

## Circolare del 03/08/1979 n. 26 - Min. Finanze - Tasse e Imposte Indirette sugli Affari

I.v.a. Rapporti di scambio con l'estero ed operazioni assimilate.

### Parte N. 1

**Sintesi:** La circolare analizza il contenuto dell'art. 7 del dpr 26.10.1972, n. 633, nel nuovo testo introdotto dal dpr 29.1.1979, n. 24 e dal dpr 31.3.1979, n. 94. Vengono forniti chiarimenti relativamente al presupposto territoriale di applicazione dell'imposta con particolare riguardo: alla definizione di territorio dello stato; al presupposto di territorialità per le cessioni di beni; al presupposto di territorialità per le prestazioni di servizi.

### Testo:

Con i DD.PP.RR. 29 gennaio 1979, n. 24 e 31 marzo 1979, n. 94 sono state apportate sostanziali modifiche alla normativa dell'I.V.A. che è stata adeguata ai criteri della VI Direttiva Cee del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari.

Al fine di consentire una corretta applicazione delle norme riguardanti i rapporti di scambio con l'estero e le operazioni assimilate, si forniscono chiarimenti in ordine alla normativa che disciplina tali settori. TERRITORIALITÀ In relazione al nuovo testo dell'art. 1, il quale assume espressamente a presupposto di applicabilità dell'imposta che le operazioni siano effettuate nel territorio dello Stato, il primo c. del nuovo testo dell'art.

7 stabilisce che per territorio dello Stato deve intendersi quello soggetto alla sua sovranità, ad eccezione dei Comuni di Livigno, Campione d'Italia e delle acque nazionali del lago di Lugano.

Tali Comuni, a norma dell'art. 2 del T.U. delle leggi doganali approvato con D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, sono considerati territori extra doganali e pertanto l'introduzione di beni negli stessi costituisce operazione d'esportazione. Inoltre le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in detti territori non rientrano nel campo di applicazione dell'I.V.A.

Il secondo c. del nuovo art. 7 stabilisce che si considerano effettuate nel territorio dello Stato soltanto le cessioni di beni immobili, ovvero di beni mobili nazionali, nazionalizzati o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio stesso. Conseguentemente non rientrano nel campo di applicazione dell'imposta le cessioni di beni mobili che, pur esistendo nel territorio dello Stato, non hanno la condizione di cui sopra (beni viaggianti allo Stato estero, beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale) o non la conservano a seguito di atti di esportazione in territori assimilati a quelli extra doganali (es. cessioni di beni che si trovano in punti franchi). Si richiama l'attenzione sull'osservanza degli obblighi formali previsti dal sesto c. del successivo art. 21.

Il terzo c. dell'art. 7, in ordine alle prestazioni di servizi, modifica sostanzialmente il criterio di territorialità stabilito dal sostituito art. 7, poiché considera effettuate nel detto territorio le prestazioni rese o da soggetti che vi hanno il domicilio o da soggetti che vi hanno la residenza sempreché non abbiano stabilito il domicilio all'estero o da soggetti domiciliati e residenti all'estero che hanno una stabile organizzazione in Italia. Per quanto concerne il domicilio e la residenza delle persone fisiche valgono i criteri dettati dal C.C.; pertanto la residenza si desume di regola dall'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente.

Non rientrano quindi nel campo di applicazione della I.V.A. le prestazioni di servizi rese da soggetti residenti che abbiano stabilito il proprio domicilio all'estero e quelle rese da soggetti domiciliati o residenti in Italia tramite proprie stabili organizzazioni all'estero.

La stessa norma chiarisce, inoltre, che per i soggetti diversi dalle persone

fisiche il domicilio e' il luogo in cui si trova la sede legale, mentre la residenza e' quella in cui si trova la sede effettiva.

In deroga al suddetto principio di carattere generale stabilito dal terzo c. circa il luogo di effettuazione delle prestazioni, il quarto comma prevede criteri particolari in ordine ad alcune prestazioni, per le quali non si ha piu' riguardo al luogo in cui ha il domicilio, la residenza o la stabile organizzazione il prestatore del servizio, bensì, a seconda dei casi, al luogo in cui si trova il bene a quello in cui viene eseguita la prestazione ovvero al luogo in cui viene utilizzata nonché a quello dove ha il domicilio, la residenza o la stabile organizzazione il committente del servizio.

In particolare:

a) si considerano effettuate nel territorio dello Stato le prestazioni di servizi (appalti, subappalti, etc.) relative alla costruzione, riparazione, modificazione e manutenzione di immobili, ivi comprese le perizie, le prestazioni di agenzia e quelle inerenti alla preparazione ed al coordinamento dell'esecuzione di lavori (es. progettazione e direzione dei lavori immobiliari), qualora detti immobili siano situati nel territorio medesimo;

b) si considerano effettuate nel territorio dello Stato, se ivi trovano esecuzione:

1) le prestazioni di servizi relative alla costruzione, ripartizione, modificazione, trasformazione, manutenzione, lavorazione di beni mobili materiali, ivi comprese le perizie. Fra detti beni vanno compresi l'energia elettrica, i gas naturali e simili. E' evidente che non si considerano effettuate nel territorio nazionale le prestazioni di intermediazione rese nei confronti di contraenti esteri e relative a beni esistenti all'estero;

2) le prestazioni di servizi di carattere culturale, scientifico, artistico, didattico, sportivo, ricreativo e simili;

3) le operazioni di carico, scarico, manutenzione e simili accessorie ai trasporti di beni;

c) si considerano effettuate nel territorio dello Stato le prestazioni di trasporto in relazione alla distanza percorsa nel territorio stesso;

d) si considerano effettuate nel territorio dello Stato le prestazioni derivanti dall'esecuzione di contratti di locazione o noleggio, compresa la locazione finanziaria, di beni mobili materiali, qualora il bene che forma oggetto del contratto di locazione o noleggio sia utilizzato nel territorio medesimo. Tale criterio non trova applicazione per i mezzi di trasporto (autoveicoli, aeromobili, unità navali, etc.) per i quali vale il principio generale di cui al terzo c. con le eccezioni previste alla successiva lett.

g). Per ulteriori chiarimenti in ordine a tale esclusione si fa rinvio a quanto sarà esposto successivamente alla lett. g) punto 2;

e) si considerano effettuate nel territorio dello Stato, le sottoelencate prestazioni quando sono rese ai soggetti che, nei termini sopra citati hanno il domicilio, residenza o stabile organizzazione nel territorio stesso (indipendentemente dal domicilio, residenza o stabile organizzazione del prestatore del servizio):

1) le prestazioni di cui al n. 2 dell'art. 3 e cioè le cessioni, concessioni, licenze e simili relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi ed insegne;

2) le prestazioni pubblicitarie, di consulenza tecnica, legale, di elaborazione e fornitura di dati e simili;

3) le prestazioni relative ad operazioni bancarie, finanziarie, assicurative e a prestiti di personale;

4) le prestazioni inerenti all'obbligo di non esercitare le prestazioni di cui ai punti 1), 2) e 3);

5) le prestazioni di intermediazione relative ai sopraelencati servizi. Il criterio non trova applicazione qualora la prestazione venga utilizzata dal ricevente fuori del territorio della Comunità Economica Europea, nel qual caso la prestazione stessa non rientra nella sfera applicativa del tributo. Ove peraltro il committente nazionale del servizio utilizzi la prestazione in altro Stato membro della Cee, la stessa è imponibile in Italia;

f) si considerano effettuate nel territorio dello Stato: le prestazioni indicate nella precedente lett. e) rese da operatori nazionali a soggetti

domiciliati e residenti in altri Stati della Cee solo quando il destinatario della prestazione non e' soggetto passivo di imposta (come ad esempio consumatore finale) nello Stato comunitario in cui ha il domicilio o la residenza. Ove, invece, il destinatario della prestazione sia un soggetto passivo d'imposta in quest'ultimo Stato, la prestazione stessa non rientra nel campo di applicazione del tributo;

g) si considerano effettuate nel territorio dello Stato;

1) le prestazioni di cui alla lett. e), se rese da operatori nazionali a soggetti domiciliati o residenti fuori della Cee quando vengono utilizzate nel territorio nazionale.

2) le prestazioni derivanti da contratti di locazione, noleggio e simili, comprese le locazioni finanziarie, di mezzi di trasporto (autoveicoli, aeromobili, unita' navali, ecc.) se rese da soggetti domiciliati o residenti fuori della Cee qualora il mezzo di trasporto venga utilizzato nel territorio nazionale.

Inoltre, ove tali prestazioni siano rese da operatori nazionali a soggetti domiciliati o residenti in Paesi extra comunitari, le stesse rientrano nel campo di applicazione dell'imposta qualora siano utilizzate in Italia o altro Stato comunitario.

Naturalmente nelle altre ipotesi si applicano i criteri generali di cui al terzo c. dell'art. 7 e cosi':

- ove il prestatore sia nazionale e il committente del servizio residente in un Paese comunitario, la prestazione rientra nel campo di applicazione dell'imposta;

- ove il prestatore sia domiciliato o residente in altro Paese della Cee e il committente nazionale, la prestazione non rientra nel campo di applicazione dell'imposta.

L'ultimo comma dell'art. 7 stabilisce, infine, che le cessioni all'esportazione di cui al successivo art. 8, le operazioni assimilate a tali cessioni di cui all'art. 8 bis ed i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali di cui all'art. 9, non si considerano effettuati nel territorio dello Stato.

Venendo meno, pertanto, per fictio iuris, il presupposto della territorialita', tutte le operazioni relative ai citati articoli non sono imponibili, fermi restando gli obblighi di fatturazione, registrazione e dichiarazione previsti dal titolo II del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.

## Circolare del 03/08/1979 n. 26 - Min. Finanze - Tasse e Imposte Indirette sugli Affari

I.v.a. Rapporti di scambio con l'estero ed operazioni assimilate.

### Parte N. 2

**Sintesi:** La circolare chiarisce il contenuto degli artt. 8 e 8-bis del dpr 26.10.1972, n. 633, nel nuovo testo introdotto dal dpr 29.1.1979, n. 24 e dal dpr 31.3.1979, n. 94. In particolare essa analizza la definizione delle cessioni all'esportazione e delle operazioni ad esse assimilate; le modalita' di applicazione del cosiddetto "plafond" per l'acquisto e l'importazione di beni senza pagamento dell'imposta, in relazione sia alle esportazioni che alle operazioni assimilate.

### Testo:

ESPORTAZIONI La nuova formulazione dell'art. 8 prevede che costituiscono cessioni all'esportazione:

a) le cessioni che hanno per oggetto beni inviati all'estero o comunque fuori del territorio doganale a cura o a nome del cedente, considerandosi tali le consegne all'estero di beni anche in dipendenza di contratti di appalto, limitatamente al corrispettivo dei beni esportati. La nuova normativa, a modifica di quanto stabilito dal primo c. del sostituito art. 8, consente che i beni, prima dell'esportazione, possono essere sottoposti a lavorazione, trasformazione, ecc., per conto dell'acquirente residente all'estero oltre che da terzo anche ad opera del cedente;

b) le cessioni di beni il cui trasporto o spedizione all'estero o comunque fuori del territorio doganale viene effettuato dal cessionario non residente o per suo conto.

Tali operazioni, non previste nel testo del precedente art. 8, riguardano le cessioni nello Stato di beni, esportati dopo la consegna a cura dell'operatore non residente o per suo conto. Tuttavia la non imponibilita', come indirettamente risulta dal successivo art. 46, e' subordinata alla condizione che l'esportazione avvenga nel termine di 90 giorni dalla suddetta consegna, ovvero, qualora questa non risulti da apposito documento, dalla data della fattura.

La formulazione della lett. b) dell'art. 8 non prevedendo espressamente la possibilita' di lavorazione, trasformazione o simili dei beni oggetto delle cessioni, presuppone che i beni stessi debbano essere esportati nello Stato originario. A tal fine, gli uffici doganali avranno cura di accertare all'atto dell'operazione di esportazione - che, come sopra detto, deve essere effettuata dall'acquirente non residente o per suo conto - il rispetto del termine di 90 giorni nonche' l'identita' e lo stato originario dei beni esportati con quelli descritti in fattura.

L'osservanza di tali condizioni dovra' risultare dalla vidimazione apposta dagli uffici doganali su un esemplare o duplicato della fattura. A questo riguardo si evidenzia che l'art. 46, primo c., prevede a carico del cedente una specifica pena pecuniaria nel caso che l'esportazione non avvenga, nel termine di 90 giorni, per cui il cedente stesso e' tenuto a munirsi della prova dell'avvenuta esportazione costituita da un esemplare o duplicato della fattura come sopra vidimata.

Peraltro, ove l'esportazione non avvenga nel suddetto termine, il cedente ha la possibilita' di regolarizzare la fattura entro i dieci giorni successivi, versando l'imposta dovuta con la maggiorazione del 10% a titolo di soprattassa.

La non imponibilita' prevista dalla lett. b) dell'art. 8, non trova applicazione per le cessioni di beni destinati a dotazione o provvista di bordo di imbarcazioni o navi da diporto, di aeromobili da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato;

c) le cessioni di beni gia' disciplinate dal secondo e terzo c. del sostituito art. 8, e cioe':

1) le cessioni poste in essere, anche tramite commissionari, nei confronti di operatori che intendano esportare i beni acquistati nello stato

originario, anche tramite commissionari, sempreche' l'operazione di esportazione sia effettuata, ai sensi dell'art. 46, primo c., nel termine di otto mesi dalla consegna dei beni stessi.

L'esportazione deve risultare da vidimazione dell'ufficio doganale o di quello postale su un esemplare o duplicato della relativa fattura. Anche in questo caso, ove la esportazione non avvenga nel termine di otto mesi, il cessionario, cui fa carico la sanzione prevista dal citato art. 46 ha la possibilita' di regolarizzare la fattura entro i dieci giorni successivi, versando la relativa imposta maggiorata del 10% a titolo di soprattassa. Gli acquisti di beni da esportare nello stato originario, che prima potevano essere effettuati senza limiti d'importo e senza pagamento dell'imposta, non sono ora soggetti all'imposta stessa solo se contenuti entro l'ammontare complessivo dei corrispettivi delle esportazioni fatte dal cessionario nell'anno solare o nei 12 mesi precedenti, giusta i criteri che saranno di seguito forniti;

2) le cessioni, anche tramite commissionari, effettuate nei confronti di operatori che intendano esportare anche tramite commissionari, i beni acquistati dopo averli sottoposti ad operazioni di trasformazione, lavorazione, montaggio, assiemaggio, refrigerazione, surgelazione, procedimenti di conservazione, di pulitura e simili.

Detti lavori possono essere eseguiti da terzi ed in tal caso le relative prestazioni di servizi non sono imponibili, sempreche' ovviamente, le prestazioni medesime attengano ai beni che l'operatore intende esportare. Il beneficio fiscale torna, altresì, applicabile alle cessioni di energia sotto qualsiasi forma destinata ai processi produttivi di cui sopra, sia che trattasi quindi di energia secondaria (energia elettrica, nucleare, termica, etc.) ovvero di energia primaria (olio combustibile, gasolio, G.P.L., carbone, ecc.) nonche' alle cessioni di materiali di consumo impiegati nel processo produttivo.

Da quanto sopra consegue che restano esclusi dal beneficio gli acquisti di beni destinati ad essere impiegati come beni strumentali ammortizzabili nell'impresa dell'acquirente nonche' gli acquisti di beni e servizi costituenti spese generali dell'impresa stessa.

Circa poi la destinazione dei beni acquistati senza pagamento dell'imposta dall'operatore che li sottopone a lavorazione e trasformazione, etc., si chiarisce che la dizione "intende esportare" va interpretata nel senso che deve sussistere, per i beni ottenuti a seguito di tali lavori, la potenziale possibilita' di esportazione. Infatti a differenza di quanto stabilito per gli acquisti di beni destinati ad essere esportati nello stato originario, nella specie non e' prevista una ipotesi di violazione delle disposizioni regolanti il tributo, ove i beni stessi abbiano destinazione diversa dall'invio all'estero. Pertanto, in tal caso, nessun obbligo sostanziale o formale dovra' far carico all'operatore.

In ordine al limite di importo, il secondo c. dell'art. 8 stabilisce che gli acquisti di beni e servizi di cui ai punti 1 e 2 della precedente lett. c) possono essere effettuati senza pagamento dell'I.V.A. - su dichiarazione scritta del cessionario o del committente e sotto la sua responsabilita' - entro il complessivo ammontare dei corrispettivi delle esportazioni fatte da detto operatore, anche tramite commissionari, nel corso dell'anno solare precedente.

Tali corrispettivi sono quelli relativi alle cessioni alla esportazione di cui alle lett. a) e b) e cioe' le esportazioni dirette e le cessioni poste in essere nello Stato nei confronti di cessionari non residenti. A chiarimento si precisa che fra i corrispettivi relativi alle cessioni di cui alla lettera a) sono compresi anche quelli riferentisi alle cessioni all'estero di beni ottenuti mediante lavorazione anche se eseguita da terzi per conto dell'importatore di merci temporaneamente importate. La disposizione in esame, che ha sostituito il terzo c. del previgente art. 8, non prevede, per fruire del beneficio, come per l'abrogato istituto dell'esportatore abituale, il superamento di una percentuale fra il complessivo volume di affari e l'ammontare delle operazioni all'esportazione e consente pertanto a tutti gli operatori di effettuare acquisti di beni e servizi senza pagamento dell'imposta nei limiti dei corrispettivi da essi conseguiti per le cessioni all'estero dei beni.

