

CIRCOLARE N. 26/2021

**COMMERCIO ELETTRONICO - PACCHETTO IVA – VENDITE A DISTANZA –
IMPORTAZIONE DI SPEDIZIONI DI VALORE TRASCURABILE**

Premessa

Com'è noto, il commercio elettronico (*e-commerce*) è la nuova frontiera dei mercati internazionali del terzo millennio e negli ultimi anni ha registrato una tale esplosione da giustificare l'intensa attività di analisi e di studio condotta da organizzazioni internazionali (World Trade Organization -WTO e World Customs Organization-WCO) ed istituzioni unionali, finalizzata a disciplinare lo specifico settore per assicurare una concorrenza leale tra le imprese ed evitare abusi che possano comportare perdite di gettito fiscale per gli Stati.

L'*e-commerce* si differenzia in:

- diretto, relativo al commercio elettronico di beni immateriali o digitalizzati, in cui l'intera transazione commerciale - ivi inclusa la consegna del bene - avviene per via telematica;
- indiretto, quando il canale telematico viene utilizzato in luogo di quello tradizionale, ai fini della vendita di beni materiali. Si tratta, più propriamente, di «vendite a distanza», in cui il venditore mette a disposizione sul proprio sito *web* (o su un sito *web* che si rende disponibile per tale attività) il catalogo dei prodotti con esposizione di caratteristiche merceologiche, prezzi e condizioni di consegna, permettendo al cliente di effettuare i propri ordini per via telematica e, conseguentemente, ricevere il bene fisico.

Con riferimento alle vendite a distanza di beni importati da territori o Paesi extraunionali, studi effettuati dalle istituzioni dell'Unione europea hanno evidenziato che la presenza di una soglia di esenzione dal pagamento dell'IVA per l'importazione di beni di valore trascurabile, fino a 22 euro⁽¹⁾, può comportare, da un lato, un vantaggio commerciale per le imprese estere, a discapito di quelle concorrenti stabilite nell'UE e, dall'altro, minori entrate fiscali per gli Stati membri.

Alla luce dei recenti interventi normativi in materia, la presente circolare intende declinare, in coerenza con le linee guida predisposte dai competenti Servizi della Commissione europea, le indicazioni procedurali di carattere doganale in materia di vendite a distanza di beni importati di valore trascurabile.

Contesto normativo

⁽¹⁾ Il limite 10/22 euro è previsto dall'articolo 23 della Direttiva 2009/132/CE

Le tematiche connesse all'*e-commerce* sono state oggetto, in ambito unionale, del c.d. Pacchetto IVA digitale⁽²⁾, il quale è intervenuto sulla legislazione IVA apportando significative modifiche normative relativamente agli obblighi in materia di vendita a distanza di beni e di prestazioni di servizi, nonché in tema di cooperazione amministrativa e di lotta alla frode.

Il suddetto “Pacchetto” è così costituito:

- Direttiva (UE) 2017/2455 che modifica la direttiva 2006/112/CE (direttiva IVA) e la direttiva 2009/132/CE per quanto riguarda taluni obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto per le prestazioni di servizi e le vendite a distanza di beni;
- Regolamento di esecuzione (UE) 2017/2459 che modifica il regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE;
- Regolamento (UE) 2017/2454 che modifica il regolamento (UE) n.904/2010 relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia di IVA.

Al fine di dare attuazione, con le relative disposizioni di esecuzione, alle previsioni contenute nel citato “Pacchetto” sono state, poi, adottate le seguenti ulteriori misure in tema di legislazione IVA:

- Direttiva (UE) 2019/1995 del Consiglio, la quale ha introdotto ulteriori modifiche alla Direttiva IVA 2006/112/CE del Consiglio, soprattutto nell’ambito del regime speciale per la dichiarazione ed il pagamento dell’IVA all’importazione;
- Regolamento di esecuzione (UE) 2019/2026 che dispone in materia di cessioni di beni o prestazioni di servizi facilitate da interfacce elettroniche effettuate da soggetti passivi non stabiliti nell’UE;
- Regolamento di esecuzione (UE) n. 79/2012 che stabilisce le modalità d’applicazione di talune disposizioni del Regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia di IVA.

In considerazione del fatto che le novità introdotte in materia di IVA applicabile alle vendite a distanza di beni importati comportano un rilevante impatto sulle procedure doganali, è stato necessario aggiornare le pertinenti disposizioni con i seguenti atti:

- Regolamento delegato (UE) 2019/1143 della Commissione che ha previsto un *Super-Reduced Data Set* (SRDS) ai fini della presentazione della dichiarazione di importazione delle spedizioni di beni in questione;
- Regolamento di esecuzione (UE) 2019/1394 della Commissione che ha fornito una base legale alla raccolta ed allo scambio delle informazioni IVA relative alle spedizioni di modico valore attraverso un sistema elettronico gestito a livello unionale;
- Regolamento delegato (UE) 2020/877 della Commissione del 3 aprile 2020 che ha, poi, modificato e rettificato, con alcune specifiche disposizioni, il Regolamento delegato (UE) 2015/2446.

