

IVA

Le modalità di gestione delle importazioni ai fini dell'IVA

di **Marco Peirola**

Agli effetti dell'IVA, la gestione delle importazioni si articola in più fasi successive, consistenti:

- nella **presentazione della dichiarazione doganale** di importazione e nel **pagamento dei diritti doganali, compresa l'IVA**;
- nell'**annotazione della bolletta doganale** di importazione nel registro degli acquisti (di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972) e nella **detrazione dell'IVA** assolta in dogana;
- nell'**annotazione della fattura emessa dal fornitore estero** nella sola contabilità generale;
- nell'**annotazione della fattura dello spedizioniere italiano** sia nel registro degli acquisti, sia in contabilità generale.

L'importazione presuppone la presentazione di un'apposita **dichiarazione in dogana** (art. 56 del D.P.R. n. 43/1973), unitamente a tutta la documentazione relativa ai beni da importare (fatture di vendita, fatture *pro forma*, documenti di trasporto, ecc.).

L'importazione fa sorgere il **presupposto per il pagamento in dogana dell'IVA, oltre che dei dazi e degli altri diritti di confine** definiti dall'art. 43 del D.P.R. n. 43/1973.

Il soggetto obbligato al pagamento dell'IVA all'importazione è il **dichiarante**, cioè la persona che fa la dichiarazione in dogana a nome proprio, ovvero la persona in nome della quale è fatta la dichiarazione in dogana (art. 4, punto 18, del Reg. CEE n. 2913/1992).

Il **soggetto importatore**, invece, è considerato il **dichiarante**, come sopra definito, laddove presenti o detenga i beni oggetto di importazione in dogana.

La R.M. 10 agosto 1989, n. 529/D ha precisato che tale equiparazione vale anche ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione, ma si tratta di un'indicazione opinabile nell'ipotesi della **rappresentanza indiretta**, in quanto in contrasto con il **principio** dell'inerenza/afferenza di cui all'art. 19, commi 1 e 2, del D.P.R. n. 633/1972. Infatti, quando il rappresentante **agisce in nome proprio e per conto altrui**, la detrazione presuppone – come recentemente ribadito dalla Corte di giustizia nella causa C-187/14 del 25 giugno 2015 (*DSV Road*) – che i beni importati siano utilizzati, a valle, **nell'ambito delle operazioni imponibili tipiche del soggetto passivo** e questa condizione, di regola, non si verifica in capo al rappresentante.

Ai sensi dell'art. 69, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, l'IVA dovuta in dogana è calcolata sul **valore dei beni importati**, determinato in base alle disposizioni doganali, aumentato

dell'ammontare dei **diritti doganali**, esclusa l'IVA, e delle **spese di inoltro fino al luogo di destinazione all'interno dell'Unione europea**, che figura sul documento di trasporto che scorta i beni all'atto della loro introduzione nel territorio comunitario.

In pratica, se i beni sono stati dichiarati in dogana "**franco destino**", le spese di trasporto hanno formato oggetto della base imponibile dell'IVA pagata in dogana in sede di importazione, sicché – nei rapporti "B2B" – il servizio di trasporto reso dal vettore non residente beneficia del regime di **non imponibilità** di cui all'art. 9, comma 1, n. 2), del D.P.R. n. 633/1972 in sede di *reverse charge* da parte del committente/importatore. Se, invece, i beni sono stati dichiarati in dogana "**franco confine**", le spese di trasporto per la tratta italiana non hanno formato oggetto della base imponibile dell'IVA pagata in dogana in sede di importazione, per cui – nei rapporti "B2B" – l'imposta relativa alla tratta nazionale deve essere assolta dall'importatore in sede di *reverse charge*.

In base all'art. 201 del Reg. CEE n. 2913/1992, l'obbligazione doganale all'importazione sorge "**al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana**". Di conseguenza, per i beni importati soggetti a dazio, l'IVA dovuta diventa esigibile con l'accettazione della predetta dichiarazione da parte dell'Autorità doganale che provvede alla relativa iscrizione nel registro corrispondente alla destinazione doganale richiedendola del numero e della data di registrazione.

A seguito del pagamento dei diritti doganali, compresa l'IVA, viene rilasciata la **bolletta doganale di importazione** (art. 59 del D.P.R. n. 43/1973) che deve essere intestata al dichiarante (C.M. n. 529/D/1989, *cit.*).

Ai fini della detrazione, la bolletta doganale deve essere **annotata nel registro degli acquisti**. In luogo delle generalità del cedente, che non sempre sono rilevabili dalla bolletta, occorre indicare l'Ufficio doganale presso il quale è stata emessa la bolletta, nonché i suoi estremi e la tipologia di modello (C.M. 19 dicembre 1972, n. 874/33650).

Le bollette doganali vanno **numerate in ordine progressivo e registrate anteriormente alla liquidazione periodica o alla dichiarazione IVA annuale** nella quale viene esercitata la detrazione. Com'è noto, in base all'art. 19, comma 1, ultimo periodo, del D.P.R. n. 633/1972, il relativo diritto, che sorge con l'accettazione della dichiarazione doganale di importazione, può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione IVA relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto stesso ha avuto origine ed alle condizioni esistenti nel momento in cui è sorto.

La **fattura emessa dal fornitore estero** deve essere registrata nella sola contabilità generale, unitamente al credito IVA originato dall'annotazione della bolletta di importazione nel registro degli acquisti.

Infine, la **fattura dello spedizioniere italiano** va annotata sia nel registro degli acquisti, sia in contabilità generale.

In via generale, le spese di sdoganamento, che comprendono i dazi e l'IVA, vengono **anticipate dallo spedizioniere in nome e per conto dell'importatore** per essere successivamente riaddebitate a quest'ultimo, come voce esclusa dalla base imponibile ex art. 15, comma 1, n. 3), del D.P.R. n. 633/1972, nella fattura relativa al trasporto, il cui corrispettivo è **non imponibile IVA** se è già stato assoggetto ad imposta in dogana.

Per approfondire le problematiche relative alla gestione dei dipendenti all'estero ti raccomandiamo il seguente seminario di specializzazione: