comunitario.

Verificandosi tale circostanza, sia il cedente che il cessionario nazionale hanno l'esigenza di comprovare l'avvenuta esportazione dei beni.

Il soggetto, che agisce nella duplice veste di acquirente-cedente e che in effetti e' da considerare il vero esportatore, puo' comprovare l'avvenuta esportazione dei beni mediante conservazione del documento doganale munito del visto apposto dalla Dogana di uscita dal territorio comunitario.

Quanto al primo fornitore nazionale la prova dell'esportazione dei beni sara' costituita dal visto apposto sulla fattura emessa nei confronti del proprio cessionario dall'Ufficio doganale, all'atto del compimento delle operazioni doganali di esportazione, con l'indicazione degli estremi del documento doganale emesso, integrato successivamente con la menzione dell'uscita dei beni dalla Comunita', apposta dallo stesso Ufficio doganale su

presentazione dell'esemplare del documento di esportazione munito del visto della Dogana di uscita.

In alternativa, e' possibile comprovare l'effettiva uscita dei beni dalla Comunita', conservando insieme alla fattura di cessione copia o fotocopia del documento doganale vistato dalla Dogana di uscita.

Qualora, invece, il predetto soggetto intenda avvalersi della modalita' della fattura differita, questi e' tenuto ad emettere il gia' menzionato documento di trasporto di cui al comma 3 dell'articolo unico del D.P.R. n. 472 del 1996, secondo le indicazioni riportate al successivo punto 3.

3. Documento di trasporto

Coerentemente con quanto gia' previsto dall'art. 8, primo comma, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972, relativamente alla bolla di accompagnamento e' possibile utilizzare il documento di trasporto, di cui al comma 3 dell'articolo unico del D.P.R. n. 472 del 1996, allo scopo di acquisire la prova dell'avvenuta esportazione, nell'ipotesi in cui non si rende necessario presentare all'Ufficio doganale la fattura, all'atto del compimento delle formalita' doganali.

A tal fine, il soggetto interessato (committente nelle esportazioni tramite commissionario, primo cedente nelle esportazioni triangolari) e' tenuto ad emettere, in conformita' a quanto indicato nelle circolari n. 225/E del 16 settembre 1996 e n. 249/E dell' 11 ottobre 1996, il suddetto documento dal quale devono risultare i seguenti elementi gia' illustrati nelle richiamate circolari, vale a dire:

- numerazione progressiva
- data
- dati identificativi del cedente e del cessionario, nonche' della eventuale impresa che effettua il trasporto
- natura, qualita' e quantita' dei beni ceduti.

Inoltre, in relazione alla specifica funzione cui e' deputato il documento e' necessario riportare anche:

- la destinazione estera dei beni
- l'indicazione del tipo di operazione (esportazione tramite commissionario ovvero esportazione triangolare).

Il documento, cosi' redatto, deve essere esibito all'atto del compimento delle formalita' doganali di esportazione, affinche' l'Ufficio doganale, effettuati i necessari riscontri con il documento doganale e la fattura emessa dall'effettivo esportatore (commissionario ovvero' acquirente-cedente) nei confronti del cliente estero, lo integri con gli estremi del documento doganale di esportazione.

Detto documento, per poter costituire prova idonea ai fini di quanto stabilito dall'art. 8, primo comma, lett. a), del D.P.R. n. 633 del 1972, dovra' essere integrato con l'indicazione dell'uscita dei beni dalla Comunita', apposta dall'Ufficio doganale presso il quale sono state espletate le formalita' doganali, su presentazione dell'esemplare del documento di esportazione munito del visto della Dogana di uscita. Egualmente, la bolla di accompagnamento, laddove e' ancora prevista, munita dello stesso visto, assolve alla medesima funzione di prova.

In alternativa, la prova dell'avvenuta esportazione puo' essere fornita mediante conservazione in allegato ai documenti di trasporto di copia o fotocopia del documento di esportazione munito del ripetuto visto apposto dalla Dogana di uscita.

4. Esportazioni con consegna al cliente estero in Italia

La fattispecie e' quella indicata dall'art. 8, primo comma, lett. b) del D.P.R. n. 633 del 1972 e riguarda l'ipotesi in cui l'acquirente estero provvede a ritirare, direttamente o tramite terzi, i beni presso il cedente, curando la successiva esportazione degli stessi, allo stato originario, entro novanta giorni dalla data di consegna.

In tal caso la prova dell'avvenuta esportazione dei beni per il cedente nazionale non puo' 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, secondo le modalita' in premessa indicate. Cio' in quanto nel caso di specie il documento di esportazione, munito del visto uscire, resta all'acquirente estero.

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