Le nuove disposizioni relative alle vendite a distanza di beni sono applicabili a partire dal 1° luglio 2021⁽³⁾.

Le principali novità introdotte con decorrenza 1° luglio 2021

⁽²⁾ VAT Digital Package, pubblicato dalla Commissione europea il 1° dicembre 2016 ed adottato nella riunione del Consiglio UE del 5 dicembre 2017.

⁽³⁾ Data così modificata dalla Decisione (UE) 2020/1109 del Consiglio che modifica le direttive (UE) 2017/2455 e (UE) 2019/1995, per quanto riguarda le date di recepimento e di applicazione in risposta alla pandemia di COVID-19.

- L'IVA è dovuta per tutte le spedizioni di beni importati nell'UE da un territorio o Paese terzo. L'articolo 3 della citata Direttiva (UE) 2017/2455 dispone infatti la soppressione del titolo IV della Direttiva 2009/132/CE ⁽⁴⁾.
- Ai fini dell'importazione, tutti i beni spediti nell'UE da un territorio o Paese terzo devono formare oggetto di una dichiarazione doganale. Per le spedizioni di beni di valore intrinseco non superiore a 150 euro provenienti da un territorio o da Paese terzo è possibile utilizzare la modalità dichiarativa semplificata *Super Reduced Data Set* (dichiarazione H7), sopra accennata, con alcune esclusioni che verranno successivamente illustrate.
- Per l'applicazione dell'IVA relativa alle importazioni della specie sono state introdotte due modalità di assolvimento dell'imposta, alternative al meccanismo ordinario⁽⁵⁾:
 - o il regime dello sportello unico per le importazioni (*Import One Stop Shop*-IOSS);
 - o il regime speciale di dichiarazione e di pagamento dell'IVA all'importazione.
- Tali semplificazioni non possono essere applicate ai prodotti soggetti ad accisa.

Il recepimento delle disposizioni unionali nel diritto italiano

Conformemente all'articolo 1, comma 1, della Legge 4 ottobre 2019 n. 117, recante delega al Governo per il recepimento delle direttive europee e l'attuazione di altri atti dell'Unione europea (Legge di delegazione europea), con il Decreto legislativo 25 maggio 2021, n. 83 sono state adottate le disposizioni nazionali relative alle vendite a distanza di beni e a talune cessioni nazionali di beni.

Il suddetto Decreto legislativo ha apportato le pertinenti modifiche al DPR 26 ottobre 1972, n.633 ed al Decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla Legge 29 ottobre 1993, n. 427.

Per quanto di interesse doganale si segnalano le seguenti disposizioni.

In conformità alle previsioni unionali sopra indicate, l'articolo 1, comma 1, lettere *q)* e *l)*, ha inserito nel DPR 633/1972:

- l'articolo 70.1, recante «Regime speciale per la dichiarazione e il pagamento dell'IVA all'importazione»;
- l'articolo 74-sexies.1, recante «Regime speciale per la vendita a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi» *Import One Stop Shop*-IOSS.

Per il profilo specificatamente doganale, rileva l'articolo 70.1 che introduce e disciplina il “regime speciale” per l'importazione ed il pagamento dell'IVA relativa alle spedizioni di beni di trascurabile valore di cui si è detto sopra.

⁽⁴⁾ Titolo IV - Articolo 23: Sono ammesse in esenzione le importazioni di beni di valore totale non superiore a 10 EUR. Gli Stati membri possono ammettere in esenzione le importazioni di beni di valore totale compreso fra 10 e 22 EUR. Tuttavia gli Stati membri possono escludere dall'esenzione di cui al primo comma, prima frase, i beni importati nell'ambito di una vendita per corrispondenza. Articolo 24: Sono esclusi dall'esenzione: a) i prodotti alcolici; b) i profumi e l'acqua da toilette; c) i tabacchi e i prodotti del tabacco.

⁽⁵⁾ In tal senso la citata direttiva (UE) 2017/2455 del Consiglio ha modificato la direttiva IVA (titolo XII, capo 6 e capo 7).

Le modalità di applicazione di detta disposizione sono state declinate con le determinazioni dell'Agenzia delle Dogane e dei monopoli (ADM) nn.219776/RU e 219778/RU del 30.06.2021.⁽⁶⁾.

Relativamente, infine, all'eliminazione della soglia di 22 euro, si segnala che l'articolo 6 del citato Decreto Legislativo 83/2021, nel recepire l'articolo 3 della direttiva (UE) 2017/2455, abroga l'articolo 5 del Decreto ministeriale 5 dicembre 1997, n. 489, concernente il "Regolamento recante norme in tema di franchigie fiscali applicabili a talune importazioni definitive di beni, piccole spedizioni prive di carattere commerciale ed a spedizioni di valore trascurabile".

Definizioni

Ai fini della presente trattazione si ritiene utile richiamare le seguenti definizioni, contenute nei provvedimenti normativi di matrice unionale sopra citati.

Spedizione di valore trascurabile

Per «spedizione di valore trascurabile» si intende una spedizione composta da merci spedite direttamente da un territorio o un Paese terzo ad una persona che si trova nell'Unione europea ed il cui «valore intrinseco» non ecceda complessivamente 150 EUR; ne sono esclusi i prodotti alcolici, i profumi e l'acqua da toilette, i tabacchi ed i prodotti del tabacco ⁽⁷⁾.

Valore intrinseco

Per «valore intrinseco» si intende:

- per le merci commerciali: il prezzo delle merci stesse quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione, esclusi i costi di trasporto e assicurazione, a meno che siano inclusi nel prezzo e non indicati separatamente sulla fattura, e qualsiasi altra imposta e onere percepibili dalle autorità doganali a partire da qualsiasi documento pertinente;
- per le merci prive di carattere commerciale: il prezzo che sarebbe stato pagato per le merci stesse se fossero vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione ⁽⁸⁾.

Spedizioni postali

Per «merci contenute in spedizioni postali» si intendono le merci diverse dagli invii di corrispondenza⁽⁹⁾, contenute in un pacchetto o pacco postale e trasportate da, o sotto la responsabilità di, un operatore postale in conformità alle disposizioni della convenzione dell'Unione postale universale, adottata il 10 luglio 1984 nell'ambito dell'Organizzazione delle Nazioni Unite ⁽¹⁰⁾.

Operatore postale

Per «operatore postale» si intende un operatore stabilito in uno Stato membro e da esso designato per fornire servizi internazionali disciplinati dalla convenzione postale universale ⁽¹¹⁾.

Spedizioni per espresso

⁽⁶⁾ Pubblicate sul sito istituzionale ADM

⁽⁷⁾ Regolamento (CE) n. 1186/2009, articoli 23 e 24

⁽⁸⁾ Reg. (UE) 2015/2446, art. 1, p. 48

⁽⁹⁾ Ai sensi dell'art. 1 p. 26 Reg. (UE) 2015/2446, trattasi di lettere, cartoline postali, cecogrammi e stampati non soggetti al dazio all'importazione o all'esportazione.

⁽¹⁰⁾ Reg. (UE) 2015/2446, art. 1, p. 24

⁽¹¹⁾ *Ibidem*, art.1, p.25

Per «spedizione per espresso» si intende un singolo articolo trasportato da un corriere espresso o sotto la sua responsabilità ⁽¹²⁾.

Corriere espresso

Per «corriere espresso» si intende un operatore che fornisce servizi integrati di raccolta, trasporto, sdoganamento e consegna di pacchi in maniera rapida e con una scadenza precisa che garantisca la tracciabilità e il controllo di tali articoli per tutta la durata della prestazione ⁽¹³⁾.

Vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi

Per «vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi» si intendono le cessioni di beni spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto, anche quando il fornitore interviene indirettamente nel trasporto o nella spedizione dei beni, da un territorio terzo o paese terzo, a un acquirente in uno Stato membro, quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:

- la cessione di beni è effettuata nei confronti di un soggetto passivo o di un ente non soggetto passivo, i cui acquisti intracomunitari di beni non sono soggetti all'IVA o di qualsiasi altra persona non soggetto passivo;
- i beni ceduti sono diversi da mezzi di trasporto nuovi e da beni ceduti previo montaggio o installazione, con o senza collaudo, da parte del fornitore o per suo conto ⁽¹⁴⁾.

Interfaccia elettronica

Intesa, ai fini della presente circolare, in senso ampio e riconducibile a un sito *web*, un portale, uno sportello, un mercato virtuale (*marketplace*), un negozio *on-line*, un'interfaccia per programmi applicativi (API), etc., oppure un soggetto passivo che la gestisce.

Stato membro di identificazione

Nell'ambito del regime semplificato IOSS, è lo Stato UE nel quale il soggetto passivo (venditore) o suo intermediario ha preventivamente provveduto a registrarsi ai fini IVA presso la competente autorità fiscale.

Fornitore presunto

Soggetto passivo ai fini IVA che si ritiene riceva i beni dal fornitore indiretto e fornisca i beni al consumatore finale. Gode degli stessi diritti ed è soggetto agli stessi obblighi IVA applicabili a un fornitore diretto. È quindi il soggetto passivo che facilita le prestazioni di servizi e le cessioni di beni tramite un'interfaccia elettronica, conformemente all'articolo 14 bis della direttiva IVA.

Fornitore indiretto/sottostante

Soggetto passivo ai fini IVA che fornisce beni o effettua vendite a distanza di beni importati da territori terzi o paesi terzi tramite un'interfaccia elettronica.

Dichiarazione doganale H7

L'art. 143 bis del Regolamento delegato – RD -(UE) 2446/2015 – come modificato dal Regolamento delegato 1143/2019 - ha introdotto la possibilità di “*dichiarare per l'immissione in libera pratica, una spedizione che beneficia di una franchigia dal dazio all'importazione a norma dell'articolo*

⁽¹²⁾ *Ibidem*, art.1, p. 46

⁽¹³⁾ *Ibidem*, art. 1, p. 47

⁽¹⁴⁾ Direttiva 2006/112/CE, art. 14, paragrafo 4, p.2, come modificata, con effetto a decorrere dal 1° luglio 2021, dalla Direttiva (UE) 2017/2455, art. 2

23, paragrafo 1, o dell'articolo 25, paragrafo 1, del regolamento Cee 1186/2009 sulla base dell'insieme dei dati specifico di cui all'allegato B a condizione che le merci contenute in tali spedizioni non siano soggette a divieti o restrizioni?".

Pertanto, a partire dal 1° luglio 2021, per le fattispecie su esposte - dichiarazioni relative a merci importate in spedizioni aventi un valore intrinseco non superiore a 150 euro (spedizioni di valore trascurabile) o aventi natura non commerciale inviate da un privato a un altro privato -, sarà possibile utilizzare, in luogo della normale dichiarazione di immissione in libera pratica, un set di dati specifico ridotto - il cosiddetto tracciato (H7) -, fatti salvi i casi di esclusione di cui si dirà in seguito.

La scelta dell'utilizzo del set di dati ridotto è nella facoltà del soggetto che presenta la dichiarazione doganale, cioè anche in funzione della disponibilità dei dati previsti per le diverse modalità dichiarative. Il set di dati ridotto H7 è stato introdotto proprio per semplificare le modalità dichiarative relative alle operazioni doganali conseguenti ai nuovi obblighi di riscossione dell'IVA derivanti dall'applicazione del cosiddetto Pacchetto IVA⁽⁴⁵⁾ sul commercio elettronico.

Qualora non si utilizzi tale modalità dichiarativa, sarà possibile optare per una dichiarazione doganale con un insieme completo di dati, anche secondo le nuove modalità (H1 ovvero H6 per l'operatore postale, quando ne ricorrono le condizioni).

La dichiarazione doganale contenente l'insieme di dati previsto nella colonna H7 dell'allegato B del RD può essere resa, come di consueto, da qualsiasi persona che presenta le merci in dogana, qualunque sia il regime IVA applicabile (IOSS, regime speciale di dichiarazione e pagamento dell'IVA, regime ordinario) a condizione che:

- il valore intrinseco non sia superiore a 150 euro, esenti dai dazi doganali ai sensi dell'articolo 23, paragrafo 1, del Regolamento CE 1186/2009;
- non vi siano diritti da accertare diversi dall'IVA;
- non vi siano divieti o restrizioni in relazione alle merci.

Per l'identificazione della spedizione vanno utilizzati i seguenti codici da indicare nel *data element* relativo al regime aggiuntivo del tracciato (11 10 000 000 - *data element* codice procedura aggiuntiva):

- C07, spedizioni di valore trascurabile;
- F48, importazione nell'ambito del regime speciale per le vendite a distanza di beni importati da paesi terzi o territori terzi di cui all'art.74 sexies p.1 del DPR n.633/72 come novellato dal D.Lgs n.83/2021 (IOSS);
- F49, importazione nell'ambito del regime speciale per la dichiarazione e il pagamento dell'IVA all'importazione di cui all'art.70 p.1 del sopracitato DPR n.633/72 come novellato dal D.Lgs n.83/2021.

Per ogni utilità, si riportano di seguito alcuni esempi per la compilazione del dato relativo all'indicazione del regime aggiuntivo:

⁽⁴⁵⁾ direttiva UE 2017/2445, direttiva Ue 2019/1995, Regolamento di esecuzione del Consiglio UE 2019/2026

- spedizione con un valore intrinseco pari a 130 euro con applicazione del regime IVA ordinario all'importazione (no IOSS) comprese le spedizioni tra imprese: codice da utilizzare: C07;
- spedizione con ricorso all'IOSS e valore intrinseco pari a 130 euro: codici da indicare: C07 e F48;
- spedizione senza ricorso all'IOSS, ma da dichiarare utilizzando il regime speciale: codici da utilizzare: C07 e F49.

In relazione al regime doganale, va tenuto presente che l'allegato B del Regolamento di esecuzione UE 2447/2015 prevede che nella dichiarazione H7 sia possibile utilizzare solo il codice 40 00 (regime di immissione in libera pratica di merce non vincolata ad altro regime precedente diverso dal transito), in quanto le spedizioni non possono beneficiare della franchigia dai dazi all'importazione se, prima della loro immissione in libera pratica, sono state vincolate a un altro regime doganale diverso dal transito.

Pertanto, non è utilizzabile il tracciato H7 per le merci che, dopo essere state introdotte nel territorio doganale dell'Unione, sono vincolate al regime di deposito doganale.

Diversamente, le merci che prima della loro introduzione nella UE o subito dopo il loro arrivo sono vincolate al regime di transito esterno possono essere importate utilizzando il tracciato H7; in tali casi il codice del regime da indicare sarà 40 00 e nel *data element* 12 01 000 000 "DichSemplifDocPrecedenti" va indicato il riferimento alla dichiarazione di temporanea custodia.

