



Il rimborso dell'Iva nelle cessioni ai viaggiatori stranieri

Il privato cittadino residente o domiciliato al di fuori del territorio doganale dell'Unione Europea può beneficiare dello sgravio dell'Iva per gli acquisti effettuati in Italia.

Tale beneficio, regolato dall'art.38-*quater* del DPR n.633/72, è subordinato al verificarsi di ben determinate condizioni.

Oggetto del presente contributo sarà, pertanto, quello di analizzare:

- i casi in cui spetta il predetto beneficio;
- le condizioni che devono essere rispettate;
- e quali sono gli adempimenti da porre in essere da parte dei soggetti coinvolti.

Vale la pena ricordare che lo sgravio dell'Iva è una facoltà concessa al cedente (il rivenditore non è obbligato ad applicare il disposto del citato art.38-*quater*), costituendo, di fatto, un'agevolazione che esso può sfruttare per aumentare le vendite - dal momento che, di fatto, si realizza una diminuzione di prezzo per l'acquirente - ed ampliare la gamma dei servizi messi a disposizione del cliente. Per procedere allo sgravio dell'imposta sono previste due differenti modalità, di seguito commentate.

Presupposti soggettivi

Come già anticipato, la disposizione in commento è applicabile qualora il **cliente** (c.d. "viaggiatore extra-comunitario") sia un **privato** consumatore (non titolare di partita Iva) **domiciliato o residente fuori** del territorio doganale della **Comunità Europea**.

In passato ci si era chiesti se i presupposti della residenza e del domicilio erano da intendersi alternativi, o meno; ad oggi, in virtù delle modifiche apportate al testo della norma e del precedente chiarimento da parte dell'Amministrazione Finanziaria¹³, non sussistono dubbi circa l'alternatività del predetto requisito.

Ma vi è di più: l'agevolazione in commento è applicabile anche alle vendite effettuate nei confronti di privati cittadini di nazionalità italiana, o di un altro Stato membro, domiciliati o residenti al di fuori del territorio doganale della Comunità Europea per ragioni di lavoro¹⁴.

Per contro, **sono** in ogni caso **esclusi dall'agevolazione**:

- i soggetti "privati" residenti o domiciliati nella Repubblica di San Marino (per tali soggetti rimane applicabile l'art.71, DPR n.633/72);
- i soggetti "privati" residenti o domiciliati in un altro Paese membro dell'UE;
- i soggetti residenti o domiciliati fuori dall'UE che siano soggetti Iva nel loro Paese.

L'Amministrazione Finanziaria¹⁵ ha poi precisato che la condizione del domicilio/residenza al di fuori del territorio doganale dell'UE deve risultare, "[...] in maniera inequivocabile, dal passaporto o da altra idonea documentazione e che tale circostanza sia rappresentata al cedente all'atto dell'acquisto di beni".

Dal punto di vista del **cedente** non vi sono particolari considerazioni da effettuare, se non quanto precisato con la R.M. n.126/E/1998/130278. Premesso che l'agevolazione è prevista, in genere, per le cessioni effettuate da **dettaglianti**, nel citato documento veniva chiesto se l'agevolazione spetti anche qualora le vendite in oggetto siano poste in essere da parte di commercianti all'ingrosso.

¹³ R.M. n. 207/97.

¹⁴ Di fatto, l'agevolazione è concessa anche ai soggetti domiciliati o residenti in Paesi "extra-UE", anche se in possesso di doppio passaporto (si vedano l'art.1, co. 1, lett. a), L. n. 28/97 e la C.M. n.145/98).

¹⁵ R.M. n. 206/95.

