

APERTURA DI POSIZIONE IVA IN PAESE ESTERO

Sotto il profilo operativo occorre distinguere tra:

- Paesi Ue;
- Paesi extra – Ue

Volendo ottenere maggiori informazioni sulla procedura di identificazione nei vari Paesi Ue ed extra Ue, è possibile consultare il sito del Ministero delle finanze dei vari Paesi interessati.

Ciò può essere attuato, in modo semplice, transitando dal sito del Ministero delle finanze francese: www.minefi.gouv.fr cliccando su “Service public” e, quindi, su “Etats étrangers”; apparirà la cartina del mondo; a questo punto cliccando sul continente interessato apparirà la lista dei Paesi facenti parte di quel continente; cliccando sul Paese interessato apparirà la lista dei ministeri di tale Paese.

Notizie sulle modalità di funzionamento dell'Iva nei singoli Paesi Ue possono essere ottenute consultando la pubblicazione “Value added tax” contenuta nel sito dell'Unione Europea: www.europa.eu.int cliccando su “Istituzioni” e, quindi, su Commissione europea, apparirà la pagina della Commissione; a questo punto cliccando sul rigo “fiscaltà” appariranno una serie di argomenti di carattere tributario, tra i quali quello ora citato.

Volendo ottenere informazioni sui dazi e sugli altri diritti doganali che gravano sulle merci importate nei Paesi extra Ue, è possibile consultare il sito: <http://mkacddb.eu.int>

Apertura di posizione Iva in Paese Ue

In linea generale, nel caso in cui un'impresa italiana pone in essere operazioni, territorialmente considerate effettuate nel Paese Ue di destinazione dei beni, per la stessa sorge l'obbligo di aprire una posizione Iva in tale Paese.

Si tratta, ad esempio, delle seguenti operazioni:

- spostamento di beni in magazzino di consegna ubicato in altro Paese Ue.

Detti beni possono provenire:

- ❑ dall'Italia;
- ❑ da altro Paese Ue;
- ❑ da Paese extra-Ue, con immissione in consumo nel Paese Ue di ubicazione del magazzino di consegna.
- vendite in base a cataloghi, per corrispondenza e simili effettuate nei confronti di privati consumatori e di soggetti agli stessi assimilati:
 - ❑ enti, associazioni o altre organizzazioni, non soggetti d'imposta, analoghi a quelli previsti nella legislazione nazionale dall'articolo 4, comma 4, del Dpr n. 633/1972 (enti non commerciali);
 - ❑ produttori agricoli che adottano il regime speciale dell'agricoltura;
 - ❑ operatori che non hanno diritto alla detrazione dell'imposta in quanto effettuano esclusivamente operazioni esenti di cui all'articolo 10 del DPR n. 633/1972;

di beni diversi da quelli soggetti ad accisa, nel caso in cui l'ammontare delle cessioni effettuate in altro Stato membro ha superato nell'anno precedente o superi in quello in corso il limite di 79.534,36 euro o l'eventuale minor importo stabilito nell'altro Stato membro.

- vendite di prodotti soggetti ad accisa, di qualunque importo, nei confronti di privati consumatori e di soggetti agli stessi assimilati, spediti o trasportati dal cedente o per suo conto nel territorio di altro Stato membro.
- vendite di beni nei confronti di privati consumatori e di soggetti agli stessi assimilati, con installazione, montaggio o assiemaggio eseguito dal cedente o da terzi per conto dello stesso nel Paese di destinazione dei beni.
- prestazioni di servizi di appalto a favore di privati consumatori e di soggetti agli stessi assimilati (ad esempio: prestazioni di costruzione e di manutenzione di edifici).

In alcuni Paesi Ue (ad esempio: Francia) la nomina del rappresentante Iva è prevista in numerose altre circostanze:

- fornitura di impianti, macchinari, etc. a soggetti passivi d'imposta con installazione, montaggio, etc. eseguito da parte del fornitore o da terzi per suo conto;

- acquisto di beni nel Paese considerato e rivendita degli stessi a soggetti di tale Paese;
- etc.

In determinate circostanze, l'apertura della posizione Iva nel Paese estero, se non obbligatoria ai sensi della normativa vigente in tale Paese, può essere conveniente al fine di poter recuperare l'Iva subito sugli acquisti di beni e di servizi eseguiti in tale Paese in occasione di una operazione compiuta nel Paese stesso.

Sotto il profilo procedurale, occorre ricordare che a seguito del recepimento della Direttiva n. 2000/65/CE del 17 ottobre 2000 da parte di tutti i Paesi Ue, è venuto meno l'obbligo della nomina del rappresentante Iva da parte dei soggetti residenti in ambito Ue, essendo per gli stessi ora possibile optare per l'apertura diretta della posizione Iva.

Si tratta di una innovazione che consente di superare le difficoltà che con la legge precedente le imprese incontravano nell'individuazione dei soggetti disponibili a fungere da rappresentante fiscale, considerata la responsabilità solidale con il rappresentato, che caratterizzava tale figura.

In sostanza: è più facile e meno costoso trovare un consulente disposto a gestire la posizione Iva dell'impresa italiana nel Paese estero.

Quindi, al momento attuale, un'impresa italiana che intenda aprire una posizione Iva in un altro Paese Ue, può scegliere fra una delle seguenti due possibilità:

- aprire direttamente una posizione Iva incaricando un soggetto residente in loco di curare gli adempimenti di carattere amministrativo.
- nominare un rappresentante fiscale (o figura simile).

Nel caso in cui venga scelta la prima soluzione, l'impresa italiana dovrà:

- presentare richiesta di attribuzione del numero di identificazione Iva direttamente all'Amministrazione finanziaria estera interessata, eventualmente con il supporto di un consulente locale;
- istituire la contabilità Iva obbligatoria secondo la normativa del Paese estero interessato;

- adempiere agli obblighi Iva previsti dalla normativa del paese estero interessato (espletare la procedura acquisti intracomunitari di beni e servizi, emettere le fatture di vendita, annotare le fatture di acquisto, liquidare periodicamente l'imposta, presentare la dichiarazione Iva annuale e le eventuali dichiarazioni periodiche, etc.).

Nel caso in cui, invece, venga scelta la seconda soluzione, l'impresa italiana dovrà procedere alla nomina del soggetto (persona fisica o giuridica) incaricandolo di svolgere la funzione di rappresentante Iva nel Paese estero.

Le modalità della nomina dipendono da quanto previsto dalla normativa del Paese estero interessato e dai poteri attribuiti al rappresentante Iva.

Nel caso in cui in sede di nomina venga redatta una vera e propria procura, essa deve essere autenticata dal Notaio rogante e legalizzata:

- o dal Consolato del Paese del rappresentante;
- o dalle autorità appositamente designate nell'ambito del Paese da cui il documento promana (per l'Italia, ad esempio, è la Procura della Repubblica) con l'apposizione della cosiddetta "Apostille" in base alla Convenzione dell'Aja del 5 ottobre 1961, di cui alla legge 20 dicembre 1966, n. 1253;

Ulteriori semplificazioni, nei rapporti tra i Paesi membri della Ce, sono previsti dalla Convenzione firmata a Bruxelles il 25 maggio 1987 (recepita nel nostro ordinamento con la legge 24 aprile 1990, n. 106, in G.U. 11 maggio 1990, n. 108).

Apertura di posizione Iva in un Paese extra-Ue

Numerosi Paesi extra-Ue hanno introdotto nel loro ordinamento un'imposta del tipo Iva.

Lo schema di funzionamento di tale imposta è normalmente simile a quello applicato nei singoli Paesi Ue.

Di conseguenza, è ragionevole attendersi l'applicazione di istituti quali il "reverse charge", l'identificazione diretta o il rappresentante Iva.

E' evidente che la soluzione concreta deve essere studiata mediante l'ausilio di un consulente in loco.

INVIO DI BENI ALL'ESTERO IN REGIME SOSPENSIVO E MAGAZZINI DI CONSEGNA ALL'ESTERO

→ **scopo dei due istituti:** consentire la consegna “just in time”

→ **differenze tra i due istituti:**

- nel caso dell'invio con effetto traslativo sospeso: i beni sono a disposizione del soggetto ricevente;
- nel caso del magazzino di consegna: i beni sono a disposizione del soggetto proprietario (i beni sono semplicemente fisicamente “spostati” da un luogo ad un altro).

Prima di attuare le operazioni in argomento occorre attentamente verificarne la fattibilità in base alla normativa dei singoli Paesi esteri interessati.

Invio di beni a clienti con effetto traslativo sospeso sino all'atto del prelievo

Nella pratica italiana degli affari, il contratto in base al quale viene attuata tale operazione è denominato “consignment stock”.

Nei rapporti con l'estero, in sede di strutturazione dell'operazione di concerto con il consulente individuato nel Paese estero di destino, è opportuno descrivere le operazioni (“chi fa cosa”) anziché utilizzare denominazioni che non in tutti i Paesi possono avere lo stesso significato.

INVIO DI BENI IN PAESI EXTRA UE

Due possibilità:

- **con introduzione in deposito doganale nel Paese estero**

Adempimenti:

- ❑ l'impresa italiana esporta i beni in definitiva con esibizione in dogana (italiana) di semplice lista valorizzata / fattura pro-forma
- ❑ i beni giunti all'estero vengono dichiarati per l'introduzione in deposito doganale a nome e a spese dell'impresa estera ricevente
- ❑ nel momento in cui l'impresa estera preleva i beni (estraendoli dal magazzino doganale mediante presentazione di bolletta doganale di importazione definitiva), l'impresa italiana emette fattura di vendita fuori campo Iva ai sensi dell'articolo 7, secondo comma, del Dpr n. 633/1972;
- ❑ al termine dell'esercizio l'impresa italiana prende in carico nel bilancio la rimanenza di beni esistente all'estero.

- **con introduzione in magazzino ordinario nel Paese estero**

Adempimenti:

- ❑ l'impresa italiana esporta i beni in definitiva con esibizione in dogana (italiana) di semplice lista valorizzata / fattura pro-forma
- ❑ i beni giunti all'estero vengono dichiarati per l'importazione definitiva a nome dell'impresa estera. La dogana del Paese estero rilascia bolletta di importazione definitiva a nome dell'impresa estera, con riscossione dell'eventuale dazio e dell'eventuale Iva (o altra imposta: ad esempio, in USA, la sales tax).
- ❑ nel momento in cui l'impresa italiana riceve notizia dell'avvenuto prelevamento dei beni da parte dell'impresa estera (con conseguente passaggio della proprietà degli stessi), emette fattura di vendita fuori campo Iva ai sensi dell'articolo 7, secondo comma, del Dpr n. 633/1972.
- ❑ al termine dell'esercizio l'impresa italiana prende in carico nel bilancio la rimanenza di beni esistente all'estero.

INVIO DI BENI IN ALTRO PAESE UE

- **analisi dell'operazione sotto il profilo della normativa italiana:**

Secondo il Ministero delle finanze (Rm 235/E del 18 ottobre 1996), l'operazione considerata trova sostegno nella disposizione di cui all'articolo 41, comma 2, lettera c), del Dl n. 331/1993 ("invio di beni nel territorio di altro Stato membro, mediante trasporto o spedizione a cura del soggetto passivo nel territorio dello Stato, o da terzi per suo conto, in base a un titolo diverso da quelli indicati nel successivo comma 3 di beni ivi esistenti"), nonché nelle regole generali in tema di effettuazione dell'operazione di cui all'articolo 6, primo comma, del Dpr n. 633/1972.

- **analisi dell'operazione secondo la normativa dei Paesi Ue interessati**

Ad esempio:

- ❑ la normativa della Gran Bretagna distingue tra:
 - consignment stock: simile al nostro magazzino di consegna
 - call off stock: simile al nostro invio a titolo non traslativo
- ❑ La Francia, il Belgio, l'Ungheria e l'Irlanda prevedono l'istituto in argomento. La Francia prevede un tempo massimo di sospensione di 3 mesi (entro il quale deve verificarsi l'effetto traslativo)
- ❑ nel caso della Spagna, vi è obbligo di identificazione ai fini dell'Iva spagnola. E' prevista la possibilità di scegliere tra due procedure:
 - procedura ordinaria:
 - invio della merce in Spagna con suo spostamento dalla posizione Iva italiana alla posizione Iva Spagnola (cessione intracomunitaria per l'Italia; acquisto intracomunitario per la posizione Iva spagnola; adempimenti conseguenti);
 - prelievo da parte del cliente spagnolo, con emissione della fattura di vendita da parte

- dell'impresa italiana, a mezzo della sua posizione Iva spagnola, con applicazione dell'Iva spagnola;
- procedura semplificata:
 - invio della merce in Spagna: come procedura ordinaria;
 - prelievo da parte del cliente spagnolo, con emissione della fattura di vendita da parte dell'impresa italiana, fuori campo Iva articolo 7, secondo comma, Dpr n. 633/1972, **senza** applicazione dell'Iva spagnola;
- prevedono l'apertura obbligatoria della posizione Iva: la Germania, la Grecia, il Portogallo, la Slovacchia, la Polonia.

Adempimenti

(nell'ipotesi in cui il Paese estero non pretende l'identificazione dell'impresa italiana ai fini dell'Iva locale)

- stipulazione di contratto scritto atto a regolare l'operazione;
- annotazione dei beni inviati all'estero su apposito registro di carico e scarico (articolo 50, comma 5, DL n. 331/1993);
- man mano che il soggetto estero comunica l'avvenuto prelievo dei beni, l'impresa italiana:
 - emette fattura a carico del cliente estero in articolo 41, comma 1, lettera a), DL n. 331/1993;
 - annota la fattura sul registro fatture emesse;
 - scarica il registro di carico e scarico;
 - presenta, secondo le tempistiche previste, il modello Intra 1 bis cessioni
- al termine dell'esercizio l'impresa italiana prende in carico nel bilancio la rimanenza di beni esistente all'estero.

Magazzino di consegna

Deve trattarsi di semplice magazzino utilizzato dall'impresa italiana in base:

- o a contratto di locazione di immobile o di spazio all'interno di un immobile;
- o a contratto di deposito – logistica;

per la consegna di beni venduti:

- o direttamente dall'impresa italiana, sia pure a seguito dell'attività promozionale svolta da agenti di commercio;
- o per il tramite di agenti INDIPENDENTI esteri muniti di poteri di rappresentanza.

Così operando:

- né il magazzino di consegna;
- né l'agente estero;

almeno nei Paesi con i quali è in vigore un Trattato contro la doppia imposizione strutturato secondo il Modello OCSE, costituiscono STABILE ORGANIZZAZIONE dell'impresa italiana nel Paese estero.

Nel caso in cui, invece:

- presso il magazzino sia svolta una vera e propria attività di vendita (ad esempio: contratti conclusi in nome e per conto dell'impresa italiana da parte del gestore del magazzino);
- e/o l'agente estero sia dotato di poteri di rappresentanza, NON sia INDIPENDENTE dall'impresa italiana;

viene a configurarsi l'esistenza della STABILE ORGANIZZAZIONE, riguardo, rispettivamente, al magazzino di consegna o all'agente.

MAGAZZINO DI CONSEGNA IN PAESI EXTRA UE

Anche in questo caso occorre distinguere tra:

- magazzino di consegna avente il regime giuridico del deposito doganale;
- magazzino di consegna ordinario.

- **Magazzino di consegna avente il regime giuridico del deposito doganale**

Adempimenti:

- ❑ l'impresa italiana esporta i beni in definitiva con esibizione in dogana (italiana) di semplice lista valorizzata / fattura pro-forma
- ❑ i beni giunti all'estero vengono dichiarati per l'introduzione in deposito doganale a nome e a spese dell'impresa italiana;
- ❑ nel momento in cui l'impresa italiana vende i beni (o direttamente dalla sede italiana o tramite l'intermediazione di agenti indipendenti nel Paese estero) essa emette fattura di vendita in capo all'acquirente, fuori campo Iva ai sensi dell'articolo 7, secondo comma, del Dpr n. 633/1972;
- ❑ l'acquirente si reca presso il magazzino doganale ed estrae i beni. Viene emessa bolletta doganale di importazione definitiva a suo carico.
- ❑ al termine dell'esercizio l'impresa italiana prende in carico nel bilancio la rimanenza di beni esistente all'estero.

- **Magazzino di consegna ordinario**

Nel caso di Paese che applica l'IVA secondo le modalità Ue, occorre verificare l'eventuale necessità di identificazione ai fini dell'Iva locale (direttamente o a mezzo di nomina di rappresentante fiscale).

L'apertura di una posizione Iva può rendersi inevitabile (o comunque conveniente) al fine di recuperare l'Iva assolta sull'importazione dei beni.

Ove non fosse previsto l'obbligo di apertura di una posizione Iva nel Paese estero, occorre appurare se l'Iva assolta in dogana all'atto dell'importazione possa essere chiesta a rimborso e secondo quali modalità e quali tempi tecnici.

Nel caso di Paese nel quale non è in vigore un'imposta del tipo Iva, occorre comunque appurare le conseguenze dell'apertura di un magazzino ordinario ai fini delle imposte sugli scambi e ai fini delle imposte sui redditi.

Esempio:

Ipotesi di lavoro:

→ Magazzino sito in un Paese che non applica un'imposta del tipo IVA e che non presenta particolari altre incombenze ai fini della fiscalità locale.

Adempimenti:

- stipula contratto scritto di locazione di immobile o di deposito – logistica; Nel caso di stipula di contratto di locazione di immobile è necessario presentare comunicazione all'Ufficio delle Entrate italiano (apertura magazzino di consegna in NON costituente STABILE ORGANIZZAZIONE).
Tale segnalazione è opportuna anche nel caso della stipula di contratto di deposito – logistica.
- invio dei beni al magazzino di consegna all'estero, con emissione semplice lista valorizzata o fattura pro-forma;
 - operazione di esportazione dall'Italia;
 - operazione di importazione definitiva nel Paese estero (con bolletta emessa a nome dell'impresa italiana);
- gestione del magazzino di consegna;
- cessione dei beni, con emissione di fattura da parte dell'impresa italiana in articolo 7, secondo comma, DPR n. 633/1972 → operazione FUORI CAMPO IVA → NON CREA PLAFOND.
- al termine dell'esercizio l'impresa italiana prende in carico nel bilancio la rimanenza di beni esistente all'estero.

Nel caso in cui, nel Paese estero fosse necessario aprire una posizione Iva, allora:

- l'importazione definitiva verrebbe fatta a carico della posizione Iva estera dell'impresa italiana;
- la successiva cessione dovrebbe essere assoggettata all'Iva estera.

- **MAGAZZINO DI CONSEGNA IN UN ALTRO PAESE UE**

Articolo 41, comma 2, DL n. 331/1993:

“Sono assimilate alle cessioni di cui al comma 1, lettera a):

- c) l'invio di beni nel territorio di altro Stato membro, mediante trasporto o spedizione a cura del soggetto passivo nel territorio dello Stato, o da terzi per suo conto, in base ad un titolo diverso da quelli indicati nel successivo comma 3 di beni ivi esistenti”.

Adempimenti:

- stipula contratto scritto di locazione spazio o di deposito – logistica con soggetto di altro Paese Ue;
- apertura di posizione Iva nell'altro Paese Ue;
- istituzione della contabilità Iva estera;
- comunicazione all'Ufficio delle Entrate italiano;
- apertura nella contabilità italiana di appositi conti intestati alla posizione Iva estera:
 - IVA Paese X conto Erario
 - IVA Paese X a credito
 - IVA Paese X a debito
- apertura di un conto corrente bancario nell'altro Paese Ue
- spostamento dei beni dalla partita Iva italiana alla partita Iva del Paese di ubicazione del magazzino di consegna → cessione intracomunitaria;
- gestione del magazzino estero (carico /scarico / inventariazioni);
- vendita dei beni:
 - direttamente dall'Italia;
 - o tramite agente INDIPENDENTE locale;
- emissione di fattura a carico del cliente finale gravata dell'Iva estera;
- al termine dell'esercizio l'impresa italiana prende in carico nel bilancio la rimanenza di beni esistente all'estero.

Esempio

Impresa italiana, al fine di migliorare i termini di consegna dei propri prodotti ai clienti francesi, istituisce un magazzino di consegna in Francia stipulando un apposito contratto di deposito e logistica con una casa di spedizioni francese.

La casa di spedizioni viene altresì nominata MANDATARIA ai fini TVA dell'impresa italiana in Francia

Fac simile atto di nomina:

Alfa srl
(.....)

Oggetto: nomina di mandatario TVA

Il sottoscritto, nato a (.....), il residente a (....) in via, n., in qualità di legale rappresentante della società Alfa srl, avente sede in (.....), via, n....., partita iva IT....., con la presente scrittura, nomina la società PACCARD TRANSPORTS SARL, avente sede in Chamonix (Francia), partita Iva FR

in qualità di mandatario ai fini TVA.

Tale soggetto potrà:

(.....)

La nomina del mandatario è effettuata a titolo esclusivo e prenderà effetto a partire dal

Il presente mandato produrrà i suoi effetti fino a che sia revocato dal mandante o ne si fatta rinuncia del mandatario, presso l'ufficio delle imposte che gestisce la TVA dell'impresa estera.

.....
Firma manoscritta del rappresentante legale.

Accettazione formale da parte del mandatario

Il soggetto nominato si rivolge all'autorità fiscale del suo Paese e:

- chiede l'apertura di una posizione Tva in nome e per conto della società italiana;
- indica se stesso quale mandatario Tva (esibendo la lettera d'incarico).

Il mandatario TVA istituisce la contabilità Tva prevista dalla normativa del Paese estero.

Nel momento in cui l'impresa italiana invia la merce nel magazzino francese si realizza una cessione intracomunitaria (articolo 41, comma 2, lettera c, dl n. 331/1993).

L'impresa italiana deve:

- emettere fattura ai soli fini Iva:
 - dalla partita Iva italiana;
 - a carico della partita Iva francese;
- presentare modello Intrastat cessioni (Intra 1-bis);

Esempio di fattura di trasferimento merce:

Alfa srl
(.....)
Partita Iva IT

Torino ,
Fattura n.

Spettabile
Alfa srl
(.....)
partita TVA FR.....

per trasferimento merce a magazzino di
consegna ubicato a (Francia):

	quantità	pu	importo
merce xy	1.000 kg	1,5 euro/kg	1.500 euro

Operazione non imponibile, articolo 41,
comma 2, lettera c), DL n. 331/1993.

La fattura viene caricata in contabilità Iva / CO.GE, con il seguente articolo di partita doppia:

_____		_____	
clienti c/ transitorio	a	ricavi c/transitorio	1.500 euro
_____		_____	

L'annotazione, ai fini CO.GE., viene immediatamente stornata trattandosi di un mero trasferimento di beni.

_____		_____	
ricavi c/ transitorio	a	clienti c/ transitorio	1.500 euro
_____		_____	

Per completezza occorre altresì rilevare l'acquisto intracomunitario (specularmente) effettuato in Francia:

_____		_____	
diversi	a	Fornitori c/ transitorio	1.794 euro
Merci c/ acquisti c/ transitorio			1.500 euro
TVA francese a credito			294 euro

_____		_____	
Clients c/ transitorio	a	diversi	1.794 euro
	a	Ricavi c/ transitorio	1.500 euro
	a	TVA francese a debito	294 euro

_____		_____	
diversi	a	diversi	
Fornitori c/ transitorio			1.794 euro
Ricavi c/ transitorio			1.500 euro
	a	Merci c/acquisti c/trans.	1.500 euro
	a	Clients c/ transitorio	1.794 euro
_____		_____	

Il Mandatario TVA francese all'atto del ricevimento della merce / fattura: deve espletare la procedura acquisti intracomunitari

All'atto della vendita di beni dovrà essere emessa fattura (da parte dell'impresa italiana o da parte del mandatario TVA francese, se a ciò incaricato):

- su carta intestata dell'impresa italiana, con indicazione della posizione TVA francese;
- con applicazione della TVA francese.

Esempio di fattura di vendita:

Alfa srl
(.....)
partita Iva FR

Chamonix,
Fattura n.

Spettabile
DESMAISON SA
(.....)
Gap (Francia)

A Vostro debito per vendita merce, come da Vostro ordine n. del

	Quantità	PU	importo
	_____	_____	_____
merce xy	300 kg	1,5 euro/kg	450,00 euro
Tva 19,6%			88,20 euro
Totale			538,20 euro

La fattura viene caricata in contabilità Iva / coge, da parte dell'impresa italiana, con il seguente articolo di partita doppia:

Clienti Francia	a	diversi	538,20 euro
	a	Ricavi Francia	450,00 euro
	a	Tva Francese a debito	88,20 euro