Studio Tributario e Societario





Master Tributario FY24

L'IVA nei rapporti internazionali: Dogane Importazioni, esportazioni, adempimenti doganali e accise

Deloitte.

Contents

Il contesto	3				
La conformità alle norme doganali					
• Classificazione	16				
• Origine	22				
• Valore	26				
Case study	29				
Adempimenti doganali	32				
• Importazioni	35				
• Esportazioni	42				
Accise	50				

Il contesto

Il contesto internazionale

Dogane e commercio internazionale

- La materia doganale è strettamente connessa ai flussi internazionali di merci.
- Il commercio dei beni non può infatti prescindere dalla loro movimentazione fisica su scala internazionale.
- Tali flussi devono affrontare due principali momenti di accertamento da parte delle autorità doganali:
 - **ESPORTAZIONE** nel Paese di partenza
 - **IMPORTAZIONE** nel Paese di destinazione



Il contesto internazionale

Istituzioni internazionali e principali accordi doganali

• Le istituzioni internazionali coinvolte a diverso titolo nella materia doganale sono:

WTO / OMC



- Opera sulla base di alcuni principi fondamentali che hanno garantito di massimizzare gli effetti di liberalizzazione del commercio internazionale nel tempo.
- Tra i principali accordi amministrati vi è il **GATT** *General Agreement on Tariffs and Trade*, trattato multilaterale che contiene al proprio interno una serie di ulteriori accordi dal contenuto maggiormente operativo, che hanno la funzione di definire alcune regole del commercio internazionale recepite nelle norme doganali dei Paesi aderenti all'accordo, delineando un sistema coerente e comune di norme doganali.

WCO / OMD



- È attualmente la sola organizzazione intergovernativa che si occupa esclusivamente della materia doganale.
- Garantisce maggiore uniformità nell'applicazione delle convenzioni internazionali in materia doganale fra i diversi Paesi.
- Amministra la **Convenzione Internazionale sul Sistema Armonizzato**, grazie alla quale si è ottenuta un'armonizzazione del sistema di codifica/classificazione delle merci.
- Sovrintende la **Convenzione internazionale per la semplificazione e l'armonizzazione dei regimi doganali**, meglio nota come *Convenzione riveduta di Kyoto*, che ha la funzione di semplificare e armonizzare su scala internazionale i regimi e le procedure doganali in modo da facilitare l'attraversamento delle linee doganali e di rendere le fasi di sdoganamento il più possibile prevedibili per gli operatori.

Il contesto doganale nell'UE

Riferimenti normativi

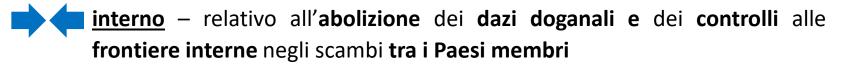
• La normativa di base è costituita da:

CDU	Codice doganale dell'Unione	 Regolamento (UE) 952/2013, applicato dal 1° Maggio 2016 Stabilisce le norme e le procedure di carattere generale applicabili, in modo uniforme, alle merci che entrano (o che escono) nel (dal) territorio dell'Unione
RD	Regolamento delegato	 Regolamento (UE) 2015/2446 Integra il CDU specificandone alcune disposizioni
RE	Regolamento di esecuzione	 Regolamento (UE) 2015/2447 Reca modalità di applicazione di alcune disposizioni del CDU
RDT	Regolamento delegato transitorio	 Regolamento (UE) 2016/341 Stabilisce misure transitorie relative ai mezzi per lo scambio e l'archiviazione di dati fino a ché specifici sistemi elettronici non saranno operativi
TCD	Tariffa doganale comune	 Regolamento (CEE) n. 2658/87, il cui allegato I è aggiornato ogni anno Comprende la nomenclatura combinata delle merci e le misure tariffarie applicabili
TULD	Testo Unico della Legislazione Doganale	 DPR n. 43/1973 Le disposizioni contenute nel TULD continuano ad essere applicabili ove non incompatibili con le norme comunitarie o nei casi in cui la norma comunitaria nulla disponga, ad esempio nel campo delle sanzioni applicabili in caso di violazione
FTAs	Free Trade Agreements	 Accordi internazionale di libero scambio, negoziati e conclusi dall'UE con Paesi terzi per conto degli Stati membri UE Hanno generalmente l'effetto di ridurre le barriere tariffarie nel commercio fra i Paesi che li hanno sottoscritti e contengono al loro interno le disposizioni cui attenersi per fruire dei vantaggi da essi previsti

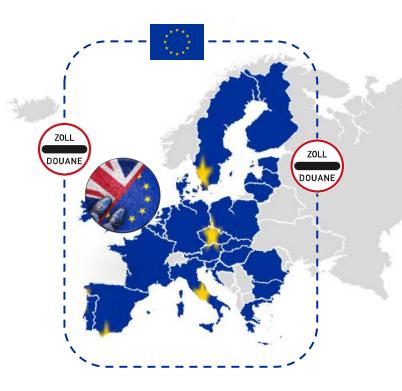
Il contesto doganale nell'UE

Il concetto di unione doganale

• L'UE comprende una unione doganale che comporta due aspetti:



<u>esterno</u> – relativo ai rapporti con i Paesi terzi, con la previsione di una Tariffa doganale comune che si applica agli scambi commerciali con i Paesi terzi non appartenenti all'unione doganale e stabilisce in misura uniforme per tutti gli Stati membri i dazi applicabili alle merci importate nel territorio doganale unionale



Applicazione dei dazi doganali

L'obbligazione doganale e le diverse forme di dazi

- L'art. 5 del CDU fornisce le seguenti definizioni:
 - dazi all'importazione i dazi doganali dovuti all'importazione delle merci;
 - obbligazione doganale l'obbligo di una persona di corrispondere l'importo del dazio all'importazione applicabile a una determinata merce in virtù della normativa doganale in vigore.



Dazio ad valorem

Dazio specifico



Dazio composto

Il dazio ad valorem viene applicato in funzione del Il dazio specifico viene applicato non in funzione del II dazio composto o misto è invece applicato valore di un determinato bene, accertato in fase di importazione o esportazione, ed è espresso come percentuale di tale valore.

valore, bensì in funzione di altri elementi combinando un elemento tariffario ad valorem con quantificabili, ad esempio le unità di prodotto, il un elemento specifico. peso, il volume.



Applicazione dei dazi doganali

Dazi convenzionali (MFN) e dazi preferenziali (FTA)

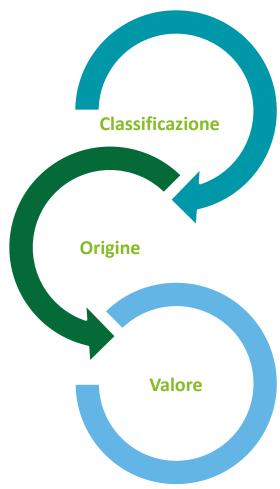
- I Paesi membri della WTO si impegnano ad applicare la clausola c.d. della *Most Favoured Nation* (MFN). Ciò comporta che i Paesi membri WTO si impegnino a non adottare misure daziarie discriminatorie verso altri partner commerciali aderenti alla WTO. Il dazio MFN è dunque la tariffa doganale convenzionalmente applicata negli scambi commerciali.
- Il dazio preferenziale consiste in una deroga alla clausola MFN tramite cui una tariffa preferenziale viene concessa a prodotti aventi carattere originario preferenziale di determinati Paesi in virtù di specifici accordi di libero scambio e scortati da idonea prova di origine preferenziale.

Descrizione	Classificazione doganale	Paese di destinazione	Dazio convenzionale MFN	Dazio preferenziale FTA
 Apparecchi per filtrare o depurare l'acqua 	8421 21 00	Cile	6%	0%

Conformità alle norme doganali Overview EX IM **Egitto** ZOLL DOUANE Italia Cina Ottimizzazione daziaria e Gestione del rischio Prova export ai Classificazione fini IVA Dichiarazione doganale e Origine documentazione a supporto preferenziale **Export Controls** e non preferenziale Regimi doganali, **Incoterms e Valore** procedure e in dogana semplificazioni

Le domande fondamentali negli scambi internazionali di merci





Gli elementi dell'accertamento doganale ed il calcolo dei diritti dovuti





La classificazione, l'origine e il valore doganale dei beni sono gli elementi centrali dell'accertamento doganale e permettono di calcolare i diritti doganali dovuti.

In particolare:

- la classificazione determina l'aliquota daziaria applicabile sulla base della tariffa doganale del paese di importazione;
- l'origine può determinare l'applicazione di riduzioni oppure di aggravi del carico daziario all'importazione;
- il valore doganale costituisce la base di calcolo per i dazi ad valorem.

Classificazione

Classificazione – Il «codice» (di classificazione) – Composizione di un linguaggio comune



• Per «qualità» si intende il codice merceologico attribuibile ad un prodotto in esito ad un corretto processo di «classificazione doganale», svolto in base a rigorosi criteri logici ed interpretativi.



CODICE NUMERICO								RIFERIMENTO						
1 Capito	Voc	3 Sottov		5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	Convenzione Internazionale SA
Lingua	ggio	comun	e per	il										
NOMENCLATURA COMBINATA Definisce le aliquote daziarie convenzionali ed è la base per la compilazione dei modelli Intrastat		i ed							Tariffa Doganale dell'Unione europea e della Turchia					
Identifi restrizi	ica tu	tte le r	misur	e applio		i unitar i (quote,				Co	odici add (CAE	dizionali DD)	i	Tariffa Integrata dell'Unione europea

Classificazione – Implicazioni





Una errata classificazione può comportare:

- un'evasione di diritti doganali con rilevanti conseguenze sanzionatorie a livello amministrativo per il soggetto responsabile della dichiarazione;
- le conseguenze possono assumere rilevanza penale nel caso in cui si configurasse il reato di contrabbando;
- altre ripercussioni in altri settori diversi da quello fiscale (come la sicurezza pubblica, i divieti economici, la sanità, ecc.).



La **corretta classificazione** consente:

- l'esatta applicazione daziaria;
- di conoscere le disposizioni unionali afferenti a quel prodotto e fornire valori statistici attendibili;
- di compilare correttamente la dichiarazione doganale, di applicare correttamente la "fiscalità interna" (accise ed IVA), l'applicazione dei divieti di natura economica, l'applicazione delle misure antidumping stabilite dall'UE, l'applicazione delle preferenze tariffarie;
- di applicare correttamente le norme extra-tributarie ai fini sanitari, fitopatologici, di pubblica sicurezza, di repressione delle frodi in commercio, di difesa del patrimonio artistico, ecc.

Classificazione – Strumenti online



• Tariffa doganale Comune Regolamento n. 2658/87, modificato da ultimo con Reg. di esecuzione (UE) 2022/1998 della Commissione del 20 settembre 2022 (in vigore dal 1 Gennaio 2023).

Dal 1 Gennaio 2024 entrerà in vigore il nuovo Reg. di esecuzione (UE) 2023/2364 della Commissione del 26 settembre 2023, che modifica il Reg. n. 2658/87, relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune.

• TARIC UE on line http://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/taric/taric_consultation.jsp?Lang=en

Esempi di classificazione



Sky and Pace (ECJ, 14 April 2011)

- -June 2008: Sky applied for BTI for Sky+ set-top box
- -HMRC
- -8521 90 00 video recording or recording apparatus 13.9% duty
- -Explanatory Notes: "this subheading includes apparatus without a screen capable of receiving television signals, so-called "set-top boxes", which incorporate a device performing a **recording or reproducing function** (for example, a hard disk or DVD drive)" -Sky
- -8528 71 13 television reception apparatus 0% duty
- -Explanatory Notes: "apparatus with a microprocessor-based device incorporating a modem for gaining access to the internet, and having a function of interactive information exchange, capable of receiving television signals ("set-top box with a communication function")"

Not clear how to classify a set-top box that incorporates both a communication function and a recording function

- -Explanatory Notes apparently exclude all set-top boxes with a recording function from 8528 71 13
- –ECJ found that customers subscribe to Sky in order to access television programmes. The recording function of the Sky+ box is "merely an additional service that it offers"
- -Sky+ box is "principally intended to be used to receive television signals". The recording function "constitutes its principal function" and "is only secondary"
- -ECJ: where it appears that the Explanatory Notes are contrary to the wording of the headings of the Tariff, they must be disregarded
- -Classify under 8528 71 13
- -While Explanatory Notes are not legally binding, national customs authorities must comply with those notes to ensure uniform application across EU
- -Where an importer disagrees with the authority's interpretation, it must bring proceedings which may be referred to ECJ if necessary
- -ECJ did not provide an opinion on the application of the WTO's Information Technology Agreement (ITA) @2024 Studio Tributario e Societario Deloitte Stp Srl SB



Smartphones

Commission Regulation (EC) No. 717/2009:

-"Given that the apparatus is designed to be equipped with a SIM and given that, when equipped with an activated SIM (Subscriber Identity Module), the mobile telephony function takes precedence over all the other functions of the apparatus (in particular, the incoming calls override all other functions used), the principal function of the apparatus within the meaning of Note 3 to Section XVI is considered to be that of mobile phone communication over a cellular network as provided for in heading 8517 (subheading 8517 12 00)".

Origine

Conformità alle norme doganali Origine – Aspetti definitori

Origine non preferenziale



Fornisce indicazione relativamente al luogo di produzione dei beni



È rilevante ai fini della determinazione della aliquota daziaria da applicare



Spesso collegata all'applicazione di misure di politica commerciale, fornisce inoltre informazioni extra-tributarie (es. Made in)

Origine preferenziale



È uno **status della merce** che, a determinate condizioni,



consente all'importatore di beneficiare di agevolazioni daziarie

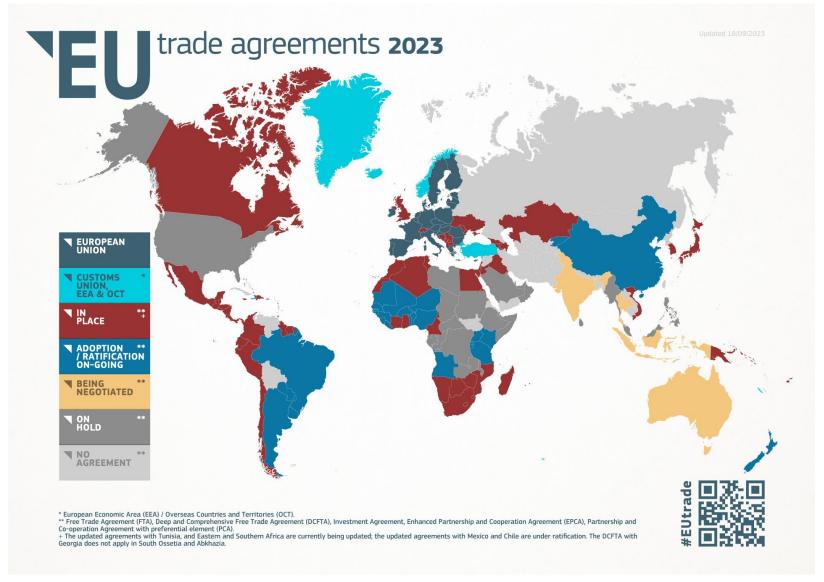


riconosciute e disciplinate

in modo reciproco, dagli Accordi commerciali di libero scambio che l'UE stipula con i Paesi terzi, e/o
 in modo unilaterale, a beneficio di Paesi di diversi mercati

Conformità alle norme doganali – Origine – Ruolo dell'UE – Accordi di libero scambio





@2024 Studio Tributario e Societario Deloitte Stp Srl SB

Master Tributario

Origine – Esemplificazioni



Esempio esportazione in Corea del Sud	Dazio MFN	Dazio GEN	Dazio preferenzial (FTA) UE	30 % 15 %	
2204 10 Vini spumanti (sparkling wine)	15%	30%	0%	0%	■ Dazio MFN
				Vini spumanti	■ Dazio GEN
Esempio importazione dagli USA	Dazio MFN	Misure di politica	commerciale		■ Dazio FTA ■ Dazi supplementari
6203 42 31 Pantaloni da uomo, di cotone, di tessuti detti «Denim»	12%	Dazi supplementari per p originari degli Stati Uniti d	1 /5%	- 25% - 12%	_
		·	'	 Pantaloni Denim	

Trattamenti tariffari (GEN – MFN – FTA)

- se il Paese di origine del bene è membro del WTO, il dazio applicabile è quello previsto per la Most Favoured Nation (MFN);
- in caso contrario, il dazio applicabile è quello generico (GEN);

 NB: non è detto che le due aliquote daziarie siano differenziate. In caso di differenziazione, l'aliquota daziaria MFN è più favorevole
- in caso di Accordi di libero scambio (posto il rispetto dei requisiti, cfr. oltre) può trovare applicazione il dazio preferenziale (FTA).

Valore

Il valore doganale – Aspetti definitori



- Il «valore doganale» costituisce la base imponibile per la determinazione dei dazi doganali.
- I dazi doganali sono normalmente *ad valorem*, ossia sono rappresentati da una percentuale applicabile al valore in dogana della merce, salvo casi specifici, più rari e previsti dalla TARIC, in cui *dazi specifici* sono determinati in base alla quantità es. peso.
- È fondamentale la determinazione del valore in dogana della merce e, dunque, la corretta adozione dei criteri di determinazione.
- Il **criterio principale** per determinare il «valore doganale» è il criterio del «**valore di transazione**», che corrisponde al «*prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione, eventualmente adeguato*» (art. 70 CDU).
- Al prezzo pagato o da pagare sono apportate **rettifiche in aumento** (es. spese di trasporto delle merci importate, fino al luogo di introduzione nell'Unione, se non già incluse nel prezzo) / **riduzione**; alcune sono vincolanti, altre possono essere facoltativamente previste.
- In assenza/impossibilità di applicare il citato criterio, il valore doganale può essere determinato in base a criteri diversi (c.d. metodi secondari).

Il valore doganale – Utilizzo



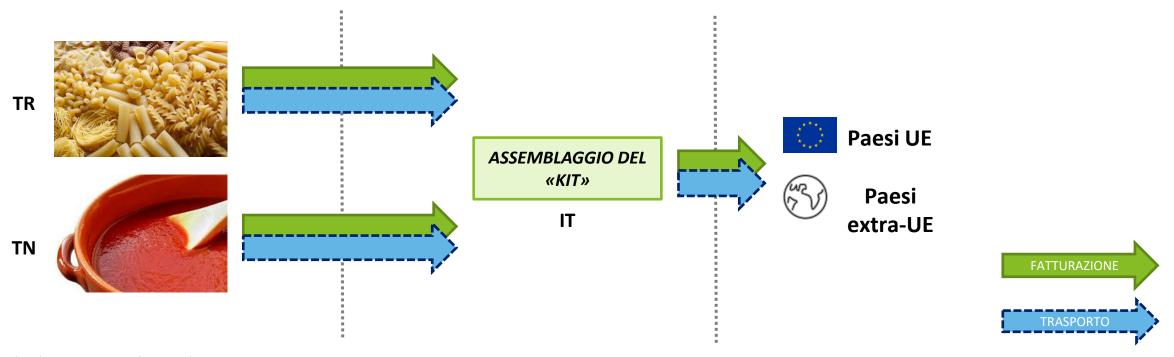
- Nell'Unione, il valore in dogana è utilizzato:
 - ai fini IVA cfr. articolo 85 Direttiva 2006/112/CE del Consiglio «Per le importazioni di beni, la base imponibile è costituita dal valore definito come valore in dogana dalle disposizioni comunitarie in vigore»;
 - **per il valore statistico all'importazione** cfr. Regolamento n. 113/2010 «Il valore doganale viene utilizzato se determinato secondo il Codice doganale per le merci immesse in libera pratica»;
 - **per alcuni contingenti** ove sia previsto un limite quantitative del valore delle merci che possono essere importate nell'ambito del contingente;
 - **per alcune regole di origine** ove sia prevista la regola del valore aggiunto (es. fabbricazione di un prodotto in cui *«il valore di tutti i materiali non originari utilizzati non eccede il 40 % del prezzo franco fabbrica del prodotto»*).

Case study

Case study

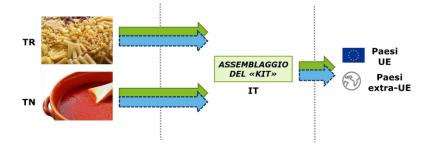
Determinazione degli elementi dell'accertamento

- Alpha TR produce pasta in Turchia.
- Alpha TN produce sugo di pomodoro in Tunisia.
- Alpha IT si occupa dell'imballaggio dei due prodotti in un "kit" e della successiva rivendita a clienti finali, situati in diversi Paesi, anche extra-UE.



Case study

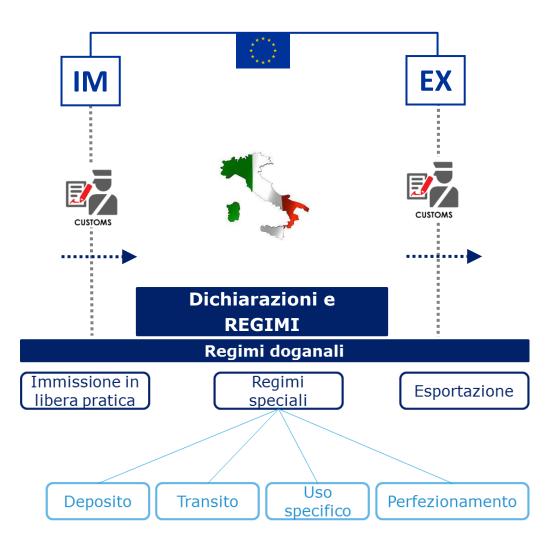
Determinazione degli elementi dell'accertamento



- CLASSIFICAZIONE Alpha IT deve individuare la classifica dei due prodotti per la loro importazione in Italia, nonché la classifica del prodotto «kit» per la successiva esportazione.
 - Quali sono i passaggi logici per la corretta classificazione?
 - Che livello di dettaglio (n. cifre) occorre per la dichiarazione di importazione?
- ORIGINE Alpha IT deve indicare nella dichiarazione doganale di importazione l'origine dei due prodotti.
 - Sulla scorta di quali documenti sarà dichiarata l'origine dei prodotti?
 - Si potrà beneficiare di agevolazioni daziarie all'atto dell'importazione?
- VALORE Alpha IT deve indicare nella dichiarazione doganale di importazione il valore dei due prodotti.
 - La clausola Incoterms (es. CIF, EXW, ...) influisce sugli aggiustamenti da apportare al valore doganale?
 - Se le società fanno parte dello stesso gruppo multinazionale si è certi di poter applicare il valore di transazione?

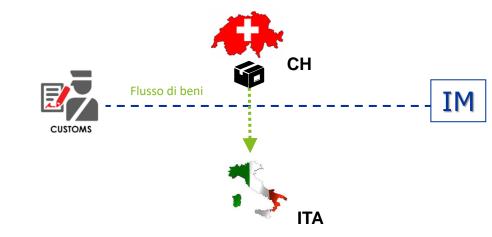
Adempimenti doganali

Regimi di esportazione e importazione e regimi speciali



Immissione in libera pratica e importazione

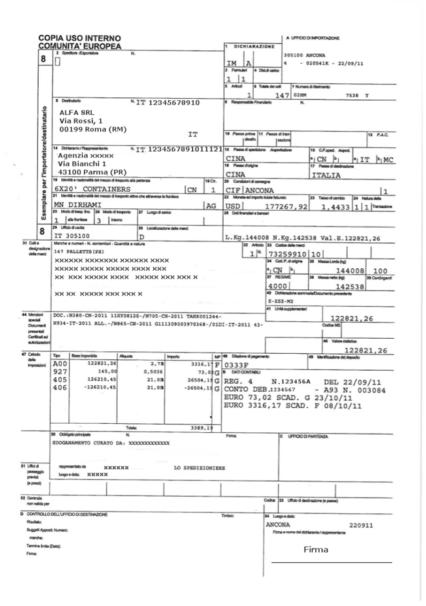
- Il regime doganale della **immissione in libera pratica** attribuisce la posizione doganale di *merce unionale* ad una merce non UE e comporta l'applicazione delle misure di politica commerciale, l'espletamento delle altre formalità previste per l'importazione di una merce (es. controlli sanitari o di conformità), nonché l'applicazione dei dazi dovuti.
- Il vincolo al regime di **immissione in libera pratica** comporta il sorgere dell'**obbligazione doganale** ovvero dell'obbligo per il dichiarante di pagare i dazi relativi ai beni importati.
- Una seconda fase rispetto all'immissione in libera pratica è l'**immissione** in consumo attraverso la quale si assolve la fiscalità interna (IVA all'importazione ed eventuali accise).



IMPORTAZIONE DEFINITIVA = IMMISSIONE IN LIBERA PRATICA + IMMISSIONE IN CONSUMO

Dichiarazione doganale

- La dichiarazione doganale è l'atto con il quale una persona (il dichiarante) manifesta, nelle forme e nelle modalità prescritte, la volontà di vincolare le merci ad un determinato regime doganale (es. immissione in libera pratica, esportazione, ecc.)
- Con la dichiarazione, il dichiarante trasmette alla Dogana tutti gli elementi necessari per l'applicazione delle disposizioni che regolano il regime doganale scelto e per calcolare i diritti doganali dovuti.
- Con la dichiarazione vengono inoltre presentati i c.d. documenti a sostegno della dichiarazione, che permettono di provare quanto contenuto nella dichiarazione stessa.



IVA all'importazione

- Dal punto di vista IVA, l'importazione è un'operazione imponibile (art. 1 DPR 633/72) costituita dall'introduzione in Italia di beni provenienti da Paesi/territori extra-UE.
- L'obbligazione riferita alla fiscalità interna sorge sulla base della dichiarazione in dogana nella quale si manifesta la volontà di destinare al consumo la merce nel mercato interno in via definitiva.
- L'IVA è accertata, liquidata e riscossa **per ogni singola dichiarazione** direttamente dagli uffici doganali: l'imposta **è versata in dogana** e non al fornitore.
- Il diritto alla detrazione viene esercitato a fronte di una dichiarazione doganale di importazione e non di una fattura di acquisto.

IVA all'importazione

- Il valore imponibile dell'IVA all'importazione è influenzato dall'accertamento del valore doganale ed è aumentato
 - dell'ammontare dei dazi dovuti
 - nonché delle spese di inoltro dal luogo di introduzione (confine UE) al luogo di destinazione all'interno del territorio dell'Unione (destinazione finale) (art. 69 DPR 633/72).

• Un caso pratico:

Eleme		
Prezzo dell'art	€ 340	
Nolo extra-UE	€ 60	
Nolo interno l	€ 26	
Aliquote applicabili	Dazio	6%
	IVA	22%

Calcolo imposizioni	Base imponibile	Aliquota	Importo dovuto
Dazi doganali	[€ 400]	6%	€ 24
IVA all'importazione	€ 450	22%	€ 99

Base imponibile dazi doganali:

€ 340 prezzo pagato per l'articolo +

€ 60 spese di trasporto fino al luogo di introduzione delle merci nel territorio doganale dell'Unione

Base imponibile IVA:

€ 400 base imponibile dazi +

€ 24 dazi dovuti +

€ 26 spese di inoltro da confine UE

a luogo di destinazione interno

Aliquote IVA ridotte e rilevanza del parere tecnico dell'Agenzia delle Dogane

IVA

- L'art. 98, par. 4 della Direttiva 2006/112/CE dispone che "quando applicano le aliquote ridotte ... alle categorie relative ai beni, gli Stati Membri possono far ricorso alla nomenclatura combinata per delimitare con precisione la categoria in questione".
- La Circ. n. 32/E/2010 ha affrontato il tema degli interpelli in caso di definizione della aliquota IVA, precisando che "Al fine dell'individuazione dei beni cui possono applicarsi tali trattamenti fiscali, la Tabella opera un rinvio alle voci della Tariffa dei dazi doganali di importazione ... Il trattamento fiscale dei suddetti beni, agli effetti della corretta applicazione della aliquota IVA, richiede di procedere preliminarmente ad un esatto accertamento tecnico del prodotto [di competenza dell'Agenzia delle Dogane], teso ad acclarare la complessiva ed effettiva composizione e qualificazione merceologica ai fini doganali...".

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (in S.O. n. 1 alla G.U. n. 292 dell'11 novembre 1972) (1)

TABELLA A(*)

(*) Per l'applicazione della presente tabella si osservano le norme delle leggi doganali per le voci corrispondenti alla tariffa dei dazi doganali di importazione (Nota ufficiale al D.M. 28 tebbraio 1985).

Parte II BENI E SERVIZI SOGGETTI ALL'ALIQUOTA DEL 4 PER CENTO

- Abrogato];
- [2) Abrogato];
- latte fresco, non concentrato né zuccherato, destinato al consumo alimentare, confezionato per la vendita al minuto, sottoposto a pastorizzazione o ad altri trattamenti previsti da leggi sanitarie;
- 4) burro, formaggi e latticini (v.d. 04.03 -04.04);
- s) ortaggi e piante mangerecce, esclusi i tartufi, freschi, refrigerati, presentati immersi in acqua salata, solforata o addizionata di altre sostanze atte ad assicurarne temporaneamente la conservazione, ma non specialmente preparati per il consumo immediato; disseccati, disidratati o evaporati, anche tagliati in pezzi o in fette, ma non altrimenti preparati (v.d. ex 07.01 ex 07.03 ex 07.04);
- 6) ortaggi e piante mangerecce, anche cotti, congelati o surgelati (v.d. 07.02);

- legumi da granella, secchi, sgranati, anche decorticati o spezzati (v.d. 07.05);
- 8) frutta commestibili, fresche o secche o temporaneamente conservate; frutta, anche cotte, congelate o surgelate senza aggiunta di zuccheri (v.d. da 08.01 a 08.03 ex 08.04 da 08.05 a 08.12);
- 9) frumento, compreso quello segalato, segala; granturco; riso; risone; orzo, escluso quello destinato alla semina; avena, grano saraceno, miglio, scagliola, sorgo ed altri cereali minori destinati ad uso zootecnico (v.d. 10.01, 10.02, ex 10.03, ex 10.04, 10.05, ex 10.06, ex 10.07 [...] (1);
- 10) farine e semole di frumento, granturco e segala; farine di orzo; farine di avena, farine di riso e di altri cereali minori destinate ad uso zootecnico (v.d. ex 11.01 – ex 11.02);

Esempio

Aliquote IVA ridotte e rilevanza del parere tecnico dell'Agenzia delle Dogane



- Prodotto alimentare a base di farina di legumi
- Si presenta in forma di chicchi

TABELLA A(*)

(*) Per l'applicazione della presente tabella si osservano le norme delle leggi doganali per le voci corrispondenti alla tariffa dei dazi doganali di importazione (Nota ufficiale al D.M. 28 febbraio 1985).

Di che merce si tratta?

• Classificazione nella Tariffa doganale

1902	Paste alimentari, anche cotte o farcite (di carne o di altre sostanze) oppure altrimenti preparate, quali spaghetti, maccheroni, tagliatelle, lasagne, gnocchi, ravioli, cannelloni; cuscus, anche preparato:			
	Paste alimentari non cotte né farcite né altrimenti preparate:			
1902 11 00	contenenti uova			
1902 19	altre:			
1902 20	- Paste alimentari farcite (anche cotte o altrimenti preparate):			
1902 30	– altre paste alimentari:			

• Parere tecnico dell'Agenzia delle Dogane

Sulla base di quanto dichiarato dall'istante si ritiene che i prodotti di cui trattasi possano essere classificati, nel rispetto delle Regole Generali per l'Interpretazione della Nomenclatura Combinata, nell'ambito del Capitolo 19 della Tariffa Doganale: "Preparazioni a base di cereali, di farine, di amidi, di fecole o di latte; prodotti della pasticceria", alla voce 1902: "Paste alimentari, anche cotte o farcite (di carne o di altre sostanze) oppure altrimenti preparate, quali spaghetti, maccheroni, tagliatelle, lasagne, gnocchi, ravioli, cannelloni; cuscus, anche preparato" ed in particolare alla sottovoce 190219: - "Paste alimentari non cotte né farcite né altrimenti preparate", -- "altre".

Risp. interpello Agenzia delle Entrate

Pertanto, sulla base di tale parere tecnico, si ritiene che le paste alimentari non cotte né farcite né altrimenti preparate, per le quali risulta possibile la suddetta classificazione doganale, possono farsi rientrare nella voce di cui al n. 15) della Tabella A, Parte II, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972

Tutto ciò premesso, la scrivente condivide l'interpretazione prospettata dalla società istante relativamente all'applicabilità dell'aliquota IVA nella misura del 4% alle cessioni del prodotto quale "pasta alimentare", ai sensi del citato n. 15) della Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972.

Parte II BENI E SERVIZI SOGGETTI ALL'ALIOUOTA DEL 4 PER CENTO

15) (3) paste alimentari;

Reingegnerizzazione di AIDA, dove siamo



Circolare n. 26 del 30 giugno 2021

Dal 1º luglio 2021 per le dichiarazioni relative a spedizioni di valore trascurabile (tracciato H7.)

2022

Avviso agli operatori del 21 aprile 2022

Avviso Prot.: 238463 del 7 giugno 2022

Circolare n.22/2022 Prot. 235684/RU del 6 giugno 2022

Prot.: 511592/RU Roma, 11 novembre 2022 → chiusura messaggio IM dal 30 novembre 2022, sostituito dai nuovi tracciati import «H».

2022-2023

Prot.: 370606/RU: Roma, 9 Agosto 2022 → modalità di accesso ai servizi e di gestione delle nuove dichiarazioni.

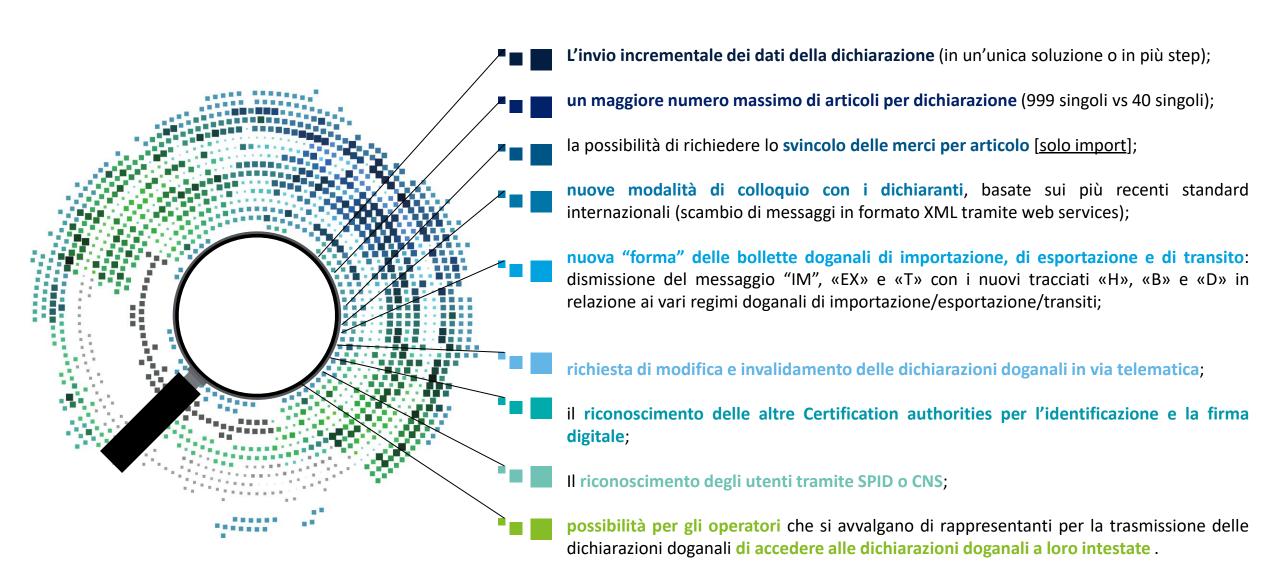
Prot.: 508708/RU: Roma, 21 Agosto 2023 → <u>chiusura</u> dell'ambiente di addestramento per l'export e transiti dal 6 Novembre 2023.

Prot.: 665220/RU: Roma, 3 novembre 2023 → Esportazione e Transito: posticipo della data di adesione alle fasi funzionali AES-P1 e NCTS-P5.

(Nuovi tracciati Export «B»; nuovi tracciati del transito «D»)



Novità di AIDA 2.0 per import/export



Il prospetto di riepilogo ai fini contabili del nuovo tracciato import (H1)

EADM SENSIA DELLE ACCISE, DOGANE E MANOPOLI				ALLEGATO 1	
Riepilogo ai	fini con MRN	1:	ichiarazione doga nerato il	anale di importazione ver.	
Ufficio	Data	ita svincolo			
	Data	dichiarazione	Data accettazione		
mporto totale fatturato	Tass	o di cambio	Totale articoli		
Riepilogo relative a tutti gli articoli					
Elenco articoli:					
ono presenti articoli non svincola	ti				
Rappresentante Rappresentante fiscale			Importatore		
Elenco fatture					
Condizioni di Consegna					
Liquidazione dazi					
				Totale dazi	
Liquidazione tributi nazionali Codice Tributo Imponibile	Aliquota	Importo		,	
				Totale tributi	
<i>Liquidazione IVA</i> Codice Tributo Imponibile	Aliquota	Importo			
				Totale IVA	
lettera di intento numero :					

PROSPETTO DI RIEPILOGO AI FINI CONTABILI

Viene generato una volta conclusa la fase di svincolo delle merci tenendo conto delle differenti modalità di svincolo (per intera dichiarazione o per articoli), delle eventuali rettifiche o invalidamento della dichiarazione stessa.

Consente agli operatori economici di assolvere agli obblighi di natura contabile e fiscale previsti dalla normativa IVA connessi alla registrazione delle "bollette" di importazione (art. 25 DPR 633/1972) e quindi consente ai medesimi di esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA pagata all'importazione.

Il **modello** è stato condiviso con l'Agenzia delle entrate e definito con la Determinazione Direttoriale prot. 234367 del 03 giugno 2022.

Riporta in particolare i dati relativi al pagamento dei **diritti doganali** (dazio, IVA e altri tributi), suddivisi per aliquote.

Il Download di tale prospetto è possibile accedendo all'area personale dell'operatore nel nuovo portale dell'Agenzia delle Dogane (PUDM). Una volta effettuato l'accesso all'area personale selezionare nel menù la voce Interattivi > Dogane. Selezionare quindi «Gestione documenti – dichiarazioni doganali», dopodiché si indica il codice MRN della spedizione e si procede al download dei prospetti disponibili (contabile; sintetico e di svincolo).

Regime doganale

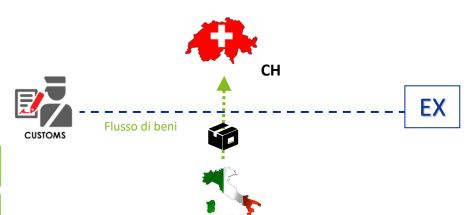
- L'esportazione è il regime doganale al quale viene vincolata la merce destinata a lasciare il territorio doganale dell'Unione (art. 269 Codice Doganale dell'Unione CDU).
- È collegato alla **materiale uscita della merce** dal territorio doganale, alla quale fa seguito la modifica della posizione doganale della merce che da «unionale» diventa «non unionale».
- Si articola in due fasi:

FASE DICHIARATIVA

- Presentazione della dichiarazione doganale presso la dogana di esportazione.
- assegnazione del codice di tracciamento MRN (è univoco e identifica il flusso di esportazione nel sistema elettronico ECS Export Control System).
- Le informazioni contenute nella dichiarazione producono in capo all'esportatore i medesimi effetti giuridici di un'autocertificazione, anche per ciò che concerne i profili di responsabilità.

FASE DI USCITA DELLE MERCI

- Avviene con la materiale uscita dei beni dal territorio dell'Unione.
- La dogana di uscita procede all'invio alla dogana di esportazione del messaggio contenente i risultati di uscita, registrato nel database informatico nazionale.
- Il regime si chiude.



Esportazioni doganali VS IVA

• Dal **punto di vista doganale**, l'esportazione è disciplinata come un regime doganale a cui viene vincolata la merce destinata a **lasciare il territorio** doganale dell'Unione.



punto di incontro tra normativa IVA e normativa doganale

 Il richiamo, da parte delle disposizioni contenute nel DPR IVA in tema di cessioni all'esportazione, delle disposizioni doganali è finalizzato alla disciplina delle prove in merito alla materiale uscita dei beni dal territorio dell'Unione.

- Dal **punto di vista IVA**, l'esportazione è definita all'art. 8, c. 1, del DPR 633/72, che individua le cessioni all'esportazione non imponibili, che ricorrono al verificarsi di alcune **condizioni**:
 - si deve trattare di una cessione di beni che comporti il trasferimento della proprietà/diritto reale di godimento sul bene;
 - i beni ceduti devono essere **trasportati fuori dal territorio dell'UE**;
 - l'esportazione deve risultare da elementi idonei a provare l'avvenuta uscita dei beni dal territorio doganale dell'Unione.



Definizione di esportatore

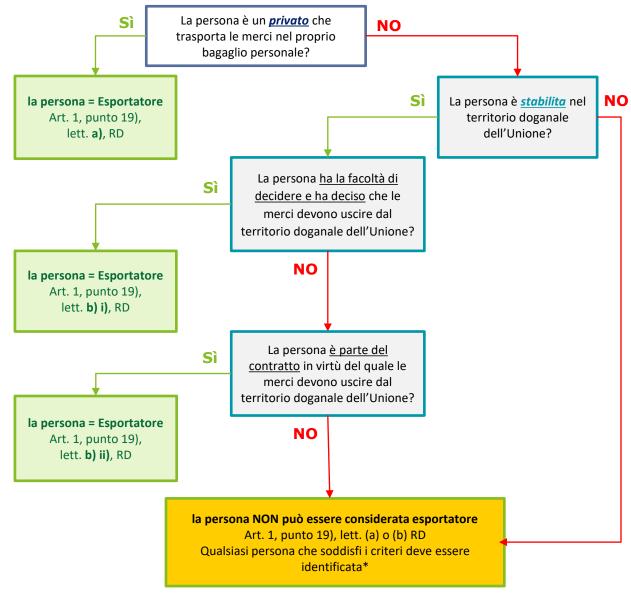
• Chi può essere «esportatore» ai sensi dell'art. 1, punto 19) Reg. 2015/2446 (Regolamento Delegato del CDU):

19. "esportatore":

- (a) il <u>privato</u> che trasporta le merci che devono uscire dal territorio doganale dell'Unione se tali merci sono contenute nei bagagli personali dello stesso;
- (b) Negli altri casi, quando a) non si applica:

i)

- la <u>persona stabilita</u> nel territorio doganale dell'Unione
- che <u>ha la facoltà di decidere e ha deciso</u> che le merci devono uscire da tale territorio doganale
- ii) quando i) non si applica,
 - qualsiasi persona stabilita nel territorio doganale dell'Unione
 - che è parte del contratto in virtù del quale le merci devono uscire da tale territorio doganale.



* a causa degli interessi economici legati all'esportazione, vi è almeno una persona che soddisfa i criteri previsti all'articolo 1, punto 19), RD e assume il ruolo di esportatore

Corretta conclusione del regime doganale di esportazione (c.d. «appuramento»)



Ufficio doganale di esportazione





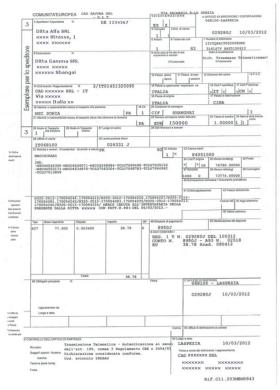




Ufficio doganale di uscita



1. Presentazione della dichiarazione doganale EX



2. L'Uff. di esportazione, verificato il canale di controllo, autorizza lo svincolo e rilascia DAE con n. MRN

3. Uff. di esportazione invia a Uff. di uscita i dati della dichiarazione doganale EX

6. Uff. di esportazione registra nel database AIDA dell'Agenzia delle Dogane la conclusione dell'operazione di esportazione 4. Uff. di uscita riceve la merce e il n. MRN, ne sorveglia l'uscita effettuando eventuali controlli

5. Uff. di uscita invia a Uff. di esportazione la notifica dell'uscita della merce

Conseguenze verifica MRN

- Tracciamento MRN rilasciati da Uffici di esportazione nazionali
- Possibili esiti:



• La verifica con esito positivo dell'uscita della merce costituisce valida prova dell'avvenuta esportazione e dell'appuramento del regime doganale.



- Se il regime di esportazione non trova appuramento, gli esportatori sono esposti al rischio di contestazioni in merito all'emissione di fatture recanti il titolo di non imponibilità IVA ai sensi dell'art. 8 DPR 633/72, sprovviste di idonea documentazione doganale.
- In caso di "esportazione scaduta", ossia MRN non appurati (senza c.d. "visto uscire") sarà necessario attivare **procedura di "follow up"** per la raccolta della **documentazione alternativa comprovante l'uscita dei beni dall'UE** per la chiusura amministrativa dell'operazione di esportazione.

L'AGENZIA

DOGANE

L'OPERATORE ECONOMICO

IL CITTADINO

L'OPERATORE ECONOMICO

IL CITTADINO

Ti trovi l'ecnici permanenti per la digitalizzazione - I progetti di AIDA - AES
(Automazione dell'esportazione) - Notifica di esportazione del M.R.R. (Rovement Reference Number)

Notifica di esportazione del Movement Reference Number - (MRN)

AIDA - Tavoli tecnici permanenti per la digitalizzazione - I progetti di AIDA - AES
(Automazione dell'esportazione) - Notifica di esportazione del M.R.R. (Rovement Reference Number)

Notifica di esportazione del Movement Reference Number - (MRN)

I dati visualizzati sono ottenuti interrogando il sistema informativo nazionale delle dogane A.I.D.A. in tempo reale.

Si forniscono informazione informativo nazionale delle dogane A.I.D.A. in tempo reale.

Si forniscono informazione informativo nazionale delle dogane A.I.D.A. in tempo reale.

Digitare il Movement Reference Number - (MRN)

Digitare il Movement Reference Number - (MRN)

PROCEDI

Operatore Economico Autoritzzato - AEO

Accise

Introduzione

Principali fonti normative

L'art. 1, comma 2, lett. a) del D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (**Testo Unico delle accise,** di seguito **TUA**) definisce accisa "l'imposizione indiretta sulla produzione o sul consumo dei prodotti energetici, dell'alcole etilico e delle bevande alcoliche, dell'energia elettrica e dei tabacchi lavorati".

L'accisa è un'imposta cosiddetta **armonizzata**. Significa che, in *subiecta materia*, l'ordinamento nazionale è stato armonizzato, vale a dire reso uniforme da norme dell'UE ai principi generali che disciplinano la materia a livello comunitario, proprio come avviene per l'IVA.

La Direttiva 2008/118/CE (che ha abrogato la direttiva 92/12/CEE) ha unificato il regime precedentemente disciplinato da singoli atti normativi, distinti sulla base degli specifici settori.

In Italia la fonte normativa che ha recepito la Direttiva 118/2008/CE è il D.Lgs. 29 marzo 2010 n. 48 che ha opportunamente integrato e modificato il già richiamato D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, TUA, che disciplina il regime dell'accisa, documento composto da 68 articoli concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e le relative sanzioni penali e amministrative.

TUA - D.Lgs. n. 504 del 26 ottobre 1995 - Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative Direttiva n. 2008/118/CE del 16 dicembre 2008 - relativa al regime generale delle accise e che abroga la Direttiva 92/12/CEE. D.Lgs. 29 marzo 2010 n. 48 - Attuazione della direttiva 2008/118/CE relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE Direttiva n. 92/83/CEE del 19 ottobre 1992 relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche (modificata dalla Direttiva UE 2020/1151 del 29 luglio 2020) e Direttiva n. 92/84/CEE del 19 ottobre 1992 relativa al ravvicinamento delle aliquote di accisa sull'alcole e sulle bevande alcoliche. Direttiva n. 2003/96/CE del 27 ottobre 2003 che ristruttura il quadro comunitario per la

@2024 Studio Tributario e Societario Deloitte Stp Srl SB Master Tributario

Introduzione

L'armonizzazione delle accise – brevi cenni

L'armonizzazione delle accise è avvenuta per opera della Direttiva 92/12/CEE. Fino al 1992, nella CEE vigeva un sistema di imposte di fabbricazione caratterizzato da un gran numero di tributi molto diversi per ogni Stato Membro. L'armonizzazione di questi sistemi così distanti l'uno dall'altro e basati sulla tassazione di prodotti spesso molto diversi nasceva dall'esigenza di realizzare il Mercato Unico, uno spazio senza frontiere interne, nel quale fosse assicurata la libera circolazione delle persone, delle merci, dei servizi e dei capitali.

Il principio alla base del processo di armonizzazione fu quello dell'assolvimento dell'imposta nel Paese di immissione in consumo. Questo consentì di evitare le cosiddette doppie imposizioni, fornendo, inoltre, a ogni Paese la possibilità di definire le proprie aliquote di accisa, rispettando i «minimi» previsti dalle direttive.

Il processo di armonizzazione, nel corso degli anni successivi, ha raggiunto il punto massimo con la Direttiva 2008/118/CE, che ha abrogato e sostituito la Direttiva 92/12/CEE. L'intero quadro delle disposizioni in materia di accisa ne è risultato ulteriormente rinnovato con l'introduzione, tra le altre novità, della cosiddetta telematizzazione.

Quando si fa riferimento all'armonizzazione delle accise, tuttavia, è fondamentale identificare esattamente il territorio armonizzato, in quanto i concetti di territorio politico, territorio doganale e territorio armonizzato dal punto di vista IVA e accise non coincidono.

Territori esclusi dall'armonizzazione accise

Paese	No territorio doganale UE Sì formalità <i>import</i> ed <i>export</i>	Sì territorio doganale e politico UE No regime armonizzato IVA e accise (Sì formalità esportazione)		
Danimarca	Isole Faroer, Groenlandia			
Paesi Bassi	Aruba, Antille Olandesi			
Spagna	Ceuta, Melilla	Isole Canarie		
Italia	Livigno, Campione d'Italia, acque italiane del lago di Lugano			
Francia	Saint Pierre, Michelon, Mayotte, Nuova Caledonia, Polinesia Francese, Isole Wallis e Futuna, Territori Au- strali e Antartici francesi			
Germania	Isole di Helgoland, Territorio di Bus- ingen			
Regno Unito	Gibilterra, Anguilla. Isole Cayman, Isole Falkland, Georgia del Sud e Sanwich Australi, Montserrat, Pit- cairn, Sant'Elena, Ascensione, Tristan de Cunha, Territorio Antartico Britan- nico, Territorio Britannico del- l'Oceano Indiano, Isole Turks and Caicos, Isole Vergini Britanniche	Isole Anglonormanne		
Grecia		Monte Athos		
Finlandia		Isole Aland		

Il glossario del sistema accise Oggetto

- Accisa armonizzata l'imposizione indiretta sulla produzione o sul consumo dei prodotti energetici, dell'alcole etilico e delle bevande alcoliche, dell'energia elettrica e dei tabacchi lavorati (art. 1, § 1, Direttiva (CE) 16 dicembre 2008, n. 118)
- Accisa non armonizzata l'imposizione indiretta sulla produzione o sul consumo degli oli lubrificanti, dei bitumi di petrolio e di altri prodotti; l'imposta sulla fabbricazione dei fiammiferi (art. 1, § 2, Direttiva (CE) 16 dicembre 2008, n. 118)
- Prodotto sottoposto ad accisa il prodotto al quale si applica il regime fiscale delle accise
- Prodotto soggetto ad accisa il prodotto per il quale il debito d'imposta non è stato assolto
- Prodotto assoggettato ad accisa il prodotto per il quale il debito d'imposta è stato assolto

Il glossario del sistema accise Soggetti passivi

- Depositario autorizzato il soggetto titolare e responsabile della gestione del deposito fiscale
- Deposito fiscale l'impianto in cui vengono fabbricati, trasformati, detenuti, ricevuti o spediti prodotti sottoposti ad accisa, in regime sospensivo
- Destinatario registrato la persona fisica o giuridica, diversa dal titolare di deposito fiscale, autorizzata dall'Amministrazione finanziaria a ricevere, nell'esercizio della sua attività economica, prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo, provenienti da un altro Stato membro o dal territorio dello Stato
- Speditore registrato la persona fisica o giuridica autorizzata dall'Agenzia delle Dogane unicamente a spedire, nell'esercizio della sua attività economica, prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo a seguito dell'immissione in libera pratica

@2024 Studio Tributario e Societario Deloitte Stp Srl SB Master Tributario

Il glossario del sistema accise Circolazione (1/2)

- Regime sospensivo il regime fiscale applicabile alla fabbricazione, alla trasformazione, alla detenzione ed alla circolazione dei prodotti soggetti ad accisa, non vincolati ad una procedura doganale sospensiva o ad un regime doganale sospensivo, fino al momento dell'esigibilità dell'imposta
- La circolazione dei prodotti in regime sospensivo è subordinata alla prestazione di apposita garanzia
- Si applica unicamente ai prodotti spediti:
 - da un deposito fiscale verso un altro deposito fiscale, un destinatario registrato, il luogo di esportazione, soggetti esenti da imposta
 - da uno speditore registrato dal luogo di importazione verso un deposito fiscale, un destinatario registrato, il luogo di esportazione, soggetti esenti da imposta

Il glossario del sistema accise Circolazione (2/2)

- I prodotti in regime sospensivo circolano dal 1° gennaio 2011 scortati dal documento e-AD (Reg.to (CE) 24 luglio 2009, n. 684), previsto nell'ambito dell'Excise Movement and Control System (EMCS, cfr. Decisione (CE) 16 giugno 2003, n. 1152 e Direttiva (CE) 16 dicembre 2008, n. 118), che sostituisce il vecchio documento cartaceo DAA
- Prodotti assoggettati ad accisa: in Italia o in altro Stato membro dell'UE, circolano scortati dal documento DAS
- In vigenza dell'aliquota d'accisa zero:
 - i vincoli di circolazione previsti in caso di trasferimenti all'interno dell'Unione europea restano fermi
 - la circolazione del vino nel territorio dello Stato avviene con la scorta dei documenti di accompagnamento previsti dalle disposizioni relative al settore vitivinicolo per i trasporti che iniziano e si concludono nel territorio nazionale

Il glossario del sistema accise

Esigibilità dell'imposta

- Obbligazione tributaria sorge al momento della produzione o dell'importazione dei beni
- Esigibilità dell'imposta immissione in consumo, anche irregolare, dei prodotti nel territorio dello Stato
- Soggetto obbligato al pagamento:
 - titolare del deposito fiscale
 - destinatario registrato
 - <u>titolare dell'obbligazione doganale, in caso di importazione</u>
- Il credito d'imposta si prescrive in cinque anni (per i tabacchi in dieci anni)
- La prescrizione del credito d'imposta è interrotta quando viene esercitata l'azione penale; in questo caso il termine di prescrizione decorre dal passaggio in giudicato della sentenza che definisce il giudizio penale

Il glossario del sistema accise Liquidazione e pagamento

- Liquidazione si applica alla quantità di prodotto l'aliquota d'imposta vigente alla data di immissione in consumo
- Pagamento (con delega di pagamento F24):
 - entro il giorno 16, per i prodotti immessi in consumo nel mese precedente
 - entro il 20 agosto, per i prodotti immessi in consumo nel mese di luglio
 - entro il 27 dicembre, per i prodotti immessi in consumo nei primi 15 giorni di dicembre
- Per i **prodotti importati** l'accisa è riscossa con le modalità e nei termini previsti per i diritti di confine (nella dichiarazione di importazione)

Telematizzazione delle accise

Art. 1, comma 1, D.L. 3 ottobre 2006, n. 262

- Il progetto di telematizzazione delle accise prevede la presentazione esclusivamente telematica:
 - dei dati relativi alle contabilità degli operatori dei settori oli minerali, dell'alcole e delle bevande alcoliche e degli oli lubrificanti e bitumi di petrolio
 - del documento di accompagnamento previsto per la circolazione dei prodotti soggetti o assoggettati ad accisa
 - delle dichiarazioni di consumo per l'energia elettrica e il gas naturale
 - delle richieste di agevolazione sul gasolio usato come carburante a favore degli esercenti attività di trasporto per il riconoscimento del credito d'imposta
- Inoltre è prevista la possibilità di richiedere telematicamente il rilascio, la modifica e la chiusura dei registri inerenti i dati della contabilità
- Obiettivi:
 - migliorare la qualità dei servizi
 - velocizzare i processi e ridurre i costi
 - recuperare risorse

- dematerializzare e semplificare i procedimenti
- razionalizzare e standardizzare gli adempimenti
- disporre tempestivamente di dati di maggiore qualità
- razionalizzare i flussi informativi con altri enti/amministrazioni
- L'invio telematico dei dati contabili sostituisce la loro presentazione in forma cartacea (circolare 30 dicembre 1992, n. 335)

Aspetti sanzionatori

TUA

Articoli TUA	Violazioni	Sanzioni applicabili	
5	Violazioni relative al regime di deposito fiscale	Revoca della licenza fiscale di esercizio	
40	Sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sugli prodotti energetici	Reclusione da sei mesi a tre anni (da uno a cinque anni se la sottrazione di prodotti energetici è superiore a 2.000 chilogrammi) e con la multa dal doppio al decuplo dell'imposta evasa, non inferiore in ogni caso a 7746 euro	
41	Fabbricazione clandestina di alcole e di bevande alcoliche	Reclusione da sei mesi a tre anni e con la multa dal doppio al decuplo dell'imposta evasa, non inferiore in ogni caso a 7746 euro	
43	Sottrazione all'accertamento ed al pagamento dell'accisa sull'alcole e sulle bevande alcoliche	Reclusione da sei mesi a tre anni e con la multa dal doppio al decuplo dell'imposta evasa, non inferiore in ogni caso a 7746 euro	
44	Confisca		
49	Irregolarità nella circolazione	Sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da 516 euro a 3098 euro se viene dimostrata la legittima provenienza dei prodotti ed il regolare assolvimento dell'imposta, altrimenti è prevista una sanzione penale	
50	Violazioni formali relative a qualsiasi disposizione del TUA diversa dalle precedenti	Multa da 500 a 3.000 euro	
59	Sanzioni in materia di accisa sull'energia elettrica	Sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro dal doppio al decuplo dell'imposta evasa o che si è tentato di evadere, non inferiore in ogni caso a 258 euro	

Studio Tributario e Societario

Important notice

This document has been prepared by Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l. for the sole purpose of enabling the parties to whom it is addressed to evaluate the capabilities of Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l. to supply the proposed services.

The information contained in this document has been compiled by Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l. and may include material obtained from various sources which have not been verified or audited. This document also contains material proprietary to Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l., no reliance may be placed for any purposes whatsoever on the contents of this document. No representation or warranty, express or implied, is given and no responsibility or liability is or will be accepted by or on behalf of Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l. or by any of its partners, members, employees, agents or any other person as to the accuracy, completeness or correctness of the information contained in this document.

Other than stated below, this document and its contents are confidential and prepared solely for your information, and may not be reproduced, redistributed or passed on to any other person in whole or in part. If this document contains details of an arrangement that could result in a tax or insurance saving, no such conditions of confidentiality applies to the details of that arrangement (for example, for the purpose of discussion with tax authorities). No other party is entitled to rely on this document for any purpose whatsoever and we accept no liability to any other party who is shown or obtains access to this document.

This document is not an offer and is not intended to be contractually binding. Should this proposal be acceptable to you, and following the conclusion of our internal acceptance procedures, we would be pleased to discuss terms and conditions with you prior to our appointment.

Deloitte Touche Tohmatsu Tax Services S.r.l., a company, registered in Italy with registered number 12551830156 and its registered office at Via Tortona no. 25, 20144, Milan, Italy, is an affiliate of Deloitte Central Mediterranean S.r.l., a company limited by guarantee registered in Italy with registered number 09599600963 and its registered office at Via Tortona no. 25, 20144, Milan, Italy.

Deloitte Central Mediterranean S.r.l. is the affiliate for the territories of Italy, Greece and Malta of Deloitte NSE LLP, a UK limited liability partnership and a member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"). DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL, Deloitte NSE LLP and Deloitte Central Mediterranean S.r.l. do not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about to learn more about our global network of member firms.