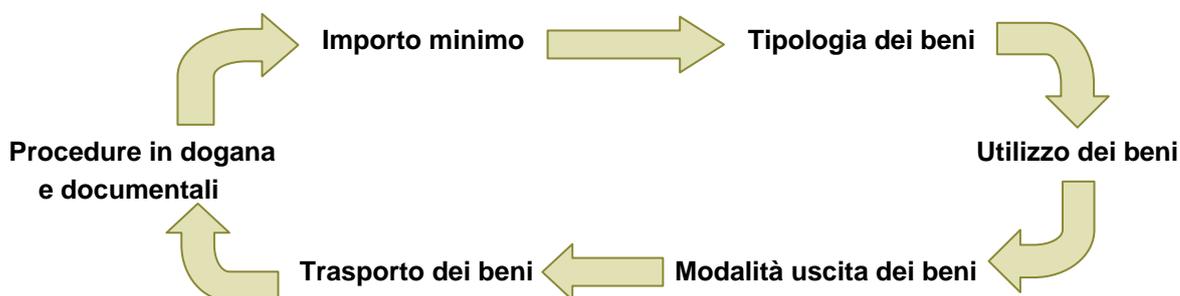
In linea generale, atteso che la vendita all'ingrosso consiste in cessioni di notevoli quantitativi a soggetti che a loro volta esercitano attività commerciali, l'agevolazione non è fruibile. Tuttavia, l'Amministrazione Finanziaria ha precisato che:

“non si esclude l'estendibilità della disposizione ai grossisti che abbiano ottenuto l'iscrizione al REC e l'autorizzazione amministrativa anche per il commercio al dettaglio, sempreché le cessioni al minuto avvengano in appositi locali, distinti da quelli destinati alla vendita all'ingrosso”.

Nella sostanza, è possibile fruire della disposizione agevolativa anche per le cessioni effettuati da grossisti che esercitino anche l'attività di vendita al dettaglio, e sempreché i beni non siano ceduti in quantità sproporzionata rispetto a quella normalmente rientrante nell'uso personale o familiare dell'acquirente.

Presupposti oggettivi

La fruibilità dello sgravio Iva è inoltre soggetta al verificarsi dei seguenti presupposti:



Il cedente italiano può applicare l'art. 38-*quater* per le cessioni effettuate nei confronti dei “viaggiatori stranieri” e destinate al loro **uso personale o familiare**, se di **importo non inferiore ad €154,94**.

L'Amministrazione Finanziaria¹⁶ ha precisato che il termine “beni destinati ad uso personale e familiare” deve essere inteso:

“nella sua più ampia accezione, ritenendovi pertanto inclusi anche i beni ad uso non esclusivamente personale del viaggiatore, ma anche di eventuali suoi familiari non viaggiatori. Peraltro, quale principio utile alla soluzione dei casi dubbi, si suggerisce di tenere conto della circostanza che i beni presentati in Dogana, per poter usufruire dell'agevolazione in questione, devono comunque essere privi in via generale di qualsiasi interesse commerciale”.

In linea di massima, le categorie che possono rientrare nelle disposizioni in commento sono:

- abbigliamento, calzature, pelletterie ed accessori;
- piccoli mobili, oggetti di arredamento e di uso domestico;
- articoli sportivi;
- oggetti di oreficeria e di gioielleria;
- apparecchi radiotelevisivi ed accessori;
- alimentari;
- giocattoli;
- computer ed accessori;
- strumenti ed accessori musicali;
- apparecchi di telefonia;
- cosmetici;
- accessori per autoveicoli;
- prodotti alcolici e vitivinicoli.

¹⁶ R.M. n.58/E/VII-15-343 dell'11/04/97 e C.M. n.145/E/98/52505 del 10/06/98.

Con riferimento all'importo minimo agevolabile – pari ad € 154,94 – va rilevato che si riferisce ad un acquisto presso un unico punto vendita e risultante da un'unica fattura. Il citato limite deve inoltre essere considerato al lordo dell'Iva.

Non rileva in alcun modo il prezzo unitario del singolo bene acquistato.

Esempio 1

Vladimir, viaggiatore russo, si reca in un negozio di abbigliamento e acquista diversi articoli:

- ➔ un paio di scarpe, ad un prezzo di € 300 (Iva inclusa);
- ➔ un paio di pantaloni, ad un prezzo di € 100 (Iva inclusa).

Nel caso in cui il commerciante si renda disponibile ad applicare lo sgravio dell'Iva, indipendentemente dalla modalità, l'acquisto risulterà interamente agevolabile se la cessione avviene mediante emissione di un'unica fattura.

Diversamente, nel caso in cui venissero emesse due distinte fatture, una per le scarpe ed una per i pantaloni, risulterebbe agevolabile solo l'acquisto delle scarpe.