I soggetti che si avvalgono del beneficio in questione debbono darne

comunicazione scritta al competente Ufficio dell'I.V.A., anteriormente al momento della effettuazione della prima operazione di acquisto senza pagamento dell'imposta, indicando l'ammontare dei corrispettivi delle esportazioni fatte nell'anno solare precedente (indicazione che si ritiene possa essere integrata entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione annuale.) Le comunicazioni presentate anteriormente al 1 aprile 1979, data di entrata in vigore della nuova normativa, esplicano la loro efficacia anche per il periodo successivo e, pertanto, non vanno ripetute. E' appena il caso di far presente che, anche se il nuovo testo del secondo c. dell'art. 8 non fa riferimento, come il precedente terzo c. del sostituito art. 8, alla possibilita' di fruire del beneficio soltanto se la imposta e' detraibile, deve ritenersi che il beneficio non compete relativamente agli acquisti di beni che, a norma del secondo c. dell'art. 19, sono totalmente esclusi dal diritto alla detrazione.

Ove l'operatore, durante l'anno solare precedente, non abbia conseguito corrispettivi all'esportazione o per non avere ancora iniziato la sua attivita' o per non aver effettuato esportazioni, il secondo c. dell'art. 8 consente, con particolare procedura, di fruire ugualmente del beneficio della non imponibilita' per gli acquisti nei limiti dei corrispettivi delle esportazioni effettuate dall'operatore stesso nei dodici mesi precedenti. Di conseguenza, il soggetto che non abbia corrispettivi all'esportazione nel corso dell'anno solare precedente puo' in un mese qualsiasi dell'anno successivo acquistare beni e servizi senza pagamento dell'imposta, assumendo in ciascun mese, quale "plafond", i corrispettivi delle esportazioni fatte entro i dodici mesi precedenti. Nell'anno successivo l'operatore puo' continuare ad utilizzare tale sistema tenendo conto del plafond delle esportazioni fatte nei dodici mesi precedenti al netto della parte gia' utilizzata ovvero puo' utilizzare il plafond dell'anno solare precedente non ancora utilizzato.

Anche in questo caso l'operatore deve dare apposita, preventiva comunicazione al competente Ufficio I.V.A., indicando l'ammontare dei corrispettivi delle esportazioni effettuate nei dodici mesi precedenti. Gli operatori che si trovino a fruire nei termini suddetti del beneficio in questione sono tenuti ad annotare, entro il giorno cinque del secondo mese successivo a quello di competenza, sul registro delle fatture emesse (art.23) l'ammontare dei corrispettivi delle esportazioni e degli acquisti fatti senza pagamento dell'imposta.

Sulla base di tali annotazioni, l'operatore interessato, mensilmente, aumenta il proprio plafond in relazione alle esportazioni eseguite e lo diminuisce in relazione agli acquisti di beni e servizi effettuati senza pagamento dell'imposta e alle esportazioni non piu' comprese nei dodici mesi precedenti. Il contribuente, potendo mantenere tale procedura per il periodo superiore all'anno, puo' in qualsiasi momento adottare il sistema del riferimento all'anno solare precedente, comunicando all'ufficio l'ammontare dei corrispettivi delle operazioni fatte in tale anno e non ancora utilizzato.

OPERAZIONI ASSIMILATE ALL'ESPORTAZIONE Il nuovo testo dell'art. 8-bis, al primo c., stabilisce che non sono soggette all'imposta perche' assimilate alle cessioni all'esportazione:

- a) le cessioni di navi, escluse le unita' da diporto di cui alla L. 11 febbraio 1971, n. 50, e successive modificazioni, destinate:
  - 1) all'esercizio di attivita' commerciali o della pesca sia che le navi siano adibite alla navigazione marittima che a quella lacuale o fluviale;
  - 2) ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare;
- b) le cessioni di navi e di aeromobili, compresi i satelliti, ad organi dello Stato, intendendosi per tali quelli che sono emanazione diretta dello stesso nonche' quelli dotati di propria personalita' giuridica (es. Universita' statali, Consiglio Nazionale delle Ricerche);
- c) le cessioni di aeromobili destinati ad imprese di navigazione aerea che effettuano prevalentemente servizi internazionali di trasporto. Al fine di stabilire il criterio di prevalenza, assumono rilevanza i corrispettivi dei trasporti effettuati parte nel territorio nazionale e parte in quello estero, nonche' tra due o piu' Stati esteri, in confronto ai corrispettivi dei trasporti effettuati esclusivamente all'interno dello Stato;
- d) le cessioni di apparati motori delle navi e degli aeromobili, di cui

alle lettere precedenti, loro componenti e ricambi. Si evidenzia l'avvenuta introduzione nel campo della non imponibilita' dei "ricambi" che invece non figurano nel sostituto testo dell'art. 8 bis.

Non imponibili sono anche le cessioni di beni destinati a dotazione di bordo delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere a), b), e c), nonche' le forniture in esecuzione di contratti di appalto o di vendita di beni, e servizi destinati al rifornimento e al vettovagliamento delle navi e degli aeromobili stessi escluso, peraltro, il vettovagliamento per navi adibite alla pesca costiera locale (L. 14 luglio 1975, n. 963 e Regolamento 2 ottobre 1968, n. 1639);

e) non sono, inoltre, soggette all'imposta le prestazioni di servizi, compreso l'uso di bacini di carenaggio, relativi alla costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione, trasformazione, assiemaggio, allestimento ed arredamento delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere a), b) e c) nonche' dei relativi apparati motori, loro componenti e ricambi.

A maggior chiarimento si precisa che tali lavori possono essere effettuati in tutto o in parte anche da imprese subcontraenti.

La non imponibilita' e' estesa, altresì:

1) ai lavori di cui sopra afferenti le dotazioni di bordo;

2) alle locazioni e noleggi delle navi e degli aeromobili anzidetti.

Mentre per le locazioni e i noleggi delle navi di cui alla lettera a) rilevante, ai fini della non imponibilita', e' la destinazione delle navi stesse, per quanto concerne gli aeromobili, si precisa che, per la non imponibilita' delle suddette prestazioni di locazione e noleggio, occorre tenere presenti le condizioni soggettive previste per le cessioni. Così' per esempio il noleggio di un aeromobile posto in essere nei confronti di un'impresa che non effettua prevalentemente trasporti internazionali, deve essere assoggettato all'I.V.A., sempreche' non ricorrano le condizioni previste dal punto 3 dell'art. 9.

IL secondo c. dell'art. 8-bis, innovando rispetto al sostituto testo dello stesso articolo, ha stabilito che gli imprenditori, i quali effettuano le operazioni di cui al primo c. nell'esercizio dell'attivita' propria dell'impresa, possono acquistare beni e servizi senza applicazione dell'imposta non piu' senza limiti d'importo, come in passato, ma entro il limite del complessivo ammontare dei corrispettivi delle operazioni agevolate effettuate nell'anno solare precedente (ovvero, per coloro che iniziano l'attivita' o non hanno corrispettivi in detto anno - giusta i criteri gia' evidenziati agli effetti dell'analogo beneficio previsto per gli esportatori dall'art. 8, secondo c. - nei limiti dell'ammontare relativo alle operazioni agevolate poste in essere nei dodici mesi precedenti). Al riguardo si precisa che dal beneficio sono esclusi soltanto gli acquisti di beni ammortizzabili.

## Circolare del 03/08/1979 n. 26 - Min. Finanze - Tasse e Imposte Indirette sugli Affari

I.v.a. Rapporti di scambio con l'estero ed operazioni assimilate.

### Parte N. 3

**Sintesi:** La circolare analizza il nuovo testo dell'art. 9 del dpr 26.10.1972, n. 633, introdotto dai dd.pp.rr. 29.1.1979, n. 24 e 31.3.1979, n. 94 e riguardante il trattamento ai fini dell'iva dei servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali.

### Testo:

SERVIZI INTERNAZIONALI O CONNESSI AGLI SCAMBI INTERNAZIONALI L'art. 9 elenca le prestazioni di servizi che sono considerate servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali e, come tali, in virtu' dell'u.c. dell'art. 7 non sono soggette all'imposta.

In ordine alla portata dei benefici previsti dal detto articolo se ne evidenziano taluni aspetti, tenuto conto delle modifiche apportate dai DD.PP.RR. 29 gennaio 1979, n. 24 e 31 marzo 1979, n. 94:

1) si considerano trasporti internazionali di persone quelli effettuati parte nel territorio dello Stato e parte in territorio estero in base ad un contratto unico.

Peraltro, se ai fini della esecuzione di tale contratto vengono posti in essere, da parte del vettore incaricato, altri rapporti contrattuali relativi a tratte nazionali, detti rapporti sono soggetti all'I.V.A. Si ritiene di dover evidenziare che, a differenza della normativa di cui al sostituito art. 9, punto 1), non sono piu' previsti i trasporti internazionali di cose che trovano la loro disciplina nel combinato disposto dei nuovi artt. 7, lett. o) e 9, n. 2;

2) in ordine ai trasporti di cose si chiarisce che non sono soggetti al tributo quelli relativi a beni in esportazione o in transito, nonche' quelli relativi a beni in importazione temporanea. Inoltre non sono soggetti all'imposta i trasporti relativi a beni in importazione dichiarati in dogana franco destino, la cui non imponibilita' prevista dalla norma in esame, evita una doppia imposizione in quanto, ai sensi dell'art. 69, l'ammontare delle spese di inoltro sino al luogo di destinazione (compresi quindi i corrispettivi del trasporto) va aggiunto al valore dei beni dichiarati in dogana ai fini dell'applicazione dell'imposta. Ai trasporti di beni dichiarati franco destino vanno assimilati quelli di merci per le quali le operazioni doganali vengono effettuate presso una dogana diversa da quella di introduzione, dato che anche in questo caso l'Ufficio doganale assoggetta ad imposta l'ammontare delle spese di trasporto sino al luogo di sdoganamento delle merci stesse.

Per tali trasporti, il beneficio si rende applicabile anche nel caso in cui gli stessi vengano effettuati da piu' vettori o da terzi sub-contraenti. Ove i beni siano dichiarati in dogana franco confine, considerato che l'I.V.A. relativa al trasporto e' riscossa in uno al valore dei beni limitatamente a quello effettuato sino al luogo di introduzione nel territorio doganale, il trasporto per la tratta nazionale deve essere regolarmente assoggettato al tributo. Nel caso in cui tale prestazione di trasporto successiva allo sdoganamento dei beni venga effettuata da un vettore straniero che non abbia una stabile organizzazione o un rappresentante fiscale nello Stato, l'obbligo tributario dovra' essere assolto dal committente nazionale ai sensi dell'art. 17, terzo c. Nell'ipotesi di un unico trasporto internazionale di beni che non siano dichiarati in dogana franco destino, ai fini della determinazione del corrispettivo della parte del trasporto medesimo relativa alla tratta nazionale - che ai sensi dell'art. 7, lett. c) assume rilevanza agli effetti dell'I.v.a. - detto corrispettivo puo' essere stabilito per differenza tra l'ammontare complessivo del trasporto internazionale e quello assunto in sede di dichiarazione doganale, a norma dell'art. 69;

3) il beneficio della non imponibilita' compete per il noleggio e la locazione di navi, aeromobili, autoveicoli, vagoni ferroviari, cabine letto, container e carrelli impiegati nella effettuazione dei servizi di trasporto indicati ai punti 1) e 2) dell'art. 9.