Ai sensi dell'art. 143 bis par. 2 del RD, è parimenti esclusa la possibilità di utilizzare il tracciato H7 nell'ambito dei regimi identificati dai codici 42 e 63^[16], per merci che sono immesse in libera pratica in uno Stato membro diverso da quello di immissione in consumo ove verrà riscossa l'IVA, in quanto l'insieme di dati ridotto non contiene informazioni sufficienti per soddisfare tutti i requisiti applicabili nei suddetti casi.

Dichiarante

Nel codice doganale unionale, all'articolo 5(15), è definito come la persona che presenta una dichiarazione in dogana in nome proprio o la persona in nome della quale tale dichiarazione è presentata.

La dichiarazione doganale con l'insieme di dati ridotti H7 può essere prodotta da qualsiasi persona stabilita nel territorio doganale dell'Unione che sia in grado di presentare le merci in dogana e fornire tutte le informazioni richieste per l'applicazione delle disposizioni che disciplinano il regime di immissione in libera pratica.

Oltre all'importatore, ossia il destinatario delle merci, la dichiarazione può essere presentata anche da un rappresentante⁽¹⁷⁾, quale, ad esempio, un operatore postale, un corriere o uno

^[16] Come previsto dall'Allegato B del Reg. delegato (UE) 2015/2447 per regime 42 si intende l'immissione in consumo con contemporanea immissione in libera pratica di merci con esenzione IVA per consegna in un altro Stato membro ed, eventualmente, con sospensione d'accisa; con il codice regime 63 si fa riferimento alla reimportazione con contemporanea immissione in libera pratica e immissione in consumo di merci con esenzione IVA per consegna in un altro Stato membro ed eventualmente con sospensione d'accisa.

⁽¹⁷⁾ A tal fine nulla muta relativamente alla disciplina e alla prassi in essere relativamente all'istituto della rappresentanza doganale, come da sezione 2 CDU.

spedizioniere doganale.

Modalità di assolvimento dell’IVA

I - IOSS

1 -Descrizione del processo

La decisione di utilizzare il regime semplificato IOSS, di cui all’art.74 sexies.1 del DPR 633/73 come modificato dal Decreto Legislativo 83/2021, è rimessa al soggetto che effettua vendite a distanza dei *low-value consignment* – LVC -, e come già chiarito, non può essere usato per le merci sottoposte ad accisa (alcolici e prodotti del tabacco).

Tale scelta comporta il pagamento dell’IVA da parte dell’acquirente al momento della transazione commerciale, consentendo al venditore di versare successivamente il tributo direttamente al suo Stato membro di identificazione.

Si sottolinea che l’utilizzo del suddetto regime necessita di una previa registrazione presso la competente autorità fiscale⁽¹⁸⁾ – Agenzia delle Entrate - e implica il suo impiego per ciascuna operazione della specie, effettuata in tutti i paesi UE, mediante l’apposizione del numero IOSS IVA nella dichiarazione doganale (H7). Al riguardo si rinvia al provvedimento prot.n.168315 del 25.06.2021 dell’Agenzia delle Entrate.

I soggetti passivi che possono avvalersi dell’IOSS sono:

- se stabiliti in UE:
 - o i fornitori che vendono le merci in questione ad un cliente UE, generalmente tramite il proprio negozio *on-line*;
 - o i soggetti che, in qualità di fornitori presunti, gestiscono le interfacce elettroniche per facilitare le vendite a distanza dei fornitori sottostanti;
- se non stabiliti in UE:
 - o i fornitori che vendono le merci in questione ad un cliente UE, generalmente tramite il proprio negozio *on-line*.
 - o i soggetti che in qualità di fornitori presunti, gestiscono le interfacce elettroniche per facilitare le vendite a distanza dei fornitori sottostanti.

I suddetti soggetti possono utilizzare il regime:

- direttamente (senza l’obbligo di nominare un intermediario^[19]) se sono stabiliti in un paese terzo con il quale l’UE ha concluso un accordo di mutua assistenza IVA e limitatamente alle vendite di merci provenienti da tale paese terzo
- indirettamente tramite un intermediario stabilito in UE.

In sintesi, l’IVA viene pagata dal cliente/acquirente dell’UE come parte del prezzo di acquisto al fornitore/fornitore presunto che provvederà, mediante l’IOSS, a dichiararla e a

⁽¹⁸⁾ L’art. 74-sexies.1 DPR 633/1972 indica le modalità di identificazione in Italia dei soggetti passivi ai fini dell’assolvimento degli obblighi IVA relativi alle vendite a distanza di beni importati da territori terzi o paesi terzi.