Esempio 2

Atsuko, viaggiatrice giapponese, si reca in due differenti giorni nel medesimo negozio di abbigliamento per effettuare alcuni acquisti:

- ➔ il giorno 14/05/10, acquista ad un prezzo di € 100 (Iva inclusa) un paio di scarpe;
- ➔ il giorno 16/05/10, acquista ad un prezzo di € 50 (Iva inclusa) una sciarpa.

Nel caso in cui il commerciante si renda disponibile ad applicare lo sgravio dell'Iva, indipendentemente dalla modalità, gli acquisti non risulteranno agevolabili in quanto il commerciante avrà provveduto ad emettere due differenti fatture (nei giorni in cui si sono verificate le vendite), entrambe inferiori alla soglia prefissata.

Un'ulteriore condizione è costituita dalla modalità di trasporto dei beni acquistati al di fuori del territorio doganale della Comunità Europea.

È, infatti, espressamente previsto che i beni devono essere trasportati nei bagagli personali del viaggiatore extra-comunitario.

Sul punto sia l'Agenzia delle Dogane che l'Amministrazione Finanziaria sono intervenute fornendo opportuni chiarimenti; in particolare, per quanto attiene il trasporto aereo, i beni possono viaggiare:

- ➔ come bagaglio a mano;
- ➔ come bagaglio stivato (c.d. bagaglio "appresso");
- ➔ come bagaglio non accompagnato¹⁷.

Nell'ipotesi di trasporto dei beni come bagaglio non accompagnato è stato precisato¹⁸ che, ai fini e per gli effetti dell'art.38-*quater*, gli Uffici doganali possono provvedere all'apposizione del prescritto visto sull'originale della fattura che venga presentata a corredo di una LTA relativa a beni spediti come bagaglio non accompagnato; è poi necessario che, sulla LTA, vi sia identità tra la merce ivi descritta e quella indicata sulla fattura stessa, nonché coincidenza tra il nominativo del mittente e quello del destinatario dei beni spediti. Inoltre, sulla LTA devono essere annotati gli estremi del medesimo documento di riconoscimento del mittente straniero (passaporto o altro documento equipollente) che risultino indicati, ai sensi dell'art.38-*quater* richiamato, sulla fattura di vendita.

¹⁷ In base alle disposizioni IATA (*International air transport association*), per bagaglio a mano deve intendersi l'insieme di oggetti personali che il viaggiatore può portare con sé nella cabina dell'aeromobile mentre il bagaglio appresso (o di stiva) indica la pluralità dei colli che il medesimo affida alla compagnia aerea affinché vengano inoltrati alla destinazione finale del suo viaggio, dove egli provvede a ritirarli presso l'aerostazione arrivi passeggeri. La definizione, bagaglio non accompagnato identifica, invece, i beni personali che il viaggiatore affida alla compagnia aerea per la spedizione a destinazione, il ritiro dei quali avviene presso l'aerostazione arrivi merci. In tale ipotesi, l'operazione, è oggetto di un contratto di trasporto aereo che si perfeziona mediante l'emissione della c.d. lettera di trasporto aereo (LTA), compilata dalla compagnia aerea (vettore) dietro istruzioni del mittente; tale documento non è negoziabile e costituisce il titolo di legittimazione al trasporto dei beni (Circ. n. 280/D/2913 del 03/12/98).

¹⁸ Circ. n. 280/D/2913 del 03.12.1998.

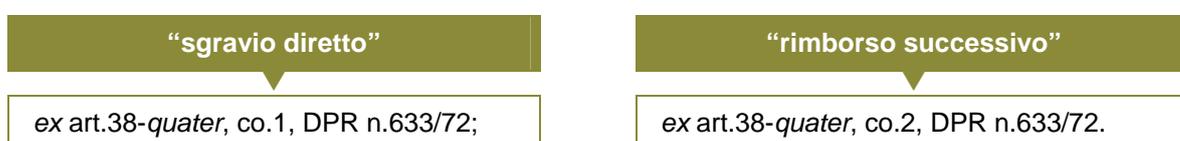
In ogni caso, il viaggiatore dovrà lasciare l'Italia con **diretto scalo** nel proprio Stato di appartenenza¹⁹. L'Agenzia delle Dogane ha quindi precisato che l'ipotesi del diretto scalo nel proprio Stato di appartenenza si verifica anche nel caso in cui il viaggiatore sia:

“munito di un unico biglietto di viaggio con destinazione finale Paesi terzi e di doppia carta di imbarco (c.d. "through check-in"). In tale ipotesi, si può considerare quale ufficio doganale di uscita dal territorio comunitario, tenuto ad apporre il visto sulla fattura di acquisto dei beni destinati all'uso personale o familiare del turista, l'ufficio doganale nazionale di partenza presso il quale il viaggiatore effettua l'unico check-in e riceve due carte di imbarco, una per il primo volo nazionale o comunitario e l'altra per la successiva destinazione finale extracomunitaria”²⁰.

L'uscita dei beni dal territorio doganale della Comunità Europea deve avvenire entro il terzo mese successivo all'effettuazione della cessione; il mancato rispetto del predetto limite temporale comporta il venir meno dell'agevolazione.

La procedura di sgravio/rimborso

L'articolo 38-*quater* prevede due differenti modalità per attivare l'agevolazione in commento:



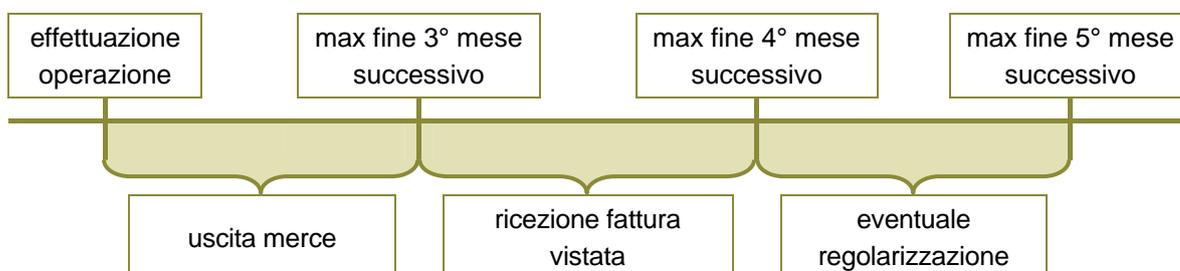
Nel primo caso (che per convenzione chiameremo “**sgravio diretto**”) il dettagliante italiano provvede ad emettere fattura senza addebito dell'Iva, indicando che si tratta di **operazione non imponibile** ai sensi dell'art.38-*quater*, co.1, DPR n.633/72.

Sulla fattura emessa dal cedente devono essere riportati gli estremi del passaporto, o di altro documento equipollente; ad onor del vero, gli stessi dati possono essere riportati anche dall'acquirente dopo l'emissione della fattura, purché prima dell'ottenimento del visto doganale²¹. Tale fattura sarà annotata nel registro delle vendite (ovvero dei corrispettivi) distintamente dalle altre operazioni.

Il viaggiatore dovrà quindi trasportare i beni al di fuori del territorio doganale della Comunità Europea entro il terzo mese successivo all'effettuazione dell'operazione, ed entro il quarto mese successivo (sempre rispetto l'effettuazione dell'operazione) deve restituire la fattura vistata dalle Dogane al cedente.

Il cedente provvederà, quindi, ad allegare la fattura vistata all'esemplare in proprio possesso, al fine di giustificare la non imponibilità dell'operazione.

Qualora la fattura non venga restituita nei termini, essendo venuti meno i requisiti richiesti dalla norma, il cedente dovrà provvedere a regolarizzare l'operazione entro il mese successivo emettendo apposita variazione in aumento per l'importo dell'Iva a suo tempo non addebitata.



¹⁹ Circ. n. 171/D/2925 del 03.08.1999.

²⁰ Circ. n. 4/D del 11.02.2004.

²¹ L'articolo 1, co.356, della Finanziaria per il 2006 ha, infatti, modificato l'art. 38-*quater* prevedendo che l'indicazione degli estremi del passaporto debbano essere indicati prima dell'apposizione del visto da parte delle Dogane, non essendo più necessaria – ancorché consigliata – l'annotazione in sede di fatturazione; sarà la fattura vistata dalle Dogane, sulla quale sono riportati i predetti dati e che viene inoltrata al cedente, che costituirà il documento che comprova la corretta applicazione dello sgravio.

