

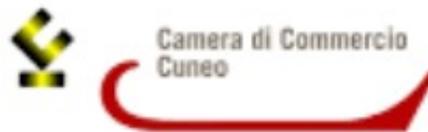
OPERAZIONI TRIANGOLARI E A CATENA

aspetti Iva

CCIAA CUNEO

Webinar – 23 febbraio 2023

a cura di Stefano Garelli



OPERAZIONI TRIANGOLARI E A CATENA

aspetti Iva

OPERAZIONI TRIANGOLARI E A CATENA

Argomenti:

- Avvertenza
- Triangolare nazionale «storica» con invio dei beni in Paese extra Ue
- Triangolare nazionale «storica» con invio dei beni in altro Paese Ue
- Operazioni a catena: normativa comunitaria, nazionale e di altri Paesi Ue
- Vendita on line nei confronti di consumatori finali di altro Paese Ue – drop shipping
- Operazioni triangolari comunitarie semplificate
- Operazioni triangolari comunitarie semplificate – operazioni consentite e operazioni NON consentite
- Operazioni triangolari con intervento di operatori economici extra Ue
- Operazioni triangolari con lavorazione (operazioni congiunte)
- Operazioni triangolari relative a cessioni di beni con installazione o montaggio
- Risposte alle domande dei partecipanti

OPERAZIONI A CATENA

Direttiva 2018/1910 e normativa italiana di recepimento

AVVERTENZA

Le operazioni triangolari e a catena sono operazioni che comportano l'immediato passaggio della proprietà dei beni tra i vari anelli della catena, con spedizione dei beni stessi dal primo all'ultimo anello della catena.

Si tratta di operazioni che hanno per oggetto **beni «pronti per l'uso»**, e cioè beni che NON richiedono prestazioni di installazione /montaggio da parte dei vari cedenti della catena.

Le operazioni che, invece, comportano prestazioni di installazione /montaggio da parte del primo o di successivi cedenti della catena sono caratterizzate da regole loro proprie e vengono esaminate in una specifica sezione della presente dispensa.

OPERAZIONI A CATENA

Direttiva 2018/1910 e normativa italiana di recepimento

**TRIANGOLARE NAZIONALE «STORICA» CON
INVIO DEI BENI IN PAESE EXTRA UE**

CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE

Normativa comunitaria

La **Direttiva 2006/112/CE** afferma che:

TITOLO IX - ESENZIONI

Esenzioni all'esportazione

Articolo 146

1. Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

- a) le cessioni di beni spediti o trasportati, dal venditore o per suo conto, fuori della Comunità;
- b) le cessioni di beni spediti o trasportati da un acquirente non stabilito nel loro rispettivo territorio, o per conto del medesimo, fuori della Comunità, ad eccezione dei beni trasportati dall'acquirente stesso e destinati all'attrezzatura o al rifornimento e al vettovigliamento di navi da diporto, aerei da turismo o qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato;
- c) le cessioni di beni ad organismi riconosciuti che li esportano fuori dalla Comunità nell'ambito delle loro attività umanitarie, caritative o educative fuori della Comunità;

(...)”.

NB: L'articolo 146 della Direttiva 2006/112/CE NON contempla l'ipotesi dell'operazione triangolare

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero

OPERAZIONE TRIANGOLARE ALL'ESPORTAZIONE

L'articolo 8, comma 1, lettera a), del Dpr n. 633/1972 afferma che:

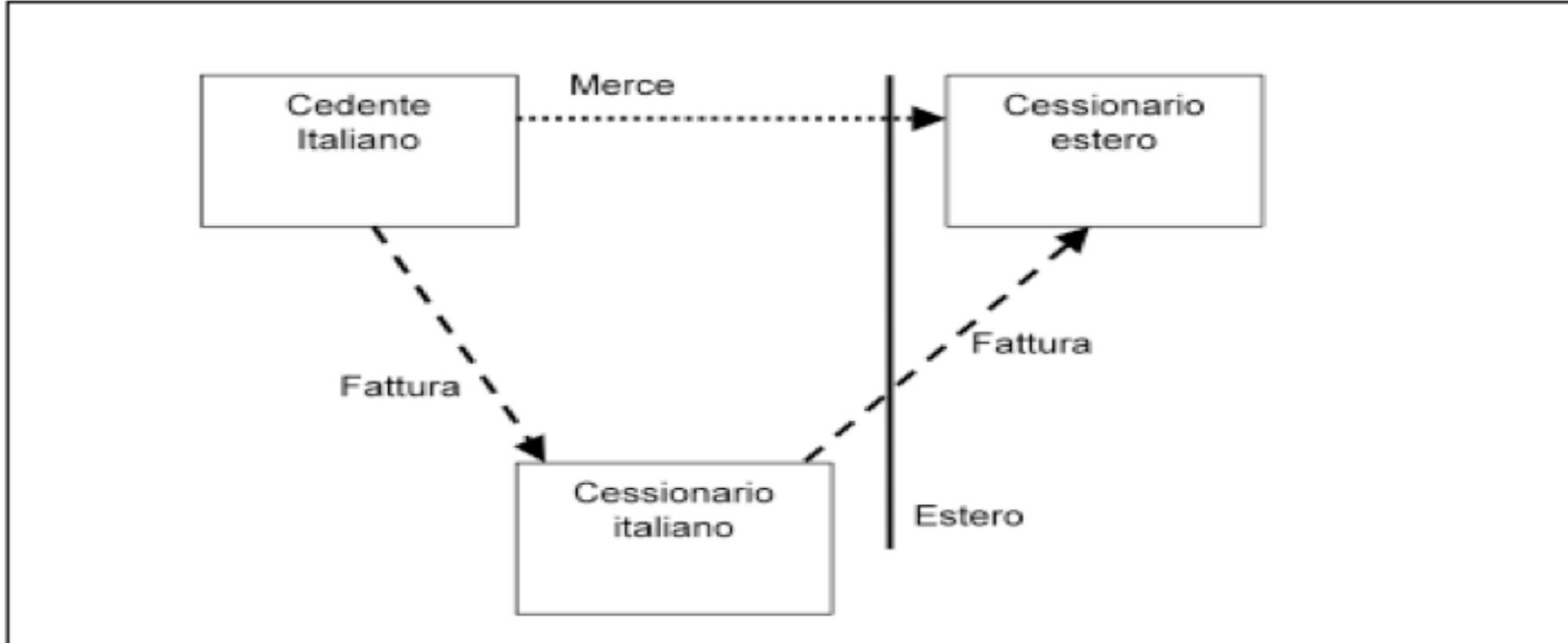
«Costituiscono cessioni all'esportazione non imponibili:

- a) Le cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto spedizione di beni fuori del territorio della Comunità economica europea, a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, **anche per incarico dei propri cessionari** o commissionari di questi. I beni possono essere sottoposti per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni. (...); ...

NB: La frase «**anche per incarico dei propri cessionari** o commissionari di questi» é stata inserita dall'articolo 2 del Dpr n. 897/1980, con effetto dal 1° gennaio 1981.

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero



Due cessioni di beni e un solo trasferimento fisico degli stessi.

Nel rispetto di determinate condizioni, entrambe le cessioni sono NON IMPONIBILI.

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero

Condizioni per poter realizzare l'operazione di triangolazione:

- I beni ceduti devono andare all'estero a titolo definitivo (e NON, ad esempio, per lavorazione);
- Il cessionario italiano (promotore dell'operazione di triangolazione) deve incaricare il cedente italiano di inviare i beni all'estero nel luogo di destinazione concordato;
- Il primo cedente italiano deve cedere i beni al proprio cessionario italiano (promotore dell'operazione di triangolazione), organizzando e pagando il trasporto dei beni all'estero (vendendo i beni con clausole Incoterms 2020 del Gruppo C o D; nel caso di un trasporto marittimo è ritenuto possibile realizzare l'operazione triangolare, applicando una resa almeno FOB, in quanto in base all'articolo 130 TULD – Dpr n. 43/1973, con il caricamento a bordo nave la merce si considera esportata);

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero

Articolo 130 del Dpr n. 43/1973 - TULD

Uscita di merci dal territorio doganale per via marittima ed aerea.