Si evidenzia che rispetto alla normativa del sostituito art. 9, detto beneficio e' stato esteso alla locazione e al noleggio dei carrelli che sono adibiti al trasporto su strada dei veicoli ferroviari;

4) la non imponibilita' dei servizi di spedizione previsti dal punto 4) dell'art. 9, e' ugualmente limitata a quelli relativi ai trasporti indicati ai precedenti punti 1) e 2) dell'articolo stesso, fermo restando per le navi e gli aeromobili il beneficio previsto dalla lett. e) dell'art. 8-bis, sempreche' ne ricorrano le condizioni. Per i servizi relativi alle operazioni doganali si precisa che, non facendo la norma alcun riferimento ai trasporti di beni di cui al n. 2), tali servizi sono non imponibili in ogni caso;

5) e 6) anche per le prestazioni di servizi indicate al n. 5) dell'articolo in esame (carico, scarico, trasbordo, manutenzione, stivaggio, disstivaggio, misurazione, controllo, refrigerazione, magazzinaggio, deposito, custodia e simili) si rendono applicabili i criteri di cui al n. 2) dell'articolo stesso. Ne consegue che non sono da assoggettare all'I.V.A. le prestazioni relative ai beni in esportazione, in transito, in temporanea importazione ovvero in importazione definitiva dichiarati in dogana franco - destino. Tuttavia, poiche' il testo del successivo n. 6) dichiara, tra l'altro, non imponibili le prestazioni di servizi relative al movimento dei beni rese nei porti, autoporti, aeroporti, e scali ferroviari di confine, si precisa che, per effetto di tale norma, le prestazioni di cui al citato n. 5) ove eseguite nell'ambito di dette localita', non debbono in alcun caso essere assoggettate al tributo.

Inoltre, connessi con gli scambi internazionali, e come tali non imponibili all'I.V.A., sono, a' termini del n. 6 i servizi tecnici che attengono direttamente al funzionamento ed alla manutenzione dei singoli impianti siti nei porti, aeroporti, autoporti e scali ferroviari di confine nonche' al movimento dei beni o dei mezzi di trasporto nell'ambito di tali complessi. Rientrano nel campo applicativo delle agevolazioni i lavori, anche di costruzione, eseguiti su detti impianti, sempreche' gli stessi siano gia' esistenti e non di nuova realizzazione;

7) sono stati esclusi, rispetto al sostituito testo dell'art. 9, i servizi di intermediazione relativi ad attivita' turistiche internazionali. Al riguardo si richiama l'attenzione che, per effetto dell'art. 7 del D.P.R. 31 marzo 1979, n. 94, tale esclusione decorre dal 1 gennaio 1980 e, pertanto, durante l'anno 1979 continua ad applicarsi il beneficio previsto dal preesistente art. 9;

8) le manipolazioni previste dal punto 6) sono quelle dirette ad assicurare la conservazione ovvero a migliorare la presentazione o la qualita' commerciale delle merci immesse nei depositi doganali, giusta del resto quanto stabilito dall'art. 152 del T.U. delle leggi doganali, approvato con D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43;

9) e' prevista dal punto 9) la non imponibilita' per i trattamenti di cui all'art. 176 del T.U. delle leggi doganali (lavorazione, compreso il montaggio e l'assiemaggio, trasformazione, riparazione, etc.) eseguiti, sia per conto di committenti esteri che nazionali, su beni importati temporaneamente e che conservano, pertanto, la condizione giuridica di merce estera.

L'agevolazione e' prevista, altresì, per i beni nazionali o nazionalizzati acquistati da un operatore non residente e che subiscano prima dell'esportazione i sopraindicati trattamenti.

L'esportazione deve essere effettuata dallo stesso acquirente dei beni o dal prestatore del servizio ovvero per loro conto;

10) inalterato e' rimasto il testo concernente i servizi relativi alle telecomunicazioni internazionali;

11) la non imponibilita' di cui al punto 1-bis del sostituito art. 9 viene confermata relativamente al transito nei trafori internazionali, mentre e' soppressa per le tratte autostradali internazionali;

12) le operazioni di cui ai nn. da 1) a 4) dell'art. 10 (crediti e finanziamento, assicurazione, operazioni relative a valute estere, ad azione

ed obbligazioni, etc.), anche se utilizzate in Italia, non sono imponibili all'I.V.A. se effettuate nei confronti di soggetti residenti fuori dalla Comunita' economica europea.

Non sono parimenti imponibili le sopraindicate operazioni se relative a beni destinati ad essere esportati fuori della Comunita' stessa, anche se le operazioni medesime siano rese a soggetti nazionali e utilizzate nella Comunita' ovvero siano rese a soggetti residenti negli altri Paesi comunitari ed il destinatario non sia soggetto passivo d'imposta nello Stato in cui ha il domicilio o la residenza.

Il secondo c. dell'art. 9 stabilisce che per i soggetti che effettuano le prestazioni sopraelencate si rendono applicabili le disposizioni di cui al secondo c. dell'art. 8 e gli stessi possono, pertanto, acquistare senza pagamento dell'imposta beni e servizi nel limite dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle operazioni agevolate eseguite nell'anno solare precedente ovvero, per coloro che iniziano l'attivita' o non hanno conseguito corrispettivi in detto anno - giusta i criteri gia' evidenziati agli effetti dell'analogo beneficio previsto per gli esportatori dall'art. 8, secondo c. - nei limiti dell'ammontare relativo alle operazioni agevolate poste in essere nei dodici mesi precedenti.

Si fa presente che dal beneficio sono esclusi soltanto gli acquisti di beni ammortizzabili.

## Circolare del 03/08/1979 n. 26 - Min. Finanze - Tasse e Imposte Indirette sugli Affari

I.v.a. Rapporti di scambio con l'estero ed operazioni assimilate.

### Parte N. 4

**Sintesi:** La circolare analizza il nuovo testo dell'art. 68 del dpr 26.10.1972, n. 633, introdotto dal dpr 29.1.1979, n. 24 e dal dpr 31.3.1979, n. 94 e riguardante le importazioni non soggette all'imposta sul valore aggiunto.

### Testo:

IMPORTAZIONI Per effetto del combinato disposto dell'art. 68, lett. a) e dell'art. 8, lett. c) non sono soggette all'imposta le importazioni di beni che l'operatore intende destinare all'esportazione nello stato originario o previa trasformazione, lavorazione, montaggio e simili, nonche' le importazioni di energia destinata a tali processi. Per l'applicazione di detto beneficio, valgono le condizioni stabilite dal secondo c. dell'art. 8, gia' precedentemente illustrate e pertanto le importazioni agevolate devono essere contenute, in uno con gli acquisti di beni e servizi fatti nello Stato, nei limiti del "plafond" determinato a norma del secondo c. stesso. Analogamente a quanto previsto per gli acquisti nello Stato, l'agevolazione non e' operante per l'importazione di beni ammortizzabili.