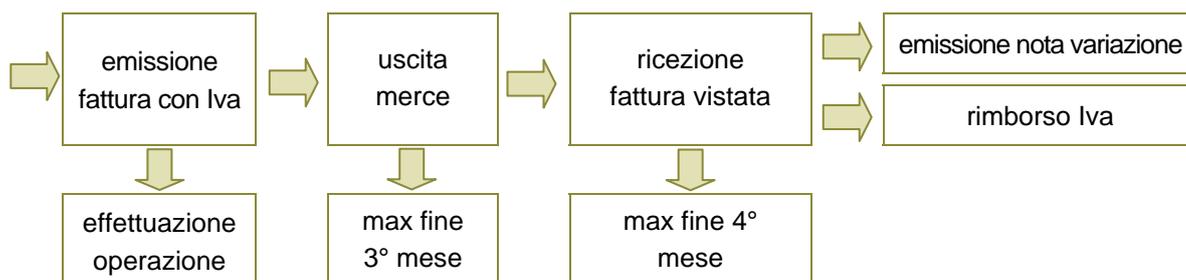
È evidente che questa procedura comporta il rischio per il cedente, qualora non gli venga restituita la fattura vistata dalle Dogane, di dover versare all'Erario l'Iva sulla vendita effettuata pur non avendola incassata.

Infatti, la mancata restituzione della fattura vistata comporta l'obbligo di emettere ed annotare una nota di variazione con addebito dell'Iva ai sensi dell'art.26, DPR n.633/72, e successivamente di procedere al relativo versamento, con le evidenti difficoltà nel provvedere al recupero dell'imposta nei confronti dell'acquirente *extra-comunitario*. Proprio per tale rischio è consigliabile l'applicazione della seconda procedura (che per convenzione chiameremo "**rimborso successivo**"), che consente al cedente di non esporsi direttamente all'eventuale inadempimento da parte dell'acquirente.

Il comma 2 prevede, infatti, che al momento della vendita il cedente emetta **fattura con addebito dell'imposta**, pur evidenziando che si tratta di un'operazione effettuata ai sensi dell'art.38-*quater*, co. 2, DPR n.633/72.

L'acquirente dovrà, come nel caso precedente, procedere al trasporto dei beni al di fuori del territorio doganale della Comunità Europea entro il terzo mese successivo all'effettuazione dell'operazione, ed entro il quarto mese successivo (sempre rispetto l'effettuazione dell'operazione) deve restituire la fattura vistata dalle Dogane al cedente. A questo punto il cedente potrà emettere una nota di variazione per recuperare l'imposta "a credito" e procedere al rimborso dell'Iva al viaggiatore tramite lo strumento concordato in sede di acquisto (ad es.: bonifico bancario, assegno bancario, etc.).

Nel caso in cui il cedente non riceva la fattura vistata nei termini non deve essere effettuata alcuna variazione, dato che l'Iva è stata regolarmente applicata.



Il secondo caso analizzato rappresenta di certo la procedura che è maggiormente in grado di tutelare il cedente nel caso in cui il viaggiatore non adempia agli obblighi richiesti dalla norma.

🌿 Per agevolare tale ultima procedura sono così nate le c.d. **società di tax refund** che si pongono come terzo soggetto interposto nell'operazione di rimborso dell'imposta, e che procedono all'anticipazione dell'Iva da rimborsare al viaggiatore.

Nel momento in cui ci si avvale dei servizi delle società di *tax refund* si viene a creare un **rapporto trilaterale** (negoziante – viaggiatore – società di *tax refund*) sul quale, a seconda dei differenti rapporti contrattuali stabiliti tra le parti, è necessaria una breve analisi.

L'utilizzo dei servizi prestati dalle società di tax refund

Le società di *tax refund*, che procedono all'anticipazione del credito Iva ai viaggiatori *extra-comunitari*, possono instaurare col commerciante differenti tipologie di rapporti, ad esempio:

- 👉 la società di **tax refund corrisponde un compenso al commerciante** che aderisce alla propria rete di servizi (in questo caso i ricavi della società sono da ritenersi gli onorari addebitati al viaggiatore, al quale di fatto verrà rimborsata meno Iva dell'effettivo spettante);
- 👉 la società di **tax refund addebita un corrispettivo al commerciante** per la prestazione dei servizi offerti;
- 👉 la società di **tax refund addebita al solo viaggiatore il corrispettivo** per la prestazione di servizi effettuata.