Le merci spedite all'estero per via marittima ed aerea si considerano uscite dal territorio doganale salvo prova contraria, nel momento dell'imbarco sulle navi e sugli aeromobili, ancorché siano previsti successivi scali delle navi e degli aeromobili predetti in altri porti ed aeroporti dello Stato.

Il Ministero delle finanze, in relazione alle esigenze dei traffici, può stabilire che, con l'adozione di adeguata misura a tutela degli interessi fiscali, la presunzione di cui al precedente comma sussista anche quando siano previsti trasbordi delle merci su altre navi od aeromobili nei successivi scali in territorio nazionale nonché quando l'imbarco sulle navi avvenga nei punti di approdo su fiumi, canali interni ed idrovie navigabili fino al mare.

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero

Renato Portale, Imposta sul valore aggiunto, Il Sole 24 Ore, 2020

FOB
(Free On Board)
Franco a bordo

FOB significa “franco a bordo” e deve essere seguito dall’indicazione del porto di imbarco convenuto.

— Il venditore assume l’obbligo di mettere la merce a disposizione del compratore presso il vettore da questi designato, nel porto di imbarco convenuto ed oltre la murata della nave.

— I rischi e le spese sono a carico del venditore fino al momento in cui le merci oltrepassano la murata della nave, dopo avere completato l’assolvimento delle operazioni doganali di esportazione con l’apposizione del timbro “visto uscire” sulla bolla doganale. La clausola fraziona il trasporto in due fasi: una, fino al passaggio della murata della nave, che prevede l’impegno del venditore, l’altra per tutto il viaggio e fino a destinazione, che prevede l’impegno del compratore.

Attenzione: con questa clausola si realizza una esportazione triangolare in quanto con il collocamento a bordo dei beni si deve considerare soddisfatta la condizione voluta dall’**articolo** 130 del TULD — D.P.R. n. 43 del 1973 — in ordine all’esecuzione della spedizione o del trasporto dei beni fuori del territorio doganale (Risoluzioni n. 416596 del 4 novembre 1986 e n. 178/E del 13 agosto 1996).

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero

- **I beni non devono entrare nel possesso fisico del cessionario italiano** (promotore dell'operazione di triangolazione);
- Il fatto che i beni prima della loro spedizione all'estero siano sottoposti da parte del cessionario italiano a **test** o a **collaudi** per il controllo della rispondenza dei beni ai requisiti previsti in contratto **non costituisce consegna in Italia**, trattandosi di meri fatti tecnici diretti esclusivamente a **garantire la qualità ed il funzionamento dei beni prima della loro spedizione all'estero** (**Risoluzione n. 72 del 2000**, riportata nelle successive slide);
- Il promotore dell'operazione di triangolazione concorda con il primo cedente italiano il momento di partenza della merce e comunica allo stesso il nominativo dello spedizioniere doganale incaricato dello svolgimento degli adempimenti doganali e la dogana di esportazione;
- **Entrambi i soggetti italiani devono comprovare l'operazione di esportazione;**
- **Se le condizioni sopra indicate vengono rispettate**, allora entrambi i soggetti italiani pongono in essere una **CESSIONE ALL'ESPORTAZIONE NON IMPONIBILE ai sensi dell'articolo 8/1/a**, del Dpr n. 633/1972.

In caso contrario la prima cessione deve essere assoggettata a Iva (trattandosi di una cessione interna).

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero



Le Guide dell

Attualità

Normativa e prassi

Giurisprudenza

Dati e statistiche

Analisi e commenti

NEWS: M5s rilancia, dopo il cuneo ora tocca al salario minimo

Giurisprudenza

Triangolazioni: non imponibili solo se c'è l'effetto traslativo

9 Gennaio 2014

Non è sufficiente il solo trasferimento materiale del bene per poter "dribblare" l'Iva su un'operazione di cessione all'esportazione o una cessione intracomunitaria

ESEMPIO:

Un operatore economico estero intende acquistare un macchinario da Impresa italiana, finanziando l'acquisto mediante un contratto di leasing stipulato con primaria società italiana specializzata in leasing internazionale:

- L'impresa italiana vende il macchinario alla società di leasing italiana, ma lo invia all'operatore economico estero;
- La società di leasing italiana stipula il contratto di leasing con il locatario estero.

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero

Nella sentenza 22172/2013, la Corte di cassazione affronta la questione delle condizioni necessarie e sufficienti per poter escludere l'imponibilità ai fini Iva prevista per le operazioni di cessione all'esportazione di cui all'articolo 8 del Dpr 633/1972 o di cessione intracomunitaria di cui all'articolo 41, comma 1, lettera a, Dl 331/1993, **attuata mediante il meccanismo della "triangolazione"**, consistente in un'operazione complessa trilatera, che prevede il trasferimento di un bene a una ditta acquirente nazionale, che si incarica della spedizione o trasporto del bene alla ditta cessionaria comunitaria o estera.

Il caso peculiare posto al vaglio dei Supremi giudici riguardava un'operazione complessa, nella quale il cedente nazionale aveva fornito a una ditta residente nello stesso Stato beni mobili da questa concessi in **leasing finanziario**, senza la previsione di una clausola vincolante per entrambi i contraenti, **al trasferimento in capo all'utilizzatore residente nel paese comunitario o extracomunitario - presso il quale il bene era stato materialmente consegnato - del diritto di disposizione del bene al momento del pagamento dell'ultima rata.**

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero

Ebbene, il Supremo collegio, nella esplicitazione del proprio convincimento, è partito dal concetto di cessione di beni ai fini Iva, così come qualificato dalla normativa nazionale (articolo 2, comma 1, Dpr 633/1972) e dalla normativa comunitaria, che considera cessione di un bene *“il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario”* (articolo 5, paragrafo 1, della sesta direttiva n. 388/77/Cee).

Dopo di che ha ribadito che, in base alla normativa nazionale (articolo 7, comma 1, lettera g; articolo 7-sexies, comma 1, lettera e); articolo 7-septies, comma 1, lettera f), Dpr 633/1972), alla giurisprudenza di legittimità (Cassazione, 8 febbraio 2000, n. 1362; 27 febbraio 2001, n. 2888) e a quella comunitaria (Corte di giustizia Ce, 21 febbraio 2008, n. C-425/06), **il contratto di leasing, e in particolare di leasing finanziario, viene incluso tra le “prestazioni di servizi” ai fini dell’individuazione della territorialità.**

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero

Poste tali premesse, la Corte ha chiarito che, per poter considerare un'operazione, anche realizzata con il meccanismo della triangolazione, come cessione intracomunitaria o all'esportazione, il **requisito essenziale è quello della realizzazione dell'effetto traslativo del diritto in capo al cessionario estero**, non essendo sufficiente che venga realizzato il mero trasferimento del bene materiale nel territorio dello Stato membro o nel paese extracomunitario.

E' necessario, quindi, che venga trasferito il potere di disporre del bene (come proprietario). Solo in questo caso l'operazione risulterà non imponibile ai fini Iva.

A questo punto il Collegio ha valutato se, e a quali condizioni, alla luce di tali premesse, sia possibile qualificare come cessione all'esportazione o intracomunitaria non imponibile ai fini Iva, un'operazione di leasing finanziario attuata mediante triangolazione.