La non imponibilita' all'importazione di cui alla citata lett. a) dell'art. 68 trova applicazione per le operazioni doganali previste dall'art. 67 - sempreche', ovviamente, le operazioni stesse non fruiscono autonomamente delle altre agevolazioni previste nel medesimo art. 68 - e cioe' per:

- 1) le importazioni definitive;

- 2) le importazioni di merci per specie, qualita' e caratteristiche tecniche identiche ad altre utilizzate per la produzione di beni precedentemente esportati, giusta quanto previsto dal secondo c. dell'art. 187 del T.U. delle leggi doganali (importazioni a reintegro);

- 3) le operazioni di reimportazione di beni in precedenza temporaneamente esportati per essere sottoposti all'estero a determinati trattamenti;

- 4) la reintroduzione di beni che sono stati definitivamente esportati e che pur usufruendo di franchigia doganale sono ugualmente imponibili ad I.V.A. La non imponibilita' al tributo e' altresì prevista per le importazioni di beni indicati alle lettere a), b), c) e d) dell'art. 8-bis, alle condizioni ivi stabilite, nonche' per le importazioni fatte dai soggetti che possono fruire del beneficio di cui al secondo c. dello stesso art. 8-bis. In merito a quest'ultima ipotesi, si precisa che le importazioni di beni devono essere contenute - in uno con gli acquisti di beni e servizi fatti nello Stato - nei limiti dell'ammontare complessivo dei corrispettivi determinato, in base ai criteri gia' in precedenza illustrati, a norma del secondo c. dell'art. 8. E' appena il caso di precisare che l'agevolazione non si rende applicabile per le importazioni di beni ammortizzabili.

Si evidenzia inoltre che il beneficio della non imponibilita' non trova applicazione per le importazioni di beni effettuate dai soggetti che si avvalgono della norma agevolativa di cui al secondo c. dell'art. 9, in quanto il beneficio stesso non e' espressamente richiamato dall'art. 68. Per effetto delle lett. b) e c) dell'articolo in esame, non sono soggette all'imposta le importazioni di:

- 1) oro in lingotti, pani, verghe, bottoni e granuli, valgono al riguardo le precisazioni di cui sopra;

- 2) carta da parte degli editori, destinata dagli stessi alla stampa dei giornali quotidiani;

- 3) organi, sangue e latte umani e plasma sanguigno;

- 4) apparecchi di ortopedia (comprese le cinture medico - chirurgiche), carrozzelle, per mutilati e invalidi, oggetti ed apparecchi di protesi di ogni genere, apparecchi per facilitare l'audizione ai sordi, oggetti e apparecchi per fratture (docce, stecche e simili) e stimolatori cardiaci;

5) beni, la cui cessione non e' soggetta all'imposta in virtu' di trattati e accordi internazionali;

6) beni, poste in essere dagli enti o persone di cui al terzo c. del successivo art. 72 nonche' dagli operatori che effettuano cessioni e prestazioni di servizi a tali Enti o persone. In quest'ultimo caso, le importazioni devono avere per oggetto beni non ammortizzabili e devono essere contenute - in uno con gli acquisti di beni e servizi posti in essere nello Stato - nei limiti dell'ammontare complessivo dei corrispettivi determinati, in base ai criteri gia' in precedenza illustrati, a norma del secondo c. dell'art. 8.

La lettera d) prevede la non imponibilita' al tributo per le importazioni di beni reintrodotti nello stato originario dallo stesso esportatore. La previsione legislativa - che limita, pero', detto esonero ai soli casi in cui trovano applicazione le disposizioni preliminari della Tar. doganale in materia di franchigia - comprende, ovviamente, la reintroduzione di beni esportati definitivamente e rifiutati dal destinatario estero. La successiva lettera e) prevede poi la non imponibilita' all'I.V.A. per i beni che vengono reintrodotti o reimportati - a seguito, rispettivamente, di esportazione definitiva o di temporanea esportazione - da parte dello stesso esportatore o di un terzo per suo conto e che abbiano formato oggetto di lavorazione in un paese della CEE, qualora tale lavorazione abbia ivi assolto l'imposta senza diritto a detrazione od al rimborso.

La norma, che ha l'evidente scopo di evitare all'interno dei Paesi della Cee una doppia imposizione al tributo, trova applicazione in particolare, nei casi in cui l'importatore e' un consumatore finale ovvero un soggetto d'imposta che in base alla vigente normativa del Paese comunitario di lavorazione non ha possibilita' di recuperare il tributo pagato. Per effetto della lettera f) non sono infine soggette all'imposta le importazioni di beni donati ad enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalita' di assistenza, beneficenza, educazione istruzione, studio e ricerca scientifica, nonche' quelle di beni donati a favore delle popolazioni colpite da calamita' naturali o catastrofi dichiarate tali ai sensi dalla L. 8 dicembre 1970, n. 996.

## Circolare del 03/08/1979 n. 26 - Min. Finanze - Tasse e Imposte Indirette sugli Affari

I.v.a. Rapporti di scambio con l'estero ed operazioni assimilate.

### Parte N. 5

**Sintesi:** Le modifiche al regime iva degli scambi con l'estero, apportata dai dd.pp.rr. 29.1.1979, n. 24 e 31.3.1979, n. 94, comportano, in relazione a talune operazioni, un regime transitorio di applicazione del "plafond". La circolare analizza le disposizioni che danno luogo a tale regime transitorio.

### Testo:

NORME TRANSITORIE 1) Come già chiarito, la nuova normativa del tributo, nel confermare il beneficio della non imponibilità all'I.V.A., prevista dal secondo c. del previgente art. 8, per gli acquisti di beni da esportare allo stato originario, entro il termine di 8 mesi, ha stabilito che detti acquisti non possono più essere fatti senza alcun limite d'importo, ma devono essere contenuti entro l'ammontare dei corrispettivi delle esportazioni effettuate nell'anno solare precedente. Poiché, com'è noto, tale disposizione ha effetto dal 1 aprile 1979, si precisa che gli acquisti effettuati fino alla data predetta rientrano nell'ambito di applicazione della cessata norma, e pertanto, il relativo importo non va detratto dal "plafond" entro il quale debbono invece essere contenute le operazioni agevolate poste in essere successivamente alla data stessa.

2) Il terzo c. del soppresso art. 8 dava la facoltà all'operatore di utilizzare, quale plafond per gli acquisti di beni e servizi da non assoggettare al tributo, alternativamente il complessivo ammontare dei corrispettivi conseguiti per esportazioni effettuate nell'anno solare precedente ovvero l'ammontare corrispondente alla media dei corrispettivi delle esportazioni fatte nell'ultimo triennio. Pertanto, va considerata regolare l'utilizzazione del "plafond" costituito da quest'ultimo ammontare effettuato fino al 31 marzo 1979, mentre per le operazioni effettuate successivamente a tale data va applicata la nuova normativa con tutti i limiti dalla stessa previsti giusta quanto stabilito dall'art. 1, primo c. del citato D.P.R. n. 94.

3) Si chiarisce che per gli acquisti di beni da esportare allo stato originario, effettuati a norma del terzo c. del sostituito art. 8 fino al 31 dicembre 1979, non ricorre l'applicazione del limite temporale di 8 mesi previsto dall'art. 46, primo c., in quanto il limite medesimo, in base alla previgente normativa, fu stabilita esclusivamente per gli acquisti di beni effettuati ai sensi dell'art. 8, secondo c.

4) Com'è noto, l'art. 1, secondo c. del D.P.R. 31 marzo 1979, n. 94 prevede che per le operazioni poste in essere dopo il 31 marzo 1979 in dipendenza di contratti conclusi a tutto il 31 gennaio 1979, continuano ad applicarsi le norme vigenti al 31 marzo 1979, qualora le modificazioni apportate dalla nuova normativa ai previgenti artt. 7, 8 terzo c., 8-bis, terzo c. e 9 u.c., abbiano determinato l'imponibilità delle operazioni stesse.

Al riguardo si precisa quanto segue:

a) la deroga si applica per le operazioni di cui all'art. 7 senza alcun limite temporale, mentre per quelle di cui agli artt. 8, 8 bis e 9 fino al 31 dicembre 1981;

b) la disposizione transitoria che consente il mantenimento della soppressa normativa si applica esclusivamente alle operazioni che formano oggetto dei contratti stipulati a tutto il 31 gennaio 1979. Per poter fruire di tale deroga, gli operatori interessati dovranno essere in grado di offrire valida prova attestante l'avvenuta conclusione del contratto a norma dell'art. 1326 e seguenti del C.C. anteriormente al 1 febbraio 1979; la prova in questione può essere resa anche mediante l'esibizione di lettere commerciali o altra documentazione che risulta acquisita agli atti dell'impresa prima del

suddetto termine.

In ordine a taluni particolari problemi che emergono dall'applicazione del regime transitorio, si evidenzia:

1) gli operatori che si avvalgono per i suaccennati contratti posti in essere anteriormente al 1 febbraio 1979 dei benefici di cui al preesistente terzo c. dell'art. 8 o dell'u.c. dell'art. 9, con riferimento ai corrispettivi delle operazioni agevolate conseguiti nell'anno precedente, debbono contenere gli acquisti di beni e servizi, riflettenti sia detti contratti che quelli posti in essere successivamente, nell'ambito di un unico "plafond" corrispondente all'ammontare dei corrispettivi di dette operazioni con la possibilita', peraltro, per i contratti preesistenti alla cennata data di acquistare beni strumentali, siano o meno ammortizzabili, e tutti i servizi impiegati nella propria attivita'.

Ove gli esportatori interessati si trovino nella possibilita' di avvalersi - sempre per i contratti conclusi anteriormente al 1 febbraio 1979 - dell'ammontare afferente la media dei corrispettivi delle operazioni agevolate di esportazione fatte nell'ultimo triennio, gli operatori stessi possono acquistare senza pagamento dell'I.V.A. detti beni e servizi per l'intero "plafond" determinato in base alla media del triennio. Qualora, pero', gli operatori effettuino anche acquisti devono essere effettuati alle condizioni previste dalla nuova normativa nei limiti dell'ammontare dei corrispettivi delle anzidette operazioni agevolative fatte nell'anno solare precedente, ammontare che va detratto da quello relativo alla media del triennio. Analoghi criteri si rendono applicabili per le cessioni di beni e servizi nei confronti degli enti e persone di cui all'art. 72.

2) Per quanto concerne le operazioni poste in essere ai termini del preesistente terzo c. dell'art. 8 bis, deve essere precisato che per gli acquisti di beni e servizi relativi ai contratti anteriormente al 1 febbraio 1979 gli operatori interessati possono continuare a fruire della non imponibilita' all'I.V.A. senza limite di importo mentre, per gli acquisti di beni e servizi non rientranti nell'ipotesi della predetta norma transitoria, tali acquisti devono essere contenuti nei limiti dell'ammontare delle operazioni agevolate effettuate nell'anno precedente.

Per quanto concerne in particolare i contratti relativi ai lavori di cui alla lett. e) dell'art. 8 bis, riguardanti le navi e gli aeromobili, si precisa, considerata la ratio della norma transitoria - intesa ad evitare che le modificazioni determinino uno sconvolgimento nell'economia e nell'equilibrio dei contratti quale risulta anche dall'assoggettabilita' o meno ad imposta dei beni e servizi occorrenti per l'esecuzione relativa - che essa debba ritenersi applicabile ai contratti (appalti, subappalti, forniture, ecc.) relativi all'esecuzione del contratto principale (ad. es. commessa), sempreche' quest'ultimo sia stato concluso entro il 31 gennaio 1979.

Per quant'altro non espressamente previsto dalla presente circolare valgono, ove ancora applicabili, le disposizioni impartite con le precedenti circolari n. 62 del 3 novembre 1973 e n. 28 dell'11 agosto 1976.