Prima di andare ad analizzare il trattamento Iva dei suddetti compensi/corrispettivi, è il caso di descrivere le varie fasi della procedura di rimborso dell'imposta.

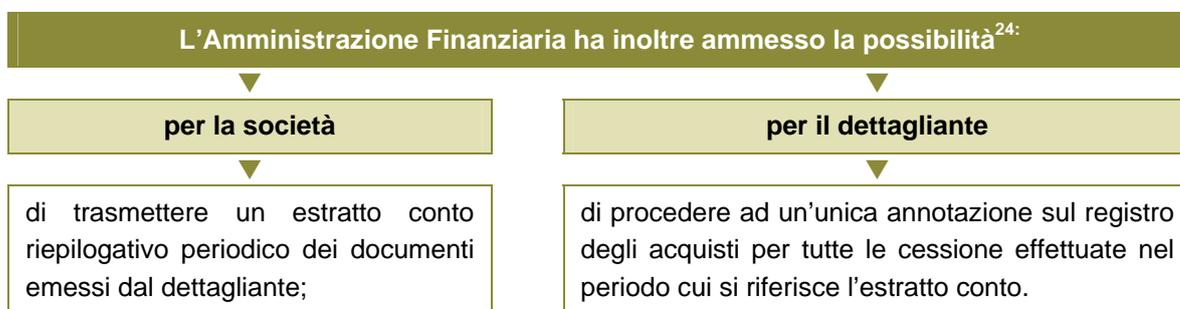
Il commerciante conferisce alla società di *tax refund* (di seguito "società"), che normalmente opera nei principali aeroporti, città e valichi di frontiera, la gestione della procedura del rimborso Iva.

La società consegna al commerciante, per ciascun punto vendita, una serie di moduli prestampati – c.d. "*tax free shopping cheque*" - che saranno utilizzati dal commerciante al momento della cessione in luogo della fattura²². Se sono presenti diversi punti vendita, solitamente, la società consegna differenti serie di "*tax free shopping cheque*".

Tale documento, al momento della vendita al viaggiatore, viene compilato nelle sue parti essenziali e consegnato al cliente.

Il cliente lo consegnerà in Dogana per l'apposizione del visto. Il documento vistato, che costituisce il titolo per il rimborso dell'Iva, dovrà essere presentato presso una delle sedi della società che provvederà al rimborso dell'Iva secondo le modalità concordate (in contanti, tramite accredito su carta di credito, etc.).

La società invierà quindi il documento vistato al dettagliante affinché proceda all'annotazione sul registro degli acquisti, senza che sia necessaria l'emissione di una nota di variazione ex art.26, DPR n.633/72²³.



Dal punto di vista della società, i principali passaggi da seguire sono²⁵:

1. raccolta dei "*tax free shopping cheque*" consegnati dai viaggiatori;
2. verifica dei "*tax free shopping cheque*" (apposizione visto Dogane e ricezione entro il terzo mese dall'acquisto);
3. apposizione della data di ricezione dei "*tax free shopping cheque*", e microfilmatura e memorizzazione su supporto magnetico o con procedure elettroniche;
4. trasmissione al dettagliante degli originali²⁶ e degli estratti conto riepilogativi.

Il dettagliante dovrà provvedere alla comunicazione al competente Ufficio dei dati della società che risulta depositaria, anche se solo temporaneamente, degli originali dei "*tax free shopping cheque*".

Il rapporto società di *tax refund* - dettagliante

Nell'ipotesi in cui la società corrisponda un compenso al dettagliante ci si deve chiedere, innanzitutto, a che titolo viene riconosciuto. Tale inquadramento è, infatti, necessario al fine di definirne il corretto trattamento Iva. Tra le differenti ipotesi configurabili, già commentate da parte dell'Amministrazione Finanziaria²⁷, vi sono le seguenti:

²² La possibilità di utilizzare i "*tax free shopping cheque*" è stata confermata da parte del Ministero delle Finanze con le RR.MM. n. 505184/87 e n.601594/89 (da ritenersi ancora attuali).

²³ C.M. n. 51/390675 del 16/06/82.

²⁴ R.M. n. VI-12-1882 del 15/02/94.

²⁵ R.M. n. VI-12-1882 del 15/02/94 e R.M. n. 71 del 4/03/02.

²⁶ L'Agenzia delle Entrate ha comunque ammesso la possibilità che i documenti originali vengano conservati dalla società, previa comunicazione ex art.35, co.3, DPR n.633/72, e che al dettagliante vengano trasmesse per via telematica le sole copie. Ovviamente, vi dovrà essere perfetta corrispondenza tra le copie inviate al dettagliante ed i documenti originali. Gli originali dovranno, in ogni caso, rimanere disponibili in caso di verifiche tributarie.

²⁷ Casi analizzati nelle RR.MM. n. 168/E del 9/11/00 e n.193/E/03.

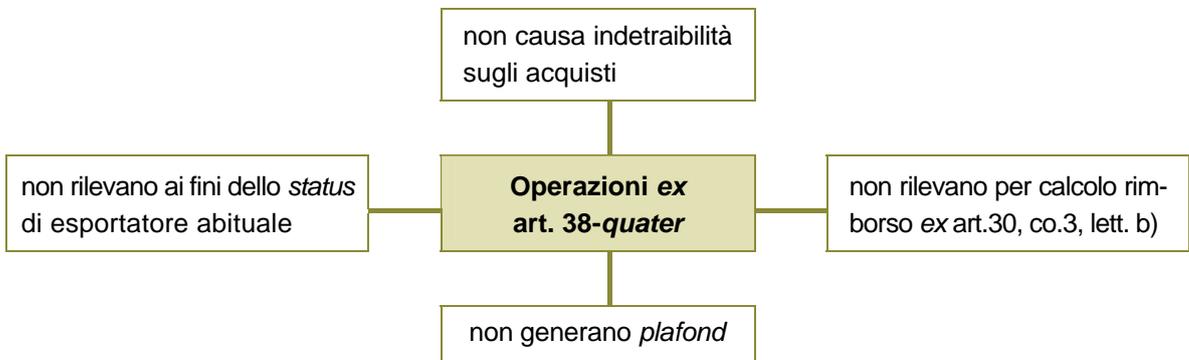
Tipologia rapporto società - dettagliante		Trattamento Iva
Il negoziante svolge un'attività di pubblicità e propaganda del nome e dei servizi messi a disposizione da parte della società		Imponibile
Associazione in partecipazione	Per servizi resi	Imponibile
	Per apporto di capitale	Fuori campo → imposta di registro
Il negoziante svolge l'attività di intermediazione tra viaggiatore e società		Esenzione

Diversamente, se è il negoziante a corrispondere un corrispettivo alla società, gli importi saranno imponibili.

Conseguenze nell'applicazione dell'art.38-quater

Le operazioni effettuate ai sensi dell'art.38-quater sono classificabili come operazioni non imponibili.

Di seguito si fornisce uno schema nel quale vengono riassunte le principali conseguenze derivanti dall'applicazione dell'art. 38-quater:



EUROCONFERENCE®
 MASTER DI APPROFONDIMENTO

Master in 3 week-end a numero chiuso (disposizione a banchi) Orario: Venerdì: 09:30 -13:00 / 14:30 - 18:00 Sabato: 09:30 - 13:00

MASTER IN DIRITTO FALLIMENTARE

Le attività e gli adempimenti del professionista nelle procedure fallimentari

VERONA Hotel Tryp dal 04 marzo 2011

MILANO Hotel Michelangelo dal 11 marzo 2011

QUOTA INDIVIDUALE DI PARTECIPAZIONE

€ 960,00 + IVA 20%

(Comprensiva di coffee break)

Sconto 20% per possessori Privilege Card

OFFERTA SPECIALE

Per partecipanti con meno di 35 anni e per chi si iscrive 20 giorni prima della data di inizio del corso

€ 700,00 + IVA 20%

(Comprensiva di coffee break)

Offerta non cumulabile con lo sconto Privilege Card

Per maggiori informazioni

Clicca qui

Per maggiori informazioni sugli altri Master Euroconference visita www.euroconference.it