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero

A questo proposito, i Giudici di legittimità hanno ricordato che la **Corte di giustizia**, in recenti pronunce, ha chiarito che, **affinché un contratto di leasing possa qualificarsi come una cessione di bene** (laddove di norma, come visto, questa operazione viene qualificata come prestazione di servizi), **è necessario accertare se “vengano trasferiti all’utente gli attributi essenziali della proprietà del bene oggetto di leasing, in particolare qualora gli sia trasferita la maggior parte dei rischi e dei benefici inerenti la proprietà di quest’ultimo e la somma delle rate, interessi esclusi, sia praticamente identica al valore venale del bene”** (Corte di giustizia Ue, 16 febbraio 2012, n. C-118/11; Corte di giustizia Ue, 17 gennaio 2013, n. C-224/11).

E sulla scia di tale interpretazione, **il Collegio ha precisato che è, quindi, necessario che l’effetto traslativo sia incluso nel programma negoziale, che deve prevedere come “normale” e vincolante per entrambi i contraenti l’acquisto del bene in capo all’utente estero al più tardi al momento del pagamento dell’ultima rata.**

Diversamente mancherebbe l’effetto traslativo, in quanto la proprietà del bene rimarrebbe in capo al concedente e, quindi, l’utente non potrebbe disporre del bene “*uti domino*”, così come, invece, richiesto dall’articolo 5, paragrafo 1, della sesta direttiva e dall’articolo 2 del Dpr 633/1972, cui rinviano gli articoli 41 e 58 del Dl 331/1993 e l’articolo 8 del Dpr 633/1972.

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero

Poiché nella specie i beni concessi in leasing ai soggetti residenti in paesi comunitari ed extracomunitari risultavano rimasti di proprietà del soggetto concedente, **non essendo prevista nel contratto la cennata clausola vincolante di trasferimento del bene in capo all'utilizzatore, la Cassazione ha escluso che il mero trasferimento materiale del bene all'estero nel paese di residenza dell'utilizzatore potesse configurare una cessione all'esportazione o intracomunitaria non imponibile ai fini Iva.**

Sulle operazioni triangolari e sui presupposti per qualificarle come operazioni all'esportazione non imponibili ai fini Iva, si veda Cassazione nn. 24964, 2590 e 21956 del 2010; n. 13951/2011; n. 2845 del 2012; nn. 14186, 20782, 23331 e 23735 del 2013.

Quanto invece ai requisiti per la non imponibilità delle cessioni intracomunitarie, si veda Cassazione n. 20575 del 2011; nn. 3284, 13457, 13458, 13459, 23075, 23582 e 23583 del 2012; nn. 1670, 20776, 20980, 22127, 22128 e 22129 del 2013.

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero

Risoluzione del 26/05/2000 n. 72

Sintesi: La risoluzione fornisce chiarimenti in ordine al trattamento tributario, ai fini IVA, delle esportazioni di beni a favore di enti di ricerca, residenti sia nella comunità europea sia all'estero, **con particolare riferimento alla fattispecie in cui l'esportazione é effettuata da un ente non commerciale operante nel campo della ricerca scientifica e nucleare.**

Testo:

All'Istituto Nazionale di Fisica Nucleare
(rif.to foglio n. 5972 del 9.3.2000)

e, per conoscenza: Alla Direzione Regionale delle Entrate
per il Lazio

Con nota n. 5972 dello scorso 9 marzo, codesto Istituto Nazionale di Fisica Nucleare (INFN) nel far presente di essere **ente non commerciale** operante nel campo della ricerca scientifica e nucleare, **in possesso della partita IVA solo relativamente agli adempimenti connessi agli scambi intracomunitari**, ha chiesto chiarimenti in merito alla seguente fattispecie.

L'Istituto commette la costruzione di macchinari e attrezzature **da destinare ad istituti di ricerca ubicati sia nella Comunità europea che all'estero (in Paesi extra Ue)**, in attuazione di accordi di collaborazione scientifica con analoghi istituti o enti di ricerca stranieri.

Tali beni, realizzati secondo le indicazioni dell'Istituto e con mezzi di proprietà del fornitore, sulla base di un contratto di appalto-fornitura, una volta realizzati vengono consegnati, direttamente a cura dei fornitori, presso i centri di ricerca esteri dove restano di proprietà dell'INFN.

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero

Talvolta i macchinari vengono sottoposti preventivamente da parte dell'INFN a **collaudi o a test** presso propri centri di ricerca in Italia o direttamente presso il fornitore, senza che ciò rappresenti formale e definitiva consegna dei beni in Italia, atteso che il contratto prevede la consegna dei materiali esclusivamente presso i centri di ricerca all'estero a cura del cedente.

Ciò premesso, è stato chiesto di conoscere, in particolare, se l'acquisto di macchinari e strumenti con consegna presso un centro di ricerca situato in un paese extra-comunitario direttamente da parte del fornitore nazionale possa godere della non imponibilità all'IVA ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. a), del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Esaminata la questione, si ritiene che nella prospettata fattispecie ricorrano i presupposti per considerare l'operazione come cessione all'esportazione ai sensi dell'art. 8, lett. a) del DPR n. 633 del 1972, atteso che da parte del cedente i beni vengono inviati direttamente in paese extra comunitario, ove restano a disposizione dell'Istituto acquirente..

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero

A tale conclusione non é di ostacolo la tipologia contrattuale prescelta dalle parti (**appalto-fornitura**) dal momento che anche in sede comunitaria é emerso l'orientamento di considerare i beni ceduti al cliente sulla base di tale contratto come un'operazione assimilabile ad una cessione di beni.

Inoltre, va rilevato che la circostanza che i beni prima della loro spedizione all'estero siano sottoposti da parte dell'INFN a **test o collaudi** per il controllo della rispondenza del macchinario prodotto ai requisiti costruttivi richiesti **non costituisce consegna in Italia**, trattandosi di **meri fatti tecnici** diretti esclusivamente a garantire la qualità ed il funzionamento dei beni prima della loro spedizione.

Si ritiene, infine, di dover sottolineare che ai fini della realizzazione della operazione di esportazione nei confronti dell'INFN é necessario che la spedizione o consegna dei beni all'estero venga eseguita dal cedente nazionale direttamente o tramite terzi dallo stesso incaricati.

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero

OSSERVAZIONE

In tale ipotesi è da ritenere che, sotto il profilo procedurale:

- L'operazione sia stata dichiarata in Dogana, come esportazione, da parte dell'IFN, sulla base di semplice **fattura pro-forma** (difettando il trasferimento della proprietà in capo ad un soggetto estero);
- E che l'IFN abbia fornito al fornitore nazionale la prova di avvenuta esportazione;
- I beni siano verosimilmente stati importati in definitiva nel Paese extra Ue a nome dell'Organismo estero destinatario o, se possibile, a nome dell'IFN, in base alla predetta fattura pro-forma.

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero

ASPETTI OPERATIVI DELL'OPERAZIONE TRIANGOLARE:

- I beni vengono dichiarati per l'esportazione a nome del cessionario italiano (promotore dell'operazione di triangolazione);
- Riguardo alle **prove di avvenuta esportazione**: entrambi i soggetti devono provare l'avvenuta esportazione:
 - **Cessionario italiano (secondo cedente italiano – esportatore ai fini doganali)**: **risultato di uscita** ottenuto accedendo al sito dell'Agenzia delle Dogane ed eseguendo l'apposita interrogazione a mezzo MRN;
 - **Primo cedente italiano** :
 - **fattura vistata** dal funzionario dell'ufficio doganale di esportazione integrata con il risultato di uscita (ottenuto a mezzo MRN);
 - o **copia della bolletta di esportazione** recante indicato nella **casella 44**: «merce acquistata da (primo cedente), fattura n..... del», con risultato di uscita (ottenuto a mezzo MRN).