^[19] L’intermediario, nell’ambito del regime IOSS, riveste un ruolo diverso da quello doganale. Si tratta di un soggetto passivo stabilito nell’UE che adempie a tutti gli obblighi previsti dal regime in questione per conto del fornitore/interfaccia elettronica che lo ha designato, compresa la presentazione di dichiarazioni IVA IOSS ed il pagamento dell’IVA, l’intermediario non è necessariamente la persona che presenta le dichiarazioni di immissioni in libera pratica in quanto tale soggetto.

versarla allo Stato membro di identificazione.

Tenuto conto che l’IVA è già dichiarata e versata dal fornitore al suo Stato membro di identificazione, al fine di evitare la doppia imposizione, la merce oggetto della dichiarazione doganale (H7, H1 e H6 per gli operatori postali ^[20]), presentata per l’importazione, non è soggetta all’IVA.

I numeri di identificazione IOSS IVA rilasciati dalle autorità fiscali degli Stati membri dell’UE saranno messi a disposizione di tutte le autorità doganali dell’UE in una banca dati elettronica non pubblica. A seguito dell’inserimento di un numero di identificazione IOSS-IVA nella dichiarazione doganale, il sistema informatico doganale - AIDA - effettua un controllo automatico della sua validità nonché del valore della spedizione. Laddove il numero sia valido e il valore intrinseco non superi i 150 euro, non è richiesto il pagamento dell’IVA in dogana.

Al momento della presentazione della dichiarazione H7 in dogana si deve indicare nel *data element* “Codice Procedura Aggiuntiva” i valori C07 e F48 e la liquidazione dei diritti sarà pari a 0, il numero di identificazione IOSS IVA dovrà essere indicato nel data element 13 16 000 000 della dichiarazione doganale.

Sono fatti salvi i controlli doganali per verificare che siano soddisfatte le condizioni per l’esenzione dal pagamento dei diritti e per l’utilizzo della dichiarazione H7. Se una delle condizioni non è soddisfatta, ad esempio in caso di numero di identificazione IOSS non valido, la dichiarazione in dogana è respinta.

2 - Tasso di cambio

Ai fini della individuazione del valore intrinseco della merce, rileva il momento in cui l’importo della transazione commerciale viene convertito, laddove necessario, da valuta estera ad euro.

Tale conversione, se viene effettuata dal fornitore con esposizione dell’importo in euro nella fattura, deve seguire il criterio stabilito dall’articolo 74 sexies.1 comma 17 del DPR 633/1972, inserito dal D.lgs. 83/2021, ovvero deve essere utilizzato il tasso di cambio pubblicato dalla Banca Centrale Europea il primo giorno lavorativo di ottobre, con effetto dal primo gennaio dell’anno successivo, indipendentemente dal momento in cui le merci saranno effettivamente importate nell’UE; in questo caso l’importo da esporre in dichiarazione doganale sarà quello convertito in euro.

Qualora, invece, tale conversione non sia stata preventivamente effettuata dal fornitore e conseguentemente l’importo in euro non risulti indicato in fattura, in dichiarazione doganale deve essere esposto l’importo in valuta estera^[21]; tale valore viene automaticamente convertito applicando il tasso di cambio doganale, stabilito ai sensi dell’articolo 146 del Reg. UE 2447/2015. Nel caso in cui, una volta eseguita la conversione

^[20] Nelle more del completamento dell’implementazione informatica delle dichiarazioni doganali H1 e H6 e I1 previsto dalla circolare n. 18/2021 gli operatori economici sono tenuti ad utilizzare le modalità dichiarative attualmente in uso (IMA).

^[21] Per poter utilizzare il messaggio H7, la valuta estera deve essere una di quelle riconosciute nell’ambito dei tassi di cambio doganale, altrimenti andrà usato messaggio H1 nel quale sarà possibile indicare il tasso di cambio.

al tasso di cambio doganale, risulti superata la soglia dei 150 euro, sarà inibito l'utilizzo della dichiarazione H7 e si dovrà utilizzare la dichiarazione ordinaria (H1).

Si evidenzia però che, ai soli fini della liquidazione IVA in ambito IOSS e del successivo versamento allo Stato membro di identificazione, la base imponibile per il calcolo dell'imposta si ottiene applicando all'importo di fatturazione in valuta estera il tasso di cambio previsto dall'articolo 74 sexies.1 comma 17 del DPR 633/1972, inserito dal D.Lgs.83/2021.

Considerato quanto sopra è sempre auspicabile che in fattura sia esposto il prezzo già convertito in euro, per evitare situazioni in cui, in ragione dell'applicazione del tasso di cambio doganale, il valore intrinseco al momento dell'importazione superi la soglia dei 150 euro, nonostante il valore calcolato ai fini IOSS sia entro la soglia. In tale circostanza si configura, infatti, l'impossibilità di utilizzare la dichiarazione H7 che dovrà essere sostituita dalla dichiarazione ordinaria H1.

II -Regime Speciale per la dichiarazione e pagamento dell'IVA all'importazione

1 -Descrizione del processo

Il regime speciale è stato introdotto dall'articolo 70.1 del DPR 633/72 come modificato dal decreto legislativo 83/2021.

Il regime speciale può essere scelto, in alternativa ai meccanismi IOSS e standard di riscossione dell'IVA, per le merci di valore trascurabile la cui spedizione/trasporto termina nello Stato membro di importazione ovvero quello in cui avviene la consegna al destinatario finale/importatore. In particolare, tale opzione è stata introdotta per le operazioni svolte principalmente dagli operatori postali, vettori espresso o altri agenti doganali che agiscono in qualità di rappresentanti in dogana e che devono garantire la correttezza del valore intrinseco, dell'aliquota IVA applicata, dell'imposta riscossa nonché la corrispondenza con i documenti commerciali.

In tale ambito, l'acquirente paga l'IVA al dichiarante/rappresentante che presenta le merci in dogana (operatore postale, vettore espresso, agente doganale, etc.) che, a sua volta, versa alle autorità doganali solo l'IVA effettivamente ricevuta in pagamento nel corso del mese. Al momento dell'importazione, la dichiarazione doganale H7 dovrà essere presentata indicando nel *data element* "Codice Procedura Aggiuntiva" i valori C07 e F49.

Si specifica che l'obbligazione doganale sorge al momento dell'accettazione della dichiarazione mentre l'addebito dell'IVA dovuta, sul conto di debito, avviene contestualmente allo svincolo; momento quest'ultimo che corrisponde all'avvenuta consegna della merce.

In caso di mancata consegna, le merci devono essere riesportate in vista della loro restituzione all'indirizzo del fornitore originario o ad altro indirizzo indicato dallo stesso. Contestualmente il dichiarante/rappresentante doganale, soggetto obbligato ai sensi delle disposizioni vigenti nei confronti dell'autorità fiscale, deve conservare prova della mancata consegna ai fini dell'invalidamento della dichiarazione.

In linea con la previsione di cui all'articolo 369 septuagies-bis della Direttiva 2006/112/CE, l'art.70.1 comma 7 del DPR 633/72 come modificato dal D.Lgs.83/2021, ha disposto l'assoggettamento dei beni importati con l'utilizzo del regime speciale all'aliquota IVA ordinaria.

Tuttavia, qualora alla merce in questione, in base alla tabella A del citato DPR 633/72, sia normalmente applicata l'aliquota IVA ridotta, l'acquirente può rifiutare l'applicazione di quella ordinaria: in questa eventualità, il dichiarante non può usare il regime speciale in questione e deve optare per il meccanismo standard di riscossione dell'IVA. A tal fine è necessario presentare una dichiarazione con il tracciato standard dei dati.

2 -Tasso di Cambio.

In tema di cambio, si rinvia a quanto sopra stabilito per il regime IOSS, con la differenza che nell'ambito del regime speciale, la conversione in fattura da parte del fornitore da valuta estera ad euro si effettua secondo la previsione normativa di cui di cui all'articolo 70.1 comma 5 del DPR 633/1972, inserito dal D.Lgs. 83/2021, (tasso di cambio della Banca Centrale Europea al primo giorno lavorativo di ottobre, con effetto dal primo gennaio dell'anno successivo).

Qualora la fattura sia espressa in valuta estera, al momento dell'importazione si applica il cambio doganale.

3 -Pagamento differito mensile

Ai sensi dell'articolo 70.1 comma 3 del DPR 633/72, come modificato dall'art.1 del D.Lgs.n.83/2021, l'IVA è dovuta mensilmente entro il termine di pagamento del dazio all'importazione.

L'applicazione del regime speciale non richiede un'autorizzazione.

Il soggetto che ne fa uso dovrà ottenere l'autorizzazione alla dilazione del pagamento, a norma degli articoli 110 e 111 del CDU, previa autorizzazione alla costituzione di garanzia globale e connessa prestazione di apposita cauzione.

La menzionata modalità^[22] prevede l'aggregazione mensile degli importi che possono essere pagati entro il sedicesimo giorno del mese successivo a quello di aggregazione mediante utilizzo della dilazione di pagamento (conto di debito)^[23]. Il pagamento di tale importo può essere effettuato in un'unica soluzione o con più pagamenti eseguiti per raggruppamenti di H7, anche prima della presentazione della dichiarazione mensile.

4 -Dichiarazione mensile

Per assolvere all'obbligo previsto dall'art 70.1 comma 2, del DPR 633/72 come novellato dal citato D.Lgs. 83/2021 il sistema informatico di ADM mette a disposizione del soggetto obbligato alla presentazione della dichiarazione in parola un'apposita funzione, attivabile tramite il servizio "Situazione Contabile", che consente di generare in automatico la

^[22] In applicazione dall'articolo 369 septuagies ter, paragrafo 2 della Direttiva UE 2017/2455, come modificato dalla Direttiva (UE) 2019/1995 articolo 1 punto 14).

^[23] In applicazione dell'articolo 111 paragrafo 6 comma 2 del CDU.

dichiarazione mensile precompilata, sulla base delle spedizioni effettivamente consegnate nel mese di riferimento^[24]. La dichiarazione mensile precompilata deve essere validata dal soggetto obbligato entro il giorno 16 del mese successivo a quello di riferimento. Una volta validata, la dichiarazione si considera presentata a tutti gli effetti.

