

Prassi dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) negli scambi commerciali con l'UE

SOMMARIO

1.	INTRODUZIONE	3
2.	PRASSI DELL'IVA NEGLI SCAMBI COMMERCIALI CON L'UE	3
3.	LUOGO DI CONSEGNA DEI PRODOTTI	3
3.1	Esempi (esportazione dalla Svizzera)	4
3.2	Esempi (importazione in Svizzera)	5
4.	FORNITURA INTRACOMUNITARIA / CESSIONE INTRACOMUNITARIA	7
4.1	Fornitura intracomunitaria	7
4.1.1	Premesse	7
4.1.2	Indicazioni sulla franchigia fiscale	7
4.1.3	Richiesta di un codice di partita IVA	8
4.2	Cessione intracomunitaria	8
4.3	Obblighi di notifica	9
4.3.1	Elenco riepilogativo	9
4.3.2	Dichiarazione Intrastat	9
4.4	Esempi	10
5.	FORNITURA INFRANAZIONALE	10
6.	OPERAZIONI A CATENA	11
6.1	Prospettiva UE	11
6.1.1	Luogo di consegna nelle operazioni a catena dalla prospettiva UE	12
6.2	Prospettiva CH	13
6.3	Esempi di operazioni a catena	13
6.3.1	Esportazione dalla Svizzera: consegna con ritiro	13
6.3.2	Importazione in Svizzera	15
7.	OPERAZIONI TRIANGOLARI INTRACOMUNITARIE	16
8.	REGISTRAZIONE NELL'UE	18

1. INTRODUZIONE

Questa scheda è stata realizzata a livello di contenuti specifici da Markus Fuchs (SwissVAT AG) e da Bernd Burgmaier (SwissVAT AG) (stato: marzo 2017). Essa si avvale dell'Info IVA 06 "Luogo della prestazione" dell'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC). Inoltre, fornisce numerose altre informazioni, che si rivelano essenziali nella prassi. Tiene altresì conto delle disposizioni e della giurisprudenza vigente in materia di IVA nella legislazione europea.

2. PRASSI DELL'IVA NEGLI SCAMBI COMMERCIALI CON L'UE

Le transazioni transfrontaliere sollevano regolarmente domande sul trattamento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), soprattutto quando diverse aziende concludono un contratto sullo stesso oggetto e quando la merce non segue la stessa via della fattura. Sorgono domande sulla fatturazione, sulla richiesta di codici fiscali, sulla dichiarazione obbligatoria ecc. Occorre conoscere le condizioni d'assoggettamento all'imposta in Svizzera e nell'UE per poter procedere correttamente.

Lo scambio transfrontaliero di merci tra la Svizzera e l'UE deve sempre essere considerato da due prospettive: quella svizzera e quella europea. Determinanti per la Svizzera sono in particolare la legge sull'IVA e l'ordinanza sull'IVA. L'IVA europea si basa soprattutto sulla Direttiva 2006/112/CE (nota come "direttiva IVA") e sulle leggi vigenti a livello nazionale.

Imponibilità

Secondo la direttiva IVA, sono imponibili in primis le cessioni nazionali (forniture di merci e servizi) a titolo oneroso eseguite da un'impresa, poi l'importazione di merci e in seguito l'acquisizione intracomunitaria. **Questa scheda non tratta il settore dei servizi, ma si limita alle forniture di merci!**

3. LUOGO DI CONSEGNA DEI PRODOTTI

Per determinare l'imponibilità di un'operazione, occorre innanzitutto determinare il **luogo** in cui avviene la consegna della merce o in cui è effettuata la prestazione di servizio. La consegna è imponibile nel Paese in cui avviene la prestazione (in linea di massima, ne consegue l'obbligo di notifica alle relative autorità). Il luogo della prestazione dipende dal tipo di consegna.

In Svizzera, si distinguono due **tipi di consegna**:

- **consegna con trasporto** (caso tipico): la merce è trasportata dal fornitore stesso (trasporto) o dal trasportatore su mandato del fornitore (spedizione);

- **consegna senza trasporto**: la merce è ritirata presso il fornitore dall'acquirente stesso o da un terzo da lui incaricato.

Il **luogo di consegna** è stabilito secondo il tipo di fornitura:

- **consegna con trasporto**: il luogo di consegna è la località di partenza del trasporto o dell'invio della merce;
- **consegna senza trasporto**: il luogo di consegna è la località in cui l'acquirente ottiene il diritto di disporre della merce, ossia il luogo in cui l'acquirente ne entra in possesso economicamente a proprio nome.

Le **condizioni di consegna** stipulate di volta in volta (Incoterms) sono solo un indizio per definire il luogo dell'operazione, ma non sono determinanti. Tutto dipende dal modo in cui **si svolge**

concretamente la consegna. Ecco perché occorre stabilire gli Incoterms secondo lo svolgimento concreto dell'operazione.

3.1 Esempi (esportazione dalla Svizzera)

Consegna senza trasporto

Caso 1

L'impresa svizzera A vende merce al cliente B nell'UE. B o un terzo da lui incaricato ritira la merce in Svizzera. B è quindi l'importatore nell'UE.

fattura
A $\xlongequal{\hspace{1cm}}$ B
trasportata da B

Prospettiva CH:

--> Il luogo di consegna si trova in Svizzera, può quindi risultare un obbligo d'imponibilità per A. Tuttavia, la fornitura è esente dall'IVA svizzera se A è in grado di provare che la merce è stata esportata direttamente (**operazione d'esportazione esonerata**). Si parla di esportazione **diretta** nel caso in cui la merce è stata portata all'estero, a un deposito doganale o a un punto franco senza che sia stata utilizzata all'interno della Svizzera.

--> A deve poter provare l'esportazione, deve quindi assicurarsi di ricevere una copia dei documenti d'esportazione da B (ad esempio tramite la decisione elettronica lme all'esportazione). Questi sono da conservare per 10 anni.

--> A dovrà emettere una fattura esente dall'IVA. Se l'IVA viene imputata erroneamente, è dovuta. Tuttavia, è possibile correggere la fattura. Non è necessario indicare l'esenzione (per esempio, aggiungendo "esportazione", "operazione d'esportazione esonerata").

Prospettiva UE:

--> Il luogo di consegna da A a B si trova in Svizzera, la fornitura non è quindi imponibile nell'UE. Per A, non vi è nessun obbligo di dichiarazione nell'UE.

--> B deve pagare l'imposta sulla cifra d'affari all'importazione.

Consegna con trasporto

Caso 2

L'impresa svizzera A vende merce **non sdoganata e non tassata IVA** al cliente tedesco B. A trasporta o spedisce la merce. L'importazione in Germania è eseguita da B (Incoterm DDU). B paga l'imposta sulla cifra d'affari all'importazione.

fattura
A $\xlongequal{\hspace{1cm}}$ B
trasportata da A

77534546776546776879465440786594363355
17585455313898043198856793300240643016304618415
9461463745687812649856386236198085342218985
08165222509786758535678965123546355
1793367780024065223467567778238163967795

SWISS
VAT

Prospettiva CH:

-- Il luogo di consegna si trova in Svizzera. Ne può risultare un obbligo d'imponibilità per A. Tuttavia, la fornitura è esente dall'IVA svizzera se A è in grado di provare che la merce è stata esportata (**operazione d'esportazione esonerata**).

-- A dovrà emettere una fattura esente da IVA. Non è necessario indicare l'esenzione (per esempio, aggiungendo "esportazione", "operazione d'esportazione esonerata").

Prospettiva UE:

-- Il luogo di consegna da A a B si trova in Svizzera, la fornitura non è quindi imponibile in Germania. Per A non vi è nessun obbligo di dichiarazione in Germania.

-- B, che risulta quale importatore in Germania, deve assolvere l'imposta sulla cifra d'affari all'importazione al passaggio della frontiera.

Caso 3

L'impresa svizzera A vende merce **sdoganata e tassata IVA** al cliente tedesco B, A la trasporta o la spedisce. Poiché A risulta come importatore in Germania, deve assolvere l'imposta sulla cifra d'affari all'importazione (conformemente agli Incoterm DDP stabiliti).

Prospettiva CH:

-- Il luogo di consegna si trova in Svizzera. Ne può risultare un obbligo d'imponibilità per A. Tuttavia, la fornitura è esente dall'IVA svizzera se A è in grado di provare che la merce è stata esportata.

Prospettiva UE:

-- Secondo la direttiva IVA, vi è una procedura particolare riguardo al luogo di consegna e alla legge tedesca sull'IVA. Le forniture da uno stato terzo (nel nostro esempio, dalla Svizzera) a un luogo di consegna all'interno dell'UE (nel nostro esempio, alla Germania) comportano lo **spostamento** se il fornitore o il suo incaricato deve assolvere l'imposta sulla cifra d'affari all'importazione. Poiché A fornisce la merce sdoganata e tassata, deve assolvere detta tassa all'importazione e quindi valgono le premesse citate per lo spostamento del luogo di consegna. Di conseguenza, il luogo di consegna si trova in Germania.

---+ A deve emettere la fattura secondo i requisiti tedeschi. La fattura dovrà menzionare l'IVA tedesca, il numero fiscale tedesco e il relativo l'importo.

---+ A deve registrarsi in Germania.

3.2 Esempi (importazione in Svizzera)

Consegna con ritiro

Caso 4

Il fornitore A con sede nell'UE vende merce all'impresa svizzera B. B ritira la merce presso A.

77534546776546776879465440786594363355
17585455313898043198856793300240643016304618415
9461463745687812649856386236198085342218985
0816522250978675853567896512354635
1793367780024065223467567778238163967795

SWISS
VAT

fattura
A ~~~~~□B
trasportata da B

Prospettiva CH:

-- Il luogo della consegna si trova nell'UE. A esegue quindi una fornitura nell'UE e non risulta un obbligo d'imponibilità per A in Svizzera. B è menzionato quale importatore nei documenti doganali e può far valere l'imposta sulla cifra d'affari all'importazione quale IVA a monte secondo i principi generali.

Prospettiva UE:

-- A esegue una fornitura nell'UE. Ne può risultare un obbligo d'imponibilità. Tuttavia, la fornitura è esente dall'IVA europea se A è in grado di provare che la merce è stata esportata.

-- A dovrà emettere una fattura esente dall'IVA.

Consegna con spedizione o trasporto

Caso 5

Il fornitore A con sede nell'UE vende merce all'impresa svizzera B. A trasporta o spedisce la merce in Svizzera.

fattura
A ~~~~~□B
trasportata da A

Prospettiva CH:

-- Il luogo di consegna si trova alla località di partenza, ossia nell'UE. Risulta quindi una fornitura nell'UE, da cui non scaturisce un'imponibilità in Svizzera per A.

-- B è menzionato quale importatore nei documenti doganali e può far valere l'imposta sulla cifra d'affari all'importazione quale IVA a monte secondo i principi generali.

Prospettiva UE:

-- Il luogo di consegna si trova nell'UE. Tuttavia, A può far valere un'operazione d'esportazione esonerata. Nella sua fattura a B non deve conteggiare l'IVA.

77534546776546776879465440786594363366
17585455313898043198856793300240643016304618419
9461463745687812649856386236198085342218985
08165222509786756535678965123546356
1793367780024065223467567778238163967793

SWISS
VAT

4. FORNITURA INTRACOMUNITARIA / CESSIONE INTRACOMUNITARIA

Le esportazioni dall'UE e anche dalla Svizzera sono esonerate dalle imposte se possono essere comprovate. All'interno dell'UE, questo principio vale per consegne di merci da uno Stato membro all'altro. Tuttavia, il trasporto verso un altro Stato membro non può essere documentato poiché non esistono più frontiere interne. Le fattispecie di fornitura intracomunitaria e di cessione intracomunitaria sono state create per poter comunque accordare l'esonero fiscale.

4.1 Fornitura intracomunitaria

4.1.1 Premesse

Le premesse per far valere una fornitura intracomunitaria in franchigia fiscale sono le seguenti:

- il fornitore o l'acquirente esegue uno **spostamento di merce** da uno Stato membro all'altro. Il fatto che la merce attraversi un Paese terzo o che il fornitore sia domiciliato in uno Stato membro dell'UE piuttosto che in un Paese terzo non ha nessuna importanza.
- l'acquirente è una società o una persona giuridica (per esempio, un'università). Dimostra la sua natura societaria indicando il codice di partita IVA europeo.
- l'acquirente è già stato determinato all'inizio della consegna.
- nel Paese di destinazione scaturisce un'**acquisizione intracomunitaria tassabile** (cfr. punto 2.2).

Il fornitore deve **provare** che la merce è stata trasportata in territorio comunitario e che l'acquirente rispetta le condizioni:

- il fornitore prova la natura societaria dell'acquirente e la tassazione della merce nel Paese di destinazione indicando il **codice di partita IVA europeo dell'acquirente**.
- il fornitore deve documentare soprattutto due fatti con **giustificativi contabili e ricevute**: primo, che ha rifornito una società e che la merce è tassabile all'acquisto in un altro Stato membro; secondo, che la merce è stata trasportata in un altro Stato membro dell'UE (dunque che ha lasciato lo Stato membro d'origine).
- il fornitore è tenuto a emettere una **fattura**, che deve adempiere determinate **prescrizioni di forma**: indicazione dell'esonero della merce e i codici di partita IVA europei sia del fornitore stesso, sia del destinatario della merce.

4.1.2 Indicazioni sulla franchigia fiscale

Elenchiamo di seguito la dicitura (nelle "vecchie" lingue ufficiali dell'UE) da riportare sulla fattura per segnalare la franchigia fiscale nell'ambito di una fornitura intracomunitaria:

- **Austria**: steuerfrei nach Art. 6 Abs. 1
- **Belgio**: livraison intracommunautaire exonérée TVA
- **Danimarca**: skattefri indenrigs leverance
- **Finlandia**: veroton yhteisömyynti

77534546776546776879465440786594363355
17585455313898043198856793300240643016304618415
9461463745687812649856386236198085342218985
08165222509786758535678965123546356
1793367780024065223467567778238163987795

SWISS
VAT

- **Francia:** livraison intracommunautaire exonérée TVA
- **Germania:** steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung
- **Gran Bretagna:** tax free intracommunity delivery
- **Grecia:** tax free intracommunity delivery
- **Irlanda:** tax free intracommunity despatch
- **Italia:** cessioni intracomunitarie esenti
- **Lussemburgo:** livraison intracommunautaire exonérée TVA
- **Paesi Bassi:** BTW-Registratiennummer leverancier en afnemer
- **Portogallo:** fornecimento inter-comunitário isento de IVA
- **Spagna:** entrega intracomunitaria libre de impuesto
- **Svezia:** skattefri gemenskaps intern leverans

4.1.3 Richiesta di un codice di partita IVA

Se l'acquirente ha impiegato un numero inventato oppure utilizzato il codice di partita IVA di un'altra azienda, la franchigia fiscale sarà accordata, ad esempio in Germania, solo se il ricorso ad essa deriva da un errore nei dati dell'acquirente e l'impresa fornitrice non riesce a riconoscere l'errore anche se viene applicata una gestione sul modello del "buon padre di famiglia". Il dovere di diligenza necessita sostanzialmente **una procedura di conferma**.

Si può procedere in due modi: ci si può limitare a verificare che il codice di partita IVA esista veramente, senza appurare a chi appartenga, oppure si controlla la validità del codice di partita IVA nonché il nome e l'indirizzo dell'impresa associata al tale numero.

Dunque in ogni caso, in Germania, la cosiddetta procedura di conferma qualificata per la conferma della validità del codice di partita IVA può essere effettuata sul seguente sito:

<http://evatr.bff-online.de/eVatR>

In altri Paesi dell'UE si può effettuare sul sito della Commissione europea:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=it

rispettivamente tramite la procedura di conferma nazionale.

4.2 Cessione intracomunitaria

Per beneficiare della franchigia fiscale, la fornitura intracomunitaria deve essere associata a una cessione intracomunitaria. Le condizioni per una cessione intracomunitaria, dalla quale scaturisce una vendita imponibile per l'acquirente, sono le seguenti:

- deve esserci uno **spostamento di merce** da uno Stato membro dell'UE all'altro;
- il fornitore è una società con codice di partita IVA, non importa se sita nell'UE o in uno Stato terzo;
- l'acquirente è una società soggetta all'**imposizione ordinaria**, ossia esporta merce imponibile ed è autorizzata a dedurre l'imposta a monte.

77534546776546776879465440786594363358
17585455313898043198856793300240643016304618419
9461463745687812649856386236198085342218985
08165222509786758535678965123546358
1793367780024065223467567778238163967795

SWISS
VAT

Il **luogo della cessione intracomunitaria** è determinante per identificare a quale Stato membro spetta il diritto d'imposizione. In linea di massima, il territorio dello Stato membro in cui termina il trasporto o la fornitura vale quale luogo della cessione intracomunitaria. Di regola, la cessione è quindi imponibile nello Stato membro dell'acquirente.

Un'eccezione vale quando il codice di partita IVA indicato dall'acquirente non è stato rilasciato dal Paese di destinazione della fornitura, ma da un altro Stato membro. In questo caso, scaturisce un'ulteriore cessione nello Stato membro che ha rilasciato il codice di partita IVA. La seconda cessione decade solo se l'acquirente prova che la cessione è stata tassata nel Paese di destinazione della fornitura. In caso contrario, l'acquirente sarà tassabile sia nel Paese di destinazione della fornitura, sia nello Stato membro, in cui possiede un codice di partita IVA. Nell'ultimo Stato membro citato la tassa dovuta non è deducibile in qualità di ritenuta d'acconto.

4.3 Obblighi di notifica

Il fornitore e l'acquirente sono soggetti a determinati obblighi di notifica nell'ambito di forniture e di cessioni intracomunitarie. Oltre ai conteggi IVA nazionali, devono sottoporre l'elenco riepilogativo (di regola solo per le forniture intracomunitarie e non per le cessioni intracomunitarie) e la dichiarazione Intrastat (entrata e invio).

4.3.1 Elenco riepilogativo

Poiché non si eseguono più controlli alle frontiere e quindi non si preleva più l'imposta all'importazione in seguito all'abolizione delle frontiere nazionali nell'UE, si è reso necessario introdurre una procedura di verifica per assicurare le entrate fiscali. Questa procedura si basa su uno scambio telematico a livello dell'UE di determinati dati, che, a titolo d'esempio, in Germania sono archiviati presso il Bundeszentralamt für Steuern (MIAS).

Il fulcro della procedura è il cosiddetto **elenco riepilogativo**, che ogni impresa con forniture intracomunitarie deve depositare, di regola mensilmente, presso una determinata autorità del relativo Stato membro. Con questo elenco, il fornitore deve dichiarare ogni fornitura intracomunitaria all'autorità fiscale competente. Non occorre elencare le cessioni intracomunitarie causate dalla società. Invece, l'acquirente dichiara la sua imposta sulla cifra d'affari nella dichiarazione nazionale dell'IVA del Paese di destinazione.

In Germania, l'autorità competente è l'Ufficio centrale federale delle imposte (Bundeszentralamt für Steuern, Aussenstelle Saarlouis, 66738 Saarlouis, tel.: +49 6831 456-0). Il modulo per il deposito dell'elenco riepilogativo può essere scaricato dal sito di tale ufficio (www.bzst.de). Il formulario può essere compilato elettronicamente, le relative istruzioni sono disponibili sul sito. In linea di massima, l'elenco riepilogativo è da depositare per via elettronica. L'impresa dovrà prima registrarsi a tale scopo presso l'ufficio sopra citato.

In **Austria**, l'elenco è da depositare per via elettronica tramite la procedura "FINANZ Online" del Ministero delle finanze (Bundesministerium für Finanzen, Himmelpfortgasse 4-8, A-1015 Wien, tel.: +43 1 514 33-0). Se l'invio telematico non è possibile per motivi tecnici, occorrerà depositare l'elenco riepilogativo usando il formulario ufficiale.

4.3.2 Dichiarazione Intrastat

I detentori di un numero di partita IVA devono anche presentare una **dichiarazione Intrastat** a partire da una determinata somma. Si tratta di una notifica a fini statistici. Contrariamente agli elenchi riepilogativi, l'Intrastat registra solo i paesi coinvolti in effettivi movimenti di merci (nazione d'entrata e d'uscita). La dichiarazione consente di rilevare gli scambi concreti di beni tra gli Stati membri dell'UE. Deve essere consegnata nel Paese da cui la merce comunitaria è stata inviata e nel Paese in cui

77534546776546776879465440786594363358
17585455313898043198856793300240643016304618419
9461463745687812649856386236198006342218988
08165222509786758535678965123546330
1793367780024065223467567778238163907793

SWISS
VAT

arriva. Il fornitore deve annunciare la fornitura intracomunitaria (“invio”) all’autorità fiscale competente, mentre l’acquirente notifica la cessione intracomunitaria (“entrata”). La dichiarazione Intrastat deve essere effettuata **mensilmente**.

Le imprese registrate fiscalmente in **Germania** devono consegnare le dichiarazioni all’Ufficio di statistica (Statistisches Bundesamt, Aussenhandelsstatistik, D-65180 Wiesbaden, tel.: +49 611 75-1). I dati devono per via elettronica. L’Ufficio federale di statistica ha realizzato una scheda illustrativa per la compilazione dei moduli, disponibile anche online.

L’ufficio ricevente le dichiarazioni in **Austria** è denominato “Statistik Austria” (Statistik Austria, Guglgasse 13, A-1110 Wien, tel.: +43 1 711 28-0). Vi si possono trovare i formulari Intrastat “invio” e “entrata”; questi documenti sono anche disponibili online.

In Italia, maggiori informazioni sono date dall’Agenzia delle Dogane:
www.agenziadogane.it/wps/wcm/connect/Internet/ed/servizi/Intrastat

4.4 Esempi

Caso 6

L’impresa svizzera A con codice di partita IVA tedesco ordina merce presso l’impresa B in Francia. B fornisce la merce agli stabilimenti di A a Francoforte.

fattura
B ————— □ A
trasportata da B

Prospettiva UE:

-- La merce si sposta dalla Francia alla Germania. Il fornitore e l’acquirente hanno entrambi un codice di partita IVA. Si tratta quindi di una fornitura intracomunitaria.

-- Questa fornitura può essere eseguita in franchigia fiscale da B, che non deve quindi fatturare l’IVA. La fattura dovrà riportare la dicitura “cessioni intracomunitarie esenti” (rispettivamente le indicazioni riportate ai punti 4.1.2) e l’indicazione sia del proprio codice di partita IVA, sia di quello di A.

-- A effettua una cessione intracomunitaria in Germania, che dovrà esservi dichiarata e tassata. Può far valere l’imposizione come ritenuta d’acconto a monte se impiega la merce a fini tassabili.

Prospettiva CH:

-- L’IVA non è dovuta in Svizzera poiché gli spostamenti di merce hanno luogo esclusivamente all’estero.

5. FORNITURA INFRANAZIONALE

Le regole che reggono le forniture intracomunitarie non sono applicabili alle **forniture infranazionali**. In questi casi, vige la legge nazionale sull’IVA dello Stato in questione.

77534546776546776879465440786594363366
17585455313898043198856793300240643016304618419
9461463745687812649856386236198085342218985
08165222509786758535678985123546336
1793367780024065223467567778238163987793

SWISS
VAT

Se una fornitura intracomunitaria è effettuata utilizzando il codice di partita IVA dello stesso Stato membro, queste forniture sono da considerarsi come forniture infranazionali dal punto di vista fiscale.

Caso 7

L'impresa A in Germania vende merce all'impresa B in Germania. A trasporta la merce a B all'interno della Germania.

fattura
A =====> B
trasportata da A

-- A esegue il trasporto della merce. Il luogo di consegna si trova dove inizia il trasporto, ossia in Germania.

-- A deve fatturare l'IVA tedesca a B.

Caso 8

L'impresa A in Svizzera acquista merce, indicando il proprio codice di partita IVA in Germania, presso l'impresa tedesca B. La merce sarà trasportata da B agli stabilimenti di A in Francia.

fattura
B =====> A

trasportata da A in Francia

Prospettiva UE:

-- La merce è trasportata da uno Stato membro all'altro. Si tratta quindi di una fornitura intracomunitaria. Il luogo d'imposizione della fornitura si trova in Germania. La fornitura è tassabile poiché A non impiega il codice di partita IVA di un altro Paese membro dell'UE. B deve fatturare l'IVA ad A. A deve comunque tassare la cessione intracomunitaria in Francia.

Prospettiva CH:

-- L'IVA non è dovuta in Svizzera poiché gli spostamenti di merce hanno luogo esclusivamente all'estero.

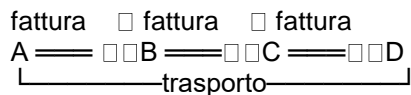
6. OPERAZIONI A CATENA

6.1 Prospettiva UE

Le regole generali relative alla determinazione del luogo di consegna non si applicano sempre alle operazioni a catena. Secondo l'UE, si parla di operazioni a catena quando **numerose imprese acquistano lo stesso oggetto** e l'oggetto è **trasportato direttamente dalla prima impresa all'ultimo acquirente** (trasporto, spedizione e ritiro).

77534546776546776879465440786594363366
17585455313898043198856793300240643016304618419
9461463745687812649856386236198085342218985
08165222509786756535678965123546336
1793367780024065223467567778238163967793

SWISS
VAT



Una transazione a catena consiste in una fornitura con spostamento fisico e una (o più) fornitura(e) con spostamento(i) fisico(i). L'effettivo trasporto è da attribuire a **una** sola fornitura, che sarà quindi quella con spostamento fisico. Si potrà far valere l'esonero fiscale per l'esportazione o per la fornitura intracomunitaria solo per questa fornitura. Per tutte le altre consegne a catena non può essere più attribuito alcuno trasporto.

6.1.1 Luogo di consegna nelle operazioni a catena dalla prospettiva UE

Per determinare il luogo di consegna nelle operazioni a catena, occorre considerare, oltre al tipo di consegna, se la merce è effettivamente spostata (la cosiddetta "fornitura con spostamento") oppure non è spostata (la cosiddetta "fornitura senza spostamento").

□ **fornitura con spostamento:** il luogo di consegna è determinato secondo le regole generali per il trasporto, la spedizione e il ritiro. Nel caso di forniture con trasporto e con spedizione, la fornitura è considerata come esportata dal luogo in cui inizia il trasporto o la spedizione;

□ **fornitura senza spostamento:** il luogo di consegna si trova laddove era la merce **al momento in cui subentra la facoltà di disporre della merce**. Le forniture senza spostamento eseguite **prima** di quella con spostamento sono considerate come eseguite **all'inizio** della consegna. Queste forniture senza spostamento **successive** alla fornitura con spostamento, sono effettuate alla **fine** della consegna.

Come distinguere una fornitura con spostamento da una senza spostamento? È fondamentale stabilire almeno per l'amministrazione federale delle finanze tedesca, chi effettua il trasporto o la spedizione, ovvero chi prende in carico o dà in carico il trasporto dell'oggetto. Da osservare è che la correlazione dello spostamento della merce in altri Stati dell'UE può avvenire secondo altri criteri (es. in base al codice di partita IVA). Vi sono già sentenze nazionali ed europee secondo cui ci si può basare su altri criteri. **Le seguenti esportazioni/esempi riguardanti l'IVA dell'UE sono rappresentati esclusivamente dal punto di vista dell'attuale prospettiva dell'amministrazione federale delle finanze.** Per quanto riguarda le operazioni a catena intracomunitarie è necessario chiarire la situazione giuridica in entrambi gli Stati UE interessati (Paese d'origine e di destinazione).

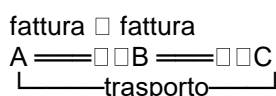
Ci sono tre possibilità:

□ l'oggetto è trasportato o spedito dal **primo fornitore** della catena, ossia il primo fornitore stesso effettua il trasporto o lo dà in carico. In questo caso, la fornitura con spostamento è la prima della catena (fornitura da A a B). Il luogo di consegna è laddove inizia la fornitura (presso A). Le forniture senza spostamento sono eseguite al luogo di destinazione (presso D);

□ quando l'**ultimo acquirente** della catena si occupa del trasporto o della spedizione (prelievo a domicilio), l'ultima consegna della catena (fornitura da C a D) è da considerare come fornitura con spostamento. In questo caso, le forniture senza spostamento (A a B, B a C) precedono quelle con spostamento e sono considerate come eseguite al luogo di partenza (presso A);

□ se l'oggetto è trasportato o spedito da uno dei partecipanti all'operazione a catena, che è **sia acquirente, sia fornitore** ("impresa intermedia"), in linea di massima, la fornitura precedente è da considerarsi come con spostamento. Tuttavia, l'impresa intermedia ha facoltà di scelta in alcuni Stati membri dell'UE (per esempio, in Germania) e può quindi determinare il luogo di fornitura. Può far trattare la sua fornitura come con spostamento se è in grado di provare che non è solo l'acquirente, ma ha anche agito da fornitore ed effettuato il trasporto o la spedizione. A questo scopo, deve informare per iscritto il fornitore precedente nell'operazione a catena, indicando che eseguirà il trasporto della merce in qualità di fornitore, per esempio, specificandolo sulla conferma d'ordine. In questo caso, la fornitura effettuata dall'impresa intermedia è da considerarsi come con spostamento.

Esempio:



□ Questo significa che in un'operazione a catena cui partecipano A, B e C e in cui B dà l'incarico di trasporto, la fornitura da A a B è da considerarsi come con spostamento. Il luogo di consegna è quindi la sede di A, la fornitura di B a C è consegnata alla sede di C. Se B può provare ad A di essere anche il fornitore, la fornitura con spostamento è da considerarsi quella di B a C. La fornitura da A a B è consegnata senza spostamento presso A, quella da B a C è anche consegnata presso A, ma con spostamento.

Nel caso di operazioni a catena collegate a importazioni, il luogo di consegna può essere spostato nel Paese d'importazione secondo la procedura particolare della direttiva IVA. Vi sono anche regole speciali per le operazioni triangolari intracomunitarie, che saranno approfondite di seguito.

6.2 Prospettiva CH

In Svizzera, si parla di operazione a catena quando **più imprese** acquistano **lo stesso oggetto**, che sarà trasportato o spedito **direttamente dalla prima azienda all'ultima** (spedizione, trasporto e ritiro).

Prospettiva CH sul luogo di consegna nelle operazioni a catena

La Svizzera non distingue tra forniture con o senza spostamento. Le regole generali sono applicabili al fine di stabilire il luogo di consegna:

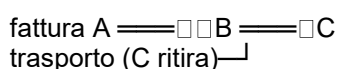
- **consegna con spedizione o trasporto:** il luogo di consegna è il luogo d'inizio della spedizione o del trasporto, ossia al momento in cui inizia il trasporto o in cui la merce è consegnata a terzi;
- **consegna con ritiro:** il luogo di consegna è il luogo in cui si trova la merce al momento in cui l'acquirente avrà la facoltà di disporne, ossia appena potrà disporre legalmente a proprio nome della merce.

6.3 Esempi di operazioni a catena

6.3.1 Esportazione dalla Svizzera: consegna con ritiro

Caso 9

In un'operazione a catena con ritiro, l'ultimo acquirente della catena o il suo incaricato (per esempio, lo spedizioniere o il vettore) ritira la merce presso il primo fornitore della catena: A in Svizzera vende l'oggetto a B (in Svizzera o nell'UE), che a sua volta lo vende a C in Germania. C ritira la merce direttamente presso A. C paga l'imposta tedesca all'importazione.



Prospettiva CH:

77534546776546776879465440786594363355
17585455313898043198856793300240643016304618415
9461463745687812649856386236198085342218985
08165222509786758535678965123546356
1793367780024065223467567778238163967795

SWISS
VAT

Fornitura da A a B:

-- Dalla prospettiva CH, si tratta di un'operazione a catena con ritiro. Il luogo della fornitura da A a B è laddove l'ultimo acquirente della catena (C) ritira o fa ritirare la merce, ossia in Svizzera.

-- Per A si tratta di una fornitura interna imponibile, da cui può scaturire un assoggettamento (soggettivo). La fornitura sarà esente dall'IVA in qualità di fornitura all'esportazione se A può provare l'esportazione (per esempio, con i relativi documenti doganali).

Fornitura da B a C:

-- Il luogo di consegna da B a C è laddove l'ultimo acquirente della catena (C) ritira o fa ritirare la merce, ossia in Svizzera. La fornitura può far scaturire un suo (B) assoggettamento soggettivo, indifferentemente se è domiciliato in Svizzera o all'estero.

-- Poiché C ritira o fa ritirare la merce in Svizzera, la fornitura da B è esente da tasse se B possiede il documento doganale d'esportazione.

Prospettiva UE:

Fornitura da A a B:

-- La fornitura da A a B è senza spostamento. Il luogo di consegna è la Svizzera, la fornitura non è quindi imponibile in Germania.

Fornitura da B a C:

-- Il trasporto della merce è imputato alla fornitura da B a C, che risulterà essere la fornitura con spostamento. Il luogo di consegna è in Svizzera, la fornitura non è quindi imponibile in Germania. C deve pagare l'imposta all'importazione, che in linea di massima, potrà dedurre quale imposta a monte.

Caso 10

A in Svizzera vende merce a B in Germania, che a sua volta la vende a C in Germania. B incarica lo spedizioniere del ritiro presso A e del trasporto a C. B paga l'imposta tedesca all'importazione.

fattura fattura
A ——— □ B ——— □ C
└── trasporto (da parte di B) ───

Prospettiva CH:

Dalla prospettiva svizzera, si tratta di un'operazione a catena.

Fornitura da A a B:

Il luogo di consegna da A a B è laddove B ritira o fa ritirare la merce, ossia in Svizzera.

-- Per A si tratta di una fornitura interna imponibile, da cui può scaturire un assoggettamento (soggettivo). La fornitura è esente dall'IVA in qualità di fornitura all'esportazione se A può provarne l'esportazione (per esempio, con i relativi documenti doganali).

Fornitura da B a C:

77534546776546776879465440786594363366
17585455313898043198856793300240643016304618419
9461463745687812649856386236198085342218985
08165222509786758535678965123546356
1793367780024065223467567778238163967793

SWISS
VAT

Il luogo della fornitura da B a C è in Svizzera poiché la merce vi sarà ritirata da B. Per B si tratta di una fornitura interna imponibile, da cui può scaturire un assoggettamento (soggettivo). La fornitura è esente dall'IVA in qualità di fornitura all'esportazione se A può provarne l'export (per esempio, con i relativi documenti doganali).

Prospettiva UE:

Fornitura da A a B:

-- L'invio sarà imputato alla fornitura da A a B, che sarà quindi con spostamento. Il luogo di consegna è all'inizio della fornitura, ossia in Svizzera.

-- A può emettere una fattura esente dall'IVA.

Fornitura da B a C:

-- La fornitura da B a C è senza spostamento, il luogo di consegna è in Germania.

-- B deve pagare l'imposta all'importazione e C deve fatturare l'IVA tedesca, rispettando i requisiti di fatturazione tedeschi.

6.3.2 Importazione in Svizzera

Consegna con ritiro

Caso 11

A nei Paesi Bassi vende merce a B in Germania, che a sua volta la vende a C in Svizzera. C incarica lo spedizioniere del ritiro della merce presso A nei Paesi Bassi.

fattura fattura

A — B — C

└─ trasporto (da parte di C) ─┘

Prospettiva CH:

Fornitura da A a B:

-- Si tratta di un'operazione a catena con ritiro e importazione in Svizzera. Il luogo di consegna è all'inizio del trasporto, ossia nei Paesi Bassi. La vendita non è quindi imponibile in Svizzera.

Fornitura da B a C:

-- Il luogo di consegna è anche all'inizio del trasporto, ossia nei Paesi Bassi. La fornitura non è quindi imponibile in Svizzera.

-- Siccome lo spostamento della merce termina in Svizzera e in linea di massima, l'ultimo acquirente della catena risulta come importatore, i documenti d'importazione dovranno essere stilati come segue:

- di regola, l'ultimo acquirente della catena (ossia C) dovrà essere citato come destinatario e come importatore sulla dichiarazione all'importazione. L'aliquota all'importazione sarà calcolata sulla base del compenso pagato da C al suo fornitore B, che dovrà comprendere le spese accessorie fino all'ultimo luogo di destinazione in Svizzera se non sono comprese nel compenso.

- se il documento d'importazione non reca il nome dell'acquirente, quest'ultimo potrà comunque far

77534546776546776879465440786594363355
17585455313898043198856793300240643016304618415
9461463745687812649866386236198006342218385
0816522250978675853567896512354635
1793367780024065223467567778238163967795

SWISS
VAT

valere l'imposta all'importazione a titolo di imposta d'acconto.

Prospettiva UE:

Fornitura da A a B:

-- La fornitura da A a B è senza spostamento. La fornitura precede quella con spostamento (B a C), il luogo di consegna è quindi laddove inizia il trasporto, ossia nei Paesi Bassi.

-- Le leggi sull'IVA vigenti nei Paesi Bassi determineranno se A può far valere l'esenzione dall'IVA per l'esportazione. Se non fosse il caso, A dovrà fatturare l'IVA olandese a B.

Fornitura da B a C:

-- La merce è trasportata dai Paesi Bassi verso uno stato terzo. La fornitura tra B e C è con spostamento poiché l'ultimo acquirente C ritira la merce presso A. Il luogo di consegna si trova nel Paese in cui inizia il trasporto della merce, ossia nei Paesi Bassi.

-- Nei Paesi Bassi, la fornitura risulta quindi essere imponibile, ma esente dall'imposta all'esportazione. In linea di massima, B dovrà farsi registrare ai fini dell'IVA nei Paesi Bassi.

-- B non potrà imputare l'IVA e dovrà indicarne l'esenzione sulla fattura. B dovrà essere in grado di provare che vi sono le premesse per l'esenzione dell'esportazione (per esempio, con i relativi documenti doganali).

7. OPERAZIONI TRIANGOLARI INTRACOMUNITARIE

L'operazione triangolare intracomunitaria è un caso speciale delle operazioni a catena intracomunitarie. Si tratta di una misura di semplificazione poiché permette di evitare la registrazione fiscale dell'impresa intermedia nel Paese di destinazione della fornitura. In linea di massima, la premessa vuole che la merce debba effettivamente arrivare in uno Stato membro in provenienza da un altro Stato membro. Inoltre, le seguenti tre condizioni devono essere adempiute:

- devono essere coinvolte **tre aziende**;
- le aziende devono impiegare **i codici di partita IVA di tre Stati membri**;
- la fornitura con trasporto deve risultare quale **prima fornitura della catena**. Un'operazione triangolare intracomunitaria è possibile se il primo acquirente è incaricato del trasporto, ma non lo è se l'ultimo acquirente ritira la merce.

Caso 12

A in Italia vende merce a B in Svizzera (con codice di partita IVA tedesco), che a sua volta la vende a C in Belgio. A incarica uno spedizioniere e fa trasportare la merce direttamente a C in Belgio.

fattura fattura
A - B ~~~~C
1----trasporto (da parte di A)--,

Prospettiva CH:

77534546776546776879465440786594363355
17585455313898043198856793300240643016304818415
9461463745687812649856386236198085342218985
08165222509786756535678965123546356
1793367780024065223467567778238163967795

SWISS
VAT

-- L'IVA svizzera non è dovuta poiché gli spostamenti di merce avvengono esclusivamente all'estero.

Prospettiva UE:

Fornitura da A a B:

-- A organizza il trasporto, la fornitura da A a B è quindi con spostamento. Il luogo di consegna è all'inizio del trasporto, ossia in Italia.

-- A esegue una fornitura intracomunitaria esente da tasse.

-- Secondo le misure di semplificazione delle operazioni triangolari, gli acquisti di B in Germania e in Belgio risultano essere tassati.

Fornitura da B a C:

-- La fornitura di B a C è senza spostamento e precede nel tempo la fornitura intracomunitaria di A a B. Il luogo di consegna è laddove termina lo spostamento della merce, ossia in Belgio.

-- B esegue una fornitura imponibile in Belgio, ma non deve indicare l'IVA belga nella sua fattura ed evita quindi di farsi registrare ai fini dell'IVA in Belgio.

-- C dichiara l'IVA dovuta per la fornitura di B a C all'ufficio delle imposte in Belgio quale imposta dovuta sulla cifra d'affari, ma in linea di massima, la può dedurre a monte.

-- Le misure di semplificazione delle operazioni triangolari permette di evitare che B debba farsi registrare in Belgio e vi depositi le dichiarazioni sulle cifre d'affari.

-- Occorre rispettare determinate regole per la fatturazione di un'operazione triangolare: per poter trasferire il debito d'imposta del primo acquirente (B) all'ultimo (C), deve risultare chiaramente dalla fattura per l'ultimo acquirente (C) che è lui il debitore dell'imposta dovuta per la cifra d'affari del primo acquirente (B). La fattura dovrà quindi riportare le seguenti indicazioni:

i codici di partita IVA del primo e dell'ultimo acquirente (B e C);

l'indicazione che si tratta di un'operazione triangolare intracomunitaria, per esempio, apportando la dicitura "operazione triangolare intracomunitaria, misure di semplificazione secondo l'art. 141 della direttiva 2006/112/CE";

l'indicazione che l'ultimo acquirente è il debitore dell'imposta, per esempio, apportando la dicitura "il debitore dell'imposta è il destinatario della prestazione conformemente all'197 della direttiva 2006/112/EG". Si consiglia di scrivere queste indicazioni nella lingua del Paese in cui si trova il destinatario della fattura.

Indicazioni sulla fattura

Le relative indicazioni sulla fattura nei singoli Stati membri sono le seguenti:

- **Austria:** Die Lieferung erfolge im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts; Steuerschuldner ist der Rechnungsempfänger Art. 197 der Richtlinie 2006/112/EG.
- **Belgio:** Opération triangulaire intra-communautaire. La T.V.A. est due par le bénéficiaire
- **Danimarca:** Trekantshandel indenfor EU, momspligtiger fakturamodtager
- **Finlandia:** Kolmikantakauppa, laskun saaja on velvollinen suorittamaan arvonlisäveron

77534546776546776879465440786594363355
17585455313898043198856793300240643016304618415
9461463745687812649856386236198085342218985
08165222509786758535678965123546356
1793367780024065223467567778238163907795

SWISS
VAT

- **Francia:** Opération triangulaire intra-communautaire. La T.V.A. est due par le bénéficiaire
- **Germania:** Die Lieferung erfolge im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts;
- Steuerschuldner ist der Rechnungsempfänger; Art. 197 der Richtlinie 2006/112/EG.
- **Gran Bretagna:** VAT: Triangulation according to Article 197 Directive 2006/112/EC.
- **Grecia:** ENDOKINOTIKI TRIGONIKI APOSTOLI, Ipohreostou F.P.A. Ine o paraliptistoutimologiou
- **Irlanda:** Triangulation, Invoice recipient is liable for tax
- **Italia:** Triangolazione intracomunitaria, debitore d'imposta è l'intestatario della fattura
- **Lussemburgo:** Opération triangulaire intra-communautaire. La T.V.A. est due par le bénéficiaire
- **Paesi Bassi:** Intracomunautaire A-B-C-levering, heffing omzetbelasting wordt verlegd naar ontvanger van de rekening
- **Portogallo:** Negócio triangular intracomunitário, o devedor fiscal é o destinatário da factura.
- **Spagna:** Operación triangular intracomunitaria; el destinatario de la factura es sujeto pasivo a efectos del IVA.
- **Svezia:** Gemenskapsintern trepartshandel, fakturamottagaren är skattskyldig.

8. REGISTRAZIONE NELL'UE

Normalmente un'impresa svizzera dovrà farsi registrare nel Paese d'importazione se svolge il ruolo di importatore nell'UE e se deve versare le imposte all'importazione. Una volta registrata, le sarà assegnato un codice di partita IVA. Questo codice sarà necessario per poter svolgere forniture interne imponibili, forniture intracomunitarie esentasse, sdoganamenti UE e operazioni triangolari. Non occorre avere una sede societaria nel Paese in questione per farsi registrare ai fini dell'IVA. Vi è un'autorità competente per la registrazione in ogni Stato membro, trovate gli indirizzi al seguente link:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/links/tax/index_de.htm

Le procedure sono formalizzate. Inoltre, le imprese svizzere dovranno nominare un rappresentante fiscale nella maggioranza dei Paesi membri dell'UE. Vi illustreremo la procedura con l'esempio della Germania. Il caso particolare della Germania vuole che l'impresa debitrice dell'imposta debba richiedere un codice fiscale tedesco prima di farsi attribuire un codice di partita IVA comunitario.

□ **codice fiscale in Germania:** il codice fiscale va richiesto all'Ufficio delle imposte di Costanza (Finanzamt Konstanz, Am Bahnhofplatz 12, D-78462 Konstanz, tel.: +49 (0)7531 289-0, fax: +49 (0)7531 289-312). Questo ufficio è competente per tutte le imprese svizzere che non hanno uno stabilimento in Germania. Occorre allegare alla richiesta un estratto del Registro di commercio e le informazioni riguardo alle relazioni bancarie. Se la richiesta è accettata, l'impresa riceverà un codice fiscale;

□ **codice di partita IVA:** una volta ottenuto il codice fiscale dall'ufficio delle imposte di Costanza, si potrà richiedere un codice di partita IVA presso l'Ufficio centrale delle imposte (Bundeszentralamt für Steuern, Aussenstelle Saarlouis, 66738 Saarlouis, tel.: +49 (0)6831 456 444, fax: +49 (0)6831 456 120). Se la richiesta è accettata, il codice di partita IVA sarà comunicato all'impresa per iscritto dopo circa tre o quattro settimane.

77534546776546776879465440786594363368
17585455313898043198856793300240643016304618419
9461463745687812649856386236198085342218988
0816522250978675853567898512354633
17933677800240652223467567778238163987798

SWISS
VAT

L'impresa svizzera con codice fiscale deve adempiere a determinati obblighi:

- **dichiarazioni annuali dell'IVA:** l'impresa deve compilare una dichiarazione annuale, da inoltrare entro il 31 maggio dell'anno successivo, in cui computa lei stessa l'IVA dovuta;
- **dichiarazioni IVA provvisorie:** oltre alle dichiarazioni annuali, l'impresa deve depositare una dichiarazione redatta sul relativo formulario ufficiale al più tardi il decimo giorno seguente la fine di ogni periodo di dichiarazione provvisoria (mese o trimestre). L'IVA dovuta è da calcolare anche su questa dichiarazione e da versare il 10° giorno dopo la scadenza del periodo di dichiarazione provvisoria;
- **elenchi ricapitolativi:** oltre alle dichiarazioni IVA provvisorie e alle dichiarazioni annuali per quanto riguarda le forniture e le operazioni triangolari intracomunitarie occorrerà depositare anche gli elenchi ricapitolativi;
- **dichiarazione Intrastat:** imprenditori che effettuano forniture intracomunitarie e/o acquisti intracomunitari sono tenuti a presentare una dichiarazione mensile Intrastat se superano determinate soglie.

Per ricevere ulteriori informazioni e una consulenza contattate direttamente l'autore:

Signor Bernd Burgmaier

SwissVAT AG
Stampfenbachstr. 38
CH-8006 Zürich
Tel. +41 44 219 66 58
Fax +41 44 219 66 67
bernd.burgmaier@swissvat.ch
www.swissvat.ch

77534546776546776879465440786594363366
17585455313898043198856793300240643016304618419
9461463745687812649856386236198056342218965
08165222509786756535678965123546336
1793367780024065223467567778238163967795

SWISS
VAT