CESSIONE ALL'ESPORTAZIONE

Avvertenze – triangolare all'esportazione

Risposta a interpello n. 580 del 10 dicembre 2020

PROVE DI AVVENUTA ESPORTAZIONE – RISPOSTA A INTERPELLO N. 580/2020

(...)

**Formulazione della
risposta a interpello:
effettiva volontà
o errore materiale?**

Per cui, al fine di provare l'esportazione rimangono necessari i seguenti adempimenti in capo al primo cedente:

- apposizione del visto doganale sulla fattura emessa nei confronti del primo cessionario e presentata all'atto dell'esportazione. [...] come risulta dalla Circolare n. 16/D/2011 dell'Agenzia delle Dogane "*nel caso in cui da tale verifica ([...] verifica sul sistema AIDA) il MRN risulti chiuso (uscita conclusa), le fatture ad esso associate sono da considerarsi vistate ai fini della non imponibilità IVA*".
- successiva integrazione con la menzione dell'uscita dei beni dal territorio dell'Ue o in alternativa, copia del documento doganale d'esportazione, intestato al promotore e contenente il riferimento alla triangolazione, unitamente alla stampa del messaggio di uscita.

CESSIONE ALL'ESPORTAZIONE

Avvertenze – triangolare all'esportazione

Risposta a interpello n. 580 del 10 dicembre 2020

PROVE DI AVVENUTA ESPORTAZIONE – RISPOSTA A INTERPELLO N. 580/2020 – RIESPOSTA ATTRIBUENDO ALLA STESSA UNA CONCLUSIONE RAGIONEVOLE

(...)

Per cui, **al fine di provare l'esportazione rimangono necessari i seguenti adempimenti in capo al primo cedente:**

- apposizione del visto doganale sulla fattura emessa nei confronti del primo cessionario e presentata all'atto dell'esportazione. [...] come risulta dalla Circolare n. 16/D/2011 dell'Agenzia delle Dogane *"nel caso in cui da tale verifica ([...] verifica sul sistema AIDA) il MRN risulti chiuso (uscita conclusa), le fatture ad esso associate sono da considerarsi vistate ai fini della non imponibilità IVA"*.

- successiva integrazione con la menzione dell'uscita dei beni dal territorio dell'Ue

o in alternativa, copia del documento doganale d'esportazione, intestato al promotore e contenente il riferimento alla triangolazione (1), unitamente alla stampa del messaggio di uscita.

(....)

Nota (1): indicazione degli estremi del primo cedente e del numero e della data della fattura di cessione.

CESSIONE ALL'ESPORTAZIONE

Prodotti sottoposti ad accisa

OPERAZIONE TRIANGOLARE ALL'ESPORTAZIONE CON PRODOTTI SOTTOPOSTI AD ACCISA

ESEMPIO

ALFA IT dotata di deposito fiscale accise vende i prodotti, in regime sospensivo accise, a impresa commerciale italiana BETA IT la quale incarica ALFA IT a inviare i prodotti al proprio cliente svizzero ALCOOL SUISSE AG.

Svolgimento

- ALFA IT invia i prodotti in Svizzera emettendo e-AD nei confronti della Dogana di esportazione, consegnandone copia cartacea al vettore;
- ALFA IT emette fattura elettronica per operazione non imponibile articolo 8/1/a del Dpr n. 633/1972 – operazione triangolare, nei confronti di BETA IT;
- BETA IT dichiara la merce per l'esportazione sulla base di fattura emessa nei confronti di ALCOOL SUISSE AG, per operazione non imponibile articolo 8/1/a del Dpr n. 633/1972;
- Sia ALFA IT che BETA IT devono entrare in possesso delle prove di esportazione (secondo le modalità indicate nelle precedenti slide).

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero

Giurisprudenza della Corte di Cassazione

QUESTIONE TRASPORTO

ORIENTAMENTO DELLA CORTE DI CASSAZIONE IN ORDINE AL SOGGETTO CHE ASSUME A PROPRIO CARICO IL TRASPORTO

Notevolmente aperta e liberale è l'impostazione adottata dalla Corte di Cassazione.

Ad esempio, con la sentenza n. 4098 del 4 aprile 2000 : la Corte, nel particolare caso di una operazione triangolare nella quale il trasporto non era stato pagato dal primo cedente nazionale bensì dal cessionario residente (o promotore della triangolazione), **ha privilegiato la sostanza dell'operazione, riconoscendo regolare il comportamento delle parti. La Suprema Corte ha ridotto la portata dell'espressione "a cura o a nome del cedente" riferita al trasporto della merce interpretando che tale espressione deve essere intesa nel senso che "l'operazione deve, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, essere stata voluta ab origine come cessione nazionale in vista di trasporto a cessionario residente in altro Stato , nel senso che tale destinazione sia riferibile alla comune volontà degli originari contraenti"**.

Secondo tale giudicato, lo scopo della norma è solo quello di porre un limite alle operazioni fraudolente.

Successive sentenze hanno confermato tale interpretazione.

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero

RISPOSTA A INTERPELLO – DRE PIEMONTE

Di diverso tenore è una **Risposta a interpello** (non pubblicata) emessa dalla Direzione Regionale del Piemonte (in data 7 agosto 2013).

“QUESITO

La società istante, residente in Pinerolo (nel seguito “impresa A” o “fornitore” o “primo cedente”) che svolge attività di import –export di prodotti alimentari, cede prodotti ad altra impresa italiana (nel seguito “impresa B” o “secondo cedente” o “cessionario”) la quale li rivende ad una terza impresa (nel seguito “impresa C” o “acquirente finale”) residente in un Paese extra Ue.

La merce viene spedita direttamente dall’impresa A all’impresa C, con **resa FCA, luogo convenuto Milano**.

Il trasporto principale (da Milano al Paese extra Ue) è a carico dell’impresa B, la quale cede i prodotti alla condizione DAP ... luogo di destinazione sito nel Paese extra Ue.

Tale impresa è infatti in grado di ottenere tariffe maggiormente favorevoli.

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero

L'impresa A emette fattura nei confronti dell'impresa B indicando che i prodotti sono in esportazione con destinazione finale nel Paese extra Ue.

L'istante chiede se l'impresa A sia abilitata ad emettere fattura senza applicazione dell'Iva (per operazione non imponibile articolo 8/1/a Dpr n. 633/1972 – triangolazione).

RISPOSTA

(...)

Nonostante numerosi interventi di giurisprudenza abbiano affermato che ai fini della non imponibilità di un'operazione triangolare sia sufficiente provare che la stessa fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale sia stata voluta come cessione nazionale in vista del trasporto ad un acquirente residente all'estero, l'Amministrazione finanziaria non ha mutato l'orientamento espresso con la Risoluzione n. 35/2010 citata.

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero

(...)

Il comportamento tenuto dai soggetti della triangolazione, dunque, non sembra essere in linea con il disposto normativo di cui all'articolo 8, comma 1, lettera a), del Dpr n. 633/1972, ai sensi del quale il beneficio della non imponibilità è subordinato alla circostanza che i beni siano spediti o trasportati “a cura o a nome del cedente”, né con i principi espressi dalla Risoluzione n. 35/E del 2010.

Pertanto si ritiene che nella fattispecie in esame la cessione interna dei beni tra il fornitore A e il cessionario B non rientri nel regime di non imponibilità previsto dall'articolo 8, comma 1, lettera a), del Dpr n. 633/1972.

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero conclusioni

In conclusione, in questi anni è venuto a delinearsi un contrasto tra:

- L'impostazione dell'**Agenzia delle Entrate** (trasporto a cura o a nome del primo cedente) **(1)**;
- e quella maggiormente liberale adottata dalla **Cassazione** (per la quale l'importante è la comune volontà originaria delle parti di trasferire il bene ad un cliente finale all'estero).

E' auspicabile che la questione venga al più presto risolta (**anche se ormai dura da anni**), in quanto la stessa è causa di notevole contenzioso.

Nell'attesa è consigliabile essere prudenti e adottare la tesi restrittiva dell'Agenzia delle Entrate.

Nota (1): In questo senso si pone anche la risposta a interpello n. 136 del 23 gennaio 2023. Di segno non diverso risulta essere la risposta a interpello n. 304/2022.

RIEPILOGO E CONCLUSIONI

In presenza di tre soggetti interessati all'operazione, l'impresa promotrice dell'operazione (e cioè l'impresa italiana che vende i prodotti al cliente estero e li acquista dal fornitore italiano), può adottare una delle seguenti soluzioni:

- **Acquistare i prodotti dal fornitore italiano con resa EXW e venderli con trasporto all'estero a proprio carico** (e cioè, ad esempio, vendendoli con resa DAP – stabilimento del cliente nel Paese di arrivo NON sdoganata all'importazione); **si tratta della soluzione più semplice e fiscalmente tranquilla: l'operazione di triangolazione viene scomposta in due operazioni distinte:**
 - Il fornitore italiano (**primo cedente**) pone in essere una **cessione interna all'Italia** e emette fattura con Iva o per operazione non imponibile articolo 8/1/c del Dpr n. 633/1972, in presenza di dichiarazione d'intento;
 - Il **cedente all'esportazione (secondo cedente – promotore dell'operazione)** pone in essere un'**ordinaria cessione all'esportazione** non imponibile ai sensi dell'articolo 8/1/a del Dpr n. 633/1972; il cedente all'esportazione sceglie e paga lo spedizioniere doganale e comprova l'avvenuta esportazione a mezzo di risultato di uscita ottenuto con interrogazione attuata sul sito dell'Agenzia delle Dogane a mezzo MRN.

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero

Riepilogo e conclusioni

- **Acquistare i prodotti dal fornitore italiano incaricando lo stesso di consegnare la merce a bordo nave (resa FOB) o di curarne il trasporto (direttamente o a mezzo vettore) sino al Paese di destinazione** (e cioè il fornitore italiano vende i prodotti al promotore dell'operazione con una resa del tipo: CPT, CIP, CFR, CIF, DAP, DPU o DDP). **L'operazione viene strutturata come operazione triangolare.** In tale evenienza **l'operazione di invio dei beni all'estero deve essere attentamente coordinata tra:**

- Il fornitore italiano, il quale si occupa del trasporto dei beni all'estero (salvo nel caso della clausola FOB, nella quale il trasporto internazionale è curato dal cessionario italiano o dal cliente estero);
- E il promotore dell'operazione triangolare, il quale si occupa dell'operazione doganale (prende contatto con lo spedizioniere doganale e lo incarica di dichiarare i prodotti per l'esportazione definitiva).

In tale ambito:

- Il fornitore italiano emette fattura elettronica nei confronti del promotore dell'operazione triangolare, indicando sulla stessa la dicitura: «operazione non imponibile articolo 8/1/a del Dpr n. 633/1972 – operazione triangolare»
- Il promotore dell'operazione triangolare emette fattura nei confronti del cliente estero, indicando in fattura la dicitura: «operazione non imponibile articolo 8/1/a del Dpr n. 633/1972»
- entrambi i soggetti italiani devono comprovare l'operazione di esportazione ed entrambi generano plafond.

NB. Nel caso delle operazioni triangolari l'operazione di esportazione deve essere eseguita a nome del promotore dell'operazione doganale. Nella casella n. 2 del DAU, come esportatore viene indicato il promotore dell'operazione di triangolazione.

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero

Riepilogo e conclusioni

Nel caso di operazioni di **triangolazione, con invio della merce in Paese extra Ue, entrambi gli operatori italiani hanno la necessità di provare l'avvenuta esportazione.**

IL FORNITORE ITALIANO PRIMO CEDENTE prova l'avvenuta esportazione mediante una delle due seguenti modalità:

- con la **fattura vistata**;
- **oppure con copia della bolletta di esportazione.**

FATTURA VISTATA

Fac simile di attestazione da apporre in fattura come riportata sulla circolare n. 35/E del 13/02/1997, adattata in base alla nuova procedura AES:

“MERCE DICHIARATA PER L'ESPORTAZIONE DEFINITIVA PRESSO LA DOGANA DI IN DATA

MERCE USCITA DAL TERRITORIO DOGANALE UE, COME DA RISULTATO POSITIVO DI USCITA IN DATA DOGANA DI

TIMBRO DELLA DOGANA E FIRMA DEL FUNZIONARIO DOGANALE

COPIA DELLA BOLLETTA DI ESPORTAZIONE

La **copia della bolletta di esportazione (DAU)**, deve recare indicati nella casella 44 gli estremi dell'impresa cedente italiana e della fattura di cessione dalla medesima emessa nei confronti del promotore dell'operazione triangolare.

Mediante l'MRN indicato nella bolletta di esportazione viene reperito il risultato di uscita.

IL PROMOTORE DELL'OPERAZIONE TRIANGOLARE SECONDO CEDENTE, esportatore doganale in senso tecnico,

prova l'esportazione mediante risultato positivo di uscita (verificabile con accesso al sito dell'Agenzia delle Dogane mediante MRN).

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero

Riepilogo e conclusioni

NOTA BENE

Nelle precedenti slide si è potuto constatare **l'importanza che il trasporto internazionale** assume ai fini della qualificazione dell'operazione in argomento:

- **Se il trasporto internazionale è assunto in carico dal primo cedente** (fornitore italiano), l'operazione si qualifica come operazione triangolare e consente a entrambi i soggetti nazionali di emettere fattura per operazione non imponibile articolo 8/1/a che concorre a formare il plafond;
- **Se il primo cedente vende senza trasporto (1) e il trasporto internazionale è assunto in carico dal secondo cedente** (promotore dell'operazione), **l'operazione complessiva (ai fini dell'Iva) NON si qualifica come operazione triangolare** e viene scomposta in **'operazione interna** (da assoggettare all'Iva o non imponibile articolo 8/1/c, in presenza di dichiarazione d'intento) e in una **ordinaria cessione all'esportazione** (non imponibile articolo 8/1/a);
- Se anche il secondo cedente vende senza trasporto e **il trasporto internazionale è assunto in carico dal destinatario finale:**
 - La prima cessione è un **'operazione interna** (da assoggettare all'Iva o non imponibile articolo 8/1/c, in presenza di dichiarazione d'intento);
 - La seconda cessione è un **esportazione impropria** (o indiretta), non imponibile articolo 8/1/b.

NB: Nel presente contesto «assumere a proprio carico il trasporto/spedizione» è da ritenere che significhi stipulare il contratto di trasporto o di spedizione e pagarne il prezzo.

Nota (1): salvo il caso in cui il primo cedente vende con resa FOB.

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero

OPERAZIONI TRIANGOLARI E CALCOLO DEL PLAFOND

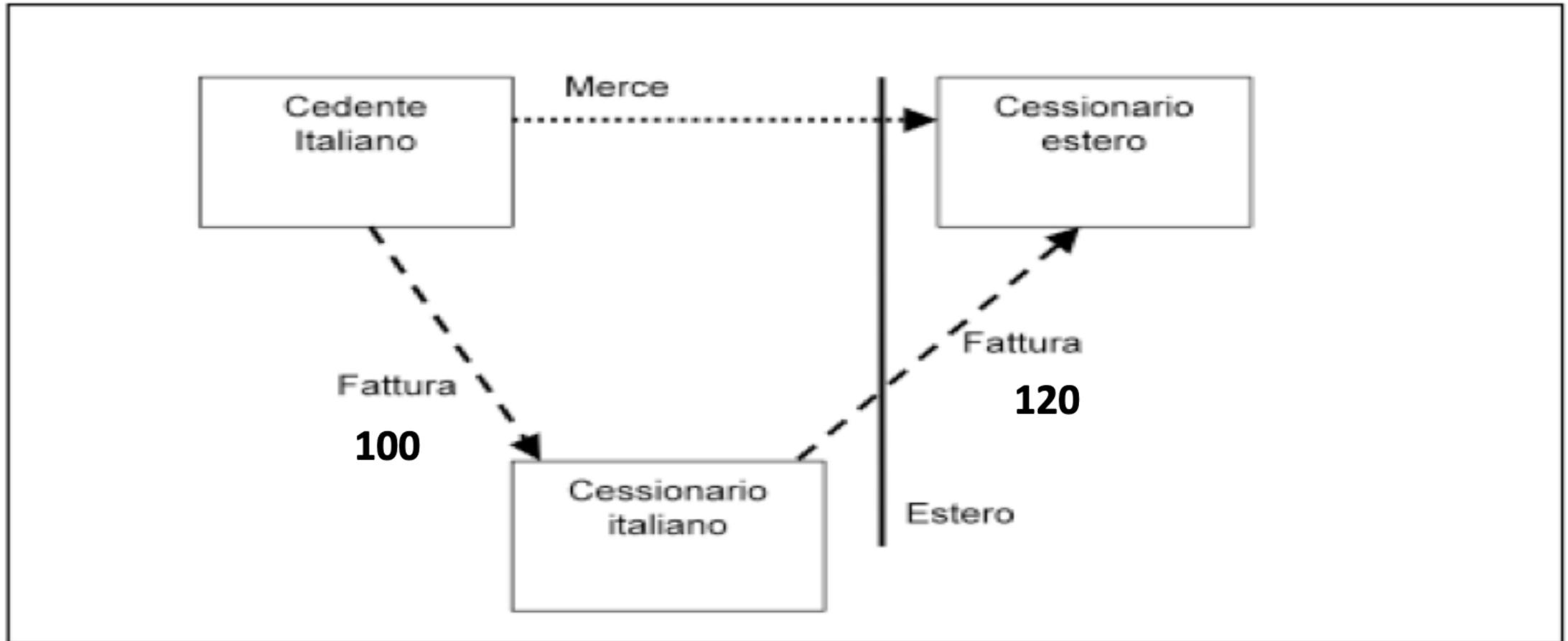
Calcolo del **plafond**:

- **Primo cedente**: l'operazione di cessione non imponibile articolo 8/1/a genera un **plafond (libero)** di ammontare pari al corrispettivo dell'operazione;
- **Cessionario italiano**: l'operazione di cessione non imponibile articolo 8/1/a genera due tipologie di plafond:
 - Uno **libero** per l'ammontare del margine;
 - Uno **vincolato** (da utilizzare solo per acquistare beni da esportare entro 6 mesi dall'acquisto) per l'ammontare del costo (1).

NB (1): come afferma Renato Portale, Imposta sul valore aggiunto, 2020, commento all'articolo 8 del Dpr n. 633/1972): "Deve trattarsi, quindi di prodotti che vengono esportati "tal quali" e la prova di ciò deve risultare da una copia della fattura di acquisto, emessa dal fornitore, recante il visto della dogana che convalida l'operazione".

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero



OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

plafond libero e plafond vincolato

ESEMPIO

Impresa italiana IT1 (promotrice dell'operazione triangolare) acquista merce da fornitore italiano IT2, per 100, la cede a cliente estero (di Paese extra Ue) per 120, dando incarico al fornitore di inviare la merce a tale cliente estero.

SVOLGIMENTO

In tale evenienza, l'impresa italiana IT1 genera due tipologie di plafond:

- 1 plafond libero: per l'importo del margine commerciale ($120 - 100 = 20$);
- 1 plafond vincolato: per l'importo del costo della merce: 100.

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

plafond libero e plafond vincolato

La **Circolare del 23/02/1994 n. 13, punto B17**, afferma che:

«(....)

Si fa altresì presente che per i commissionari in ogni caso e per gli operatori economici nazionali che intervengono nelle operazioni triangolari nella veste di acquirenti-cedenti, il plafond può essere utilizzato, per gli acquisti - anche intracomunitari - di beni e servizi e per le importazioni di beni, senza alcun vincolo, nei limiti della differenza tra i corrispettivi relativi alle cessioni di beni trasportati o spediti in altro Stato comunitario ed il prezzo di acquisto degli stessi beni, **con facoltà di utilizzare il predetto plafond per intero per acquisti o importazioni di beni da inviare all'estero (Paesi comunitari e non) allo stato originario entro il termine di sei mesi dalla consegna.**

(...)».

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

plafond libero e plafond vincolato

GESTIONE DEL PLAFOND LIBERO E DEL PLAFOND VINCOLATO

NB: La questione riguarda soprattutto la imprese che fanno ampio ricorso alle operazioni triangolari.

La gestione dei due importi deve essere svolta direttamente in ambito aziendale, ad esempio, mediante un foglio di excel.

Nel caso di imprese nelle quali il **ciclo attivo** è gestito da persone diverse rispetto al **ciclo passivo**, al fine di individuare le operazioni triangolari è opportuno procedere ad una loro specifica codifica, in modo da poter gestire le due tipologie di plafond.

OPERAZIONI A CATENA

Direttiva 2018/1910 e normativa italiana di recepimento

**TRIANGOLARE NAZIONALE «STORICA» CON
INVIO DEI BENI IN ALTRO PAESE UE**

NORMATIVA NON ALLINEATA ALLA DIRETTIVA 2018/1910

OPERAZIONI A CATENA

Direttiva 2018/1910 e normativa italiana di recepimento

NOTA BENE

La Direttiva 2018/1910 è entrata in vigore a partire dal 1° gennaio 2020.

Per un commento in merito: Note esplicative della Commissione Europea «Quick Fixes», reperibili mediante google. Cfr. successiva slide.

Tutti gli altri Paesi Ue hanno più o meno prontamente adeguato la loro normativa interna rispetto alle nuove regole fissate dalla Direttiva. L'ultimo degli altri Paesi Ue che ha adeguato la propria normativa è il **Portogallo**, con effetto a partire dall'agosto 2020.

L'Italia ha fatto fronte a tale obbligo di adeguamento, con quasi due anni di ritardo, con il **DECRETO LEGISLATIVO 5 novembre 2021, n. 192** - «Attuazione della direttiva (UE) 2018/1910 del Consiglio che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto concerne l'armonizzazione e la semplificazione di determinate norme nel sistema d'imposta sul valore aggiunto di imposizione degli scambi tra Stati membri», con effetto dal 1° dicembre 2021.

OPERAZIONI A CATENA

Direttiva 2018/1910 e normativa italiana di recepimento



EUROPEAN COMMISSION
DIRECTORATE-GENERAL
TAXATION AND CUSTOMS UNION
Indirect Taxation and Tax administration
Value Added Tax

Published December 2019

Explanatory Notes

on

the EU VAT changes in respect of call-off stock arrangements, chain transactions and the exemption for intra-Community supplies of goods (“2020 Quick Fixes”)



COMMISSIONE EUROPEA
DIREZIONE GENERALE
FISCALITÀ E UNIONE DOGANALE
Fiscalità indiretta e amministrazione fiscale
Imposta sul valore aggiunto

(Pubblicato a dicembre 2019)

Note esplicative

riguardanti

le modifiche del sistema dell'IVA nell'UE relative al regime di call-off stock, alle operazioni a catena e all'esenzione delle cessioni intracomunitarie di beni ("soluzioni rapide 2020")

OPERAZIONI A CATENA

Direttiva 2018/1910 e normativa italiana di recepimento

Il D.Lgs. n. 192/2021, riguardo alle operazioni a catena:

- Ha introdotto l'**articolo 41-ter** (Cessioni a catena) nel Dl n. 331/1993;
- **NON ha abrogato l'articolo 58 del Dl n. 331/1993.**

Ad oggi l'Agenzia delle Entrate NON ha dato chiarimenti riguardo alle nuove regole in tema di operazioni a catena né, soprattutto, riguardo alla sopravvivenza dell'articolo 58, **disposizione che peraltro esiste soltanto nel nostro Paese.**

Per ragioni di cautela fiscale, fin dal 1° gennaio 2020, era consigliabile NON utilizzare quanto previsto dall'articolo 58 del Dl n. 331/1993 e ciò soprattutto per le **conseguenze che tale norma poteva ingenerare nel Paese Ue di destinazione** della merce **in capo all'impresa cessionaria italiana**, con possibili rischi di contestazione da parte dell'Autorità fiscale di tale Paese.