III - Modalità di riscossione standard dell'IVA

Laddove non siano utilizzate o applicabili le modalità di riscossione semplificate precedentemente descritte, l'IVA all'importazione può essere riscossa utilizzando la procedura standard secondo le previsioni attualmente in essere.

Tale modalità di riscossione dell'IVA non prevede la redazione della relativa dichiarazione mensile, in quanto l'imposta viene riscossa all'atto dell'importazione. Si specifica che in caso di presentazione della dichiarazione doganale mediante messaggio H7 viene applicata l'aliquota ordinaria. Qualora si vogliano applicare le specifiche aliquote previste dal DPR 633/72 è quindi necessario presentare una dichiarazione con il tracciato standard dei dati.

La persona che presenta la dichiarazione doganale di importazione in tale contesto può utilizzare le dichiarazioni con l'insieme di dati H7, laddove applicabile o, in tutti i casi, il tracciato H1 (o il messaggio IM, finché disponibile). Solo gli operatori postali potranno anche usare la dichiarazione H6.

Per tale modalità di riscossione dell'IVA va indicato, nel *data element* Codice Procedura Aggiuntiva, il valore C07 (senza F48 o F49).

Spedizioni Postali

Le merci importate nell'UE attraverso spedizioni postali, indipendentemente dal loro valore, possono essere dichiarate per l'importazione utilizzando, alternativamente, una delle seguenti modalità:

- in tutti i casi, insieme di dati completi H1 - dichiarazione normale;
- per spedizioni di merci non soggette a divieti e restrizioni, non sottoposte ad accisa e di valore non superiore a 1000 euro, insieme ridotto di dati H6^[25];
- per spedizioni di valore fino a 150 euro, insieme super ridotto di dati H7, analogamente a quanto precedentemente descritto.

Per quanto sopra, per le spedizioni di merci con valore superiore a 1000 euro, di prodotti sottoposti ad accisa, di merci soggette a divieti e restrizioni è necessario presentare la dichiarazione doganale con il tracciato standard dei dati (H1).

^[24] La dichiarazione mensile riepiloga, per giornata di contabilizzazione, il numero di H7 consegnati indicando l'importo giornaliero contabilizzato.

^[25] Prevista dall'art. 144, Reg. delegato UE n. 2015/2446

Invalidamento e rettifica della dichiarazione doganale H7

Come più volte specificato, la dichiarazione con set ridotto di dati - H7 – può essere utilizzata solo per le merci il cui valore intrinseco non superi i 150 euro.

L'eventuale riscontro, al momento dell'accettazione da parte della dogana, di un valore che eccede il suddetto importo comporta l'automatico rifiuto della dichiarazione H7 prima dell'accettazione e il dichiarante deve, pertanto, presentarne una nuova utilizzando l'insieme di dati H1 o, se trattasi dell'operatore postale, H6.

Diversamente, qualora il superamento della soglia dei 150 euro è rilevato successivamente allo svincolo si deve procedere con l'invalidamento della dichiarazione ⁽²⁶⁾ e la presentazione di una nuova dichiarazione H1 o, se del caso, H6 nonché al ricalcolo dei diritti e all'eventuale rimborso o sgravio.

In alcuni casi la merce oggetto di importazione potrebbe non essere consegnata, ad esempio quando il destinatario non viene trovato o si rifiuta di accettarla; in tali casi deve essere restituita con conseguente invalidamento della dichiarazione conformemente all'articolo 148, paragrafo 3, RD. In tali ipotesi è possibile ottenere automaticamente l'invalidamento dell'H7 considerato che, in assenza di consegna, l'impegno del conto di debito non è ancora avvenuto.

Con l'utilizzo del nuovo sistema AIDA reingegnerizzato l'operatore economico può trasmettere l'istanza di annullamento della dichiarazione mediante invio di apposito messaggio, con successiva validazione, ove ne ricorrano le condizioni, da parte dell'ufficio doganale

La dichiarazione doganale può, inoltre, necessitare di una modifica che, se riguarda elementi diversi dal valore o che non causano il superamento della soglia dei 150 euro, può avvenire:

- su istanza di parte ai sensi dell'art.173, par. 3, CDU;
- d'ufficio ai sensi dell'art.48 CDU.

Per gli argomenti trattati nella presente circolare si fa rinvio, per ulteriori approfondimenti, agli orientamenti unionali:

Linee guida relative alle spedizioni di valore trascurabile

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/union-customs-code/ucc-guidance-documents_en

Nota esplicativa riguardante le norme sul commercio elettronico IVA

https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/3246833/vatecommerceexplatory_28102020_it.pdf/b3d6ce4e-e65e-894c-84df-a715be5eaf15.

Marcello Minenna

⁽²⁶⁾ cfr. combinato disposto artt.174 CDU e 148 RD