Nel seguito si accenna sinteticamente alla normativa correttamente applicabile sino 31 dicembre 2019 e applicabile, dal 1° gennaio 2020, con rischi per il cessionario italiano nel Paese di destinazione.

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero

Articolo 138 Direttiva 2006/112/CE

1. Gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità, dal venditore o dall'acquirente o per loro conto, se sono soddisfatte le condizioni seguenti:

a) i beni sono ceduti a un altro soggetto passivo, o a un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha inizio;

b) il soggetto passivo o un ente non soggetto passivo destinatario della cessione è identificato ai fini dell'IVA in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha inizio e ha comunicato al cedente tale numero di identificazione IVA.

1 bis. L'esenzione prevista al paragrafo 1 non si applica qualora il cedente non abbia rispettato l'obbligo, di cui agli articoli 262 e 263, di presentare un elenco riepilogativo o l'elenco riepilogativo da lui presentato non riporti le informazioni corrette riguardanti tale cessione come previsto dall'articolo 264, a meno che egli non possa debitamente giustificare la sua mancanza secondo modalità ritenute soddisfacenti dalle autorità competenti.

(...).

NB: L'articolo 138 della Direttiva 2006/112/CE NON contempla l'ipotesi dell'operazione triangolare.

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero

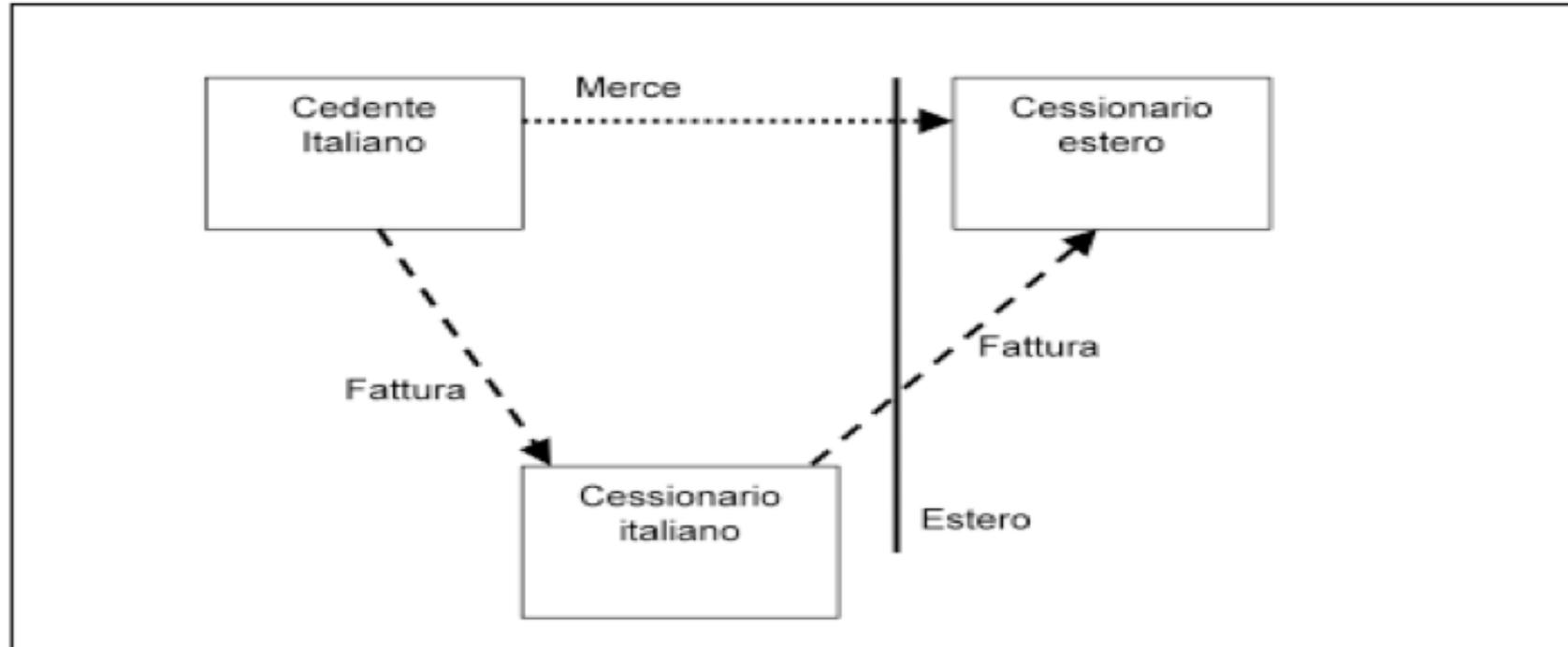
L'articolo 58 del Dl n. 331/1993, afferma che:

“1. Non sono imponibili, anche agli effetti del secondo comma dell'articolo 8 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, le cessioni di beni, anche tramite commissionari, effettuate nei confronti di cessionari o commissionari di questi se i beni sono trasportati o spediti in altro Stato membro a cura o a nome del cedente, **anche per incarico dei propri cessionari** o commissionari di questi. La disposizione si applica anche se i beni sono stati sottoposti per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni.

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero

normativa correttamente applicabile sino 31 dicembre 2019 e applicabile, dal 1° gennaio 2020, con rischi per il cessionario italiano nel Paese di destinazione.



Due cessioni di beni e un solo trasferimento fisico degli stessi.

Nel rispetto di determinate condizioni, entrambe le cessioni sono NON IMPONIBILI.

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero

Normativa correttamente applicabile sino 31 dicembre 2019 e applicabile, dal 1° gennaio 2020, con rischi per il cessionario italiano nel Paese di destinazione.

Condizioni per poter realizzare l'operazione di triangolazione: valevano gran parte delle condizioni esaminate con riferimento alla triangolare nazionale con invio dei beni in Paese extra Ue.

In sintesi:

- I beni ceduti dovevano andare all'estero a titolo definitivo (e NON, ad esempio, per lavorazione, etc.);
- Il cessionario italiano (promotore dell'operazione di triangolazione) doveva incaricare il cedente italiano di inviare i beni all'estero nel luogo di destinazione concordato;
- Il primo cedente italiano doveva cedere i beni al proprio cliente italiano (promotore dell'operazione di triangolazione), organizzando e pagando il trasporto dei beni all'estero (vendendo i beni con clausole Incoterms 2020 del Gruppo C o D; nel caso di un trasporto marittimo era ritenuto possibile realizzare l'operazione triangolare, applicando una resa almeno FOB);

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero

Normativa correttamente applicabile sino 31 dicembre 2019 e applicabile, dal 1° gennaio 2020, con rischi per il cessionario italiano nel Paese di destinazione.

- **I beni non dovevano entrare nel possesso fisico del cessionario italiano** (promotore dell'operazione di triangolazione);
- Era da ritenere applicabile anche alle operazioni in argomento quanto previsto dalla **Risoluzione n. 72/2000**, riportata nella precedente sezione triangolare in esportazione, riguardo ai controlli e ai collaudi preventivi;
- Il promotore dell'operazione di triangolazione doveva concordare con il primo cedente italiano il momento di partenza della merce;
- Entrambi i soggetti dovevano comprovare l'avvenuto arrivo dei beni nel Paese di destinazione;
- **Se le condizioni sopra indicate erano rispettate**, allora entrambi i soggetti italiani ponevano in essere una **CESSIONE NON IMPONIBILE**:
 - Per il primo cedente: non imponibile ai sensi dell'articolo 58 del Dl n. 331/1993;
 - Per il cessionario – promotore dell'operazione triangolare: non imponibile ai sensi dell'articolo 41/1/a del Dl n. 331/1993 .

In caso contrario la prima cessione doveva essere assoggettata a Iva (trattandosi di una cessione interna).

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero

Risoluzione n. 35/E del 13 maggio 2010

Normativa correttamente applicabile sino 31 dicembre 2019 e applicabile, dal 1° gennaio 2020, con rischi per il cessionario italiano nel Paese di destinazione.

Risoluzione n. 35/E del 13 maggio 2010

Con nota n. ... del ... 2010, codesta Direzione Regionale ha riproposto una richiesta di parere inerente l'applicabilità del regime di non imponibilità IVA di cui all'articolo 58 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge n. 427 del 1993.

La fattispecie in esame, sulla quale l'Ordine dei Dottori Commercialisti di ... ha chiesto un chiarimento, è costituita da un'operazione di triangolazione intracomunitaria nella quale una società italiana (A) cede ad un'altra società residente (B) beni destinati alla successiva rivendita ad una terza società (C) residente in altro Paese dell'Unione europea.

Il quesito riguarda la corretta interpretazione della disposizione citata nella parte, in particolare, nella quale fa dipendere la non imponibilità delle due fatturazioni (dalla società "A" alla società "B" e da quest'ultima alla società "C") dalla circostanza che i beni siano trasportati o spediti in altro stato membro *"a cura o a nome del cedente"*.

Il motivo della richiesta risiede nel fatto che il cessionario B, stipulando spesso convenzioni con imprese operanti nel settore dei trasporti intracomunitari che gli consentono di ottenere tariffe ridotte, potrebbe occuparsi direttamente del trasporto a condizioni più vantaggiose.

In sostanza, si chiede se sia ammissibile il trattamento di non imponibilità, anche nel caso in cui sia il promotore dell'operazione (società "B") a concludere il contratto di trasporto, dando incarico al vettore di ritirare la merce presso il fornitore A e di consegnarla al destinatario finale C.

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero

Risoluzione n. 35/E del 13 maggio 2010

Normativa correttamente applicabile sino 31 dicembre 2019 e applicabile, dal 1° gennaio 2020, con rischi per il cessionario italiano nel Paese di destinazione.

Il suddetto trattamento di non imponibilità sarebbe comunque subordinato alla circostanza che fin dall'origine l'operazione e la relativa documentazione dimostrino la volontà del fornitore italiano ("A") e dell'acquirente italiano ("B") di trasportare la merce direttamente in un altro Stato membro. Peraltro, in tale senso conforme si è espressa la Suprema Corte di Cassazione, Sez. V, con sentenza del 4 aprile 2000 n. 4098.

In proposito si osserva che la *ratio* della norma sulle triangolazioni è quella di evitare che una cessione interna fra due operatori nazionali (nel caso in esame "A" e "B") possa beneficiare della non imponibilità. Tale evenienza si realizzerebbe qualora i beni transitassero materialmente dal cedente ("A") al cessionario ("B") in quanto quest'ultimo ne acquisirebbe la disponibilità.

Per quanto sopra esposto, la scrivente precisa, a parziale rettifica della prassi precedente (ris. n. 115 del 2001 e ris. n. 51 del 1995) che l'operazione potrà godere del regime di non imponibilità anche nel caso in cui il cessionario ("B") stipuli il contratto su mandato ed in nome del cedente. In questo caso, infatti, il predetto cessionario agirebbe quale mero intermediario del cedente ("A") senza mai avere la disponibilità del bene, nel pieno rispetto della *ratio* delle disposizioni in materia.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero

Giurisprudenza della Corte di Cassazione

Normativa correttamente applicabile sino 31 dicembre 2019 e applicabile, dal 1° gennaio 2020, con rischi per il cessionario italiano nel Paese di destinazione.

QUESTIONE TRASPORTO

ORIENTAMENTO DELLA CORTE DI CASSAZIONE

Maggiormente aperta e liberale è l'impostazione adottata dalla Corte di Cassazione.

Ad esempio, con la sentenza n. 4098 del 4 aprile 2000 : la Corte, nel particolare caso di una operazione triangolare nella quale il trasporto non era stato pagato dal primo cedente nazionale bensì dal cessionario residente (o promotore della triangolazione), ha privilegiato la sostanza dell'operazione, riconoscendo regolare il comportamento delle parti. **La Suprema Corte ha ridotto la portata dell'espressione "a cura o a nome del cedente" riferita al trasporto della merce interpretando che tale espressione deve essere intesa nel senso che "l'operazione deve, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, essere stata voluta ab origine come cessione nazionale in vista di trasporto a cessionario residente in altro Stato membro dell'Unione Europea, nel senso che tale destinazione sia riferibile alla comune volontà degli originari contraenti"**. Secondo tale giudicato, lo scopo della norma è solo quello di porre un limite alle operazioni fraudolente. Pertanto, anche qualora il trasporto venga eseguito dal promotore della triangolazione con mezzi propri (NB: è da ritenere che con tale espressione si intenda "a proprio carico", "a proprie spese"), se viene accertata la consegna finale del bene in un altro Stato membro ad un cliente finale residente in tale Paese, la cessione interna non imponibile deve considerarsi regolare se la comune volontà delle parti sin dalla origine del contratto era intesa a realizzare una cessione triangolare ai sensi dell'articolo 58.

Successive sentenze hanno confermato tale interpretazione.

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Due imprese italiane e un cliente estero

Prove di cessione intracomunitaria

Normativa correttamente applicabile sino 31 dicembre 2019 e applicabile, dal 1° gennaio 2020, con rischi per il cessionario italiano nel Paese di destinazione.

PROVE DI CESSIONE INTRACOMUNITARIA

Nel caso di operazioni di **triangolazione, con invio della merce in altro Paese Ue**, entrambi gli operatori economici italiani **avevano** la necessità di provare l'avvenuto arrivo della merce a destinazione (il primo cedente doveva collaborare con il promotore dell'operazione di triangolazione al fine di ottenere le prove necessarie).

Per le imprese che continuano a porre in essere tali operazioni, il problema della prova dell'arrivo della merce a destinazione, ovviamente, continua a essere presente.

OPERAZIONI TRIANGOLARI

Casistica operativa

Sopravvivenza o meno dell'articolo 58 del DL n. 331/1993

[HOME](#) [FISCO E PATRIMONIO](#) [ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO](#) [SOCIETÀ E BILANCIO](#) [ALTRE TEMATICHE](#) [EDITORIALI](#) [NON SOLO FISCO](#)

  [CONSULTA SU EVOLUTION I QUESITI DI MASTER BREVE CON LE RISPOSTE DEL COMITATO SCIENTIFICO →](#)

Seminario di specializzazione

IVA E DOGANE: TUTTE LE NOVITÀ NELLE OPERAZIONI CON L'ESTERO

[Scopri di più >](#)

[HOME / IVA / LA TRIANGOLARE NON IMPONIBILE EX ARTICOLO 58 D.L. 331/1993 ALLA PROVA DEL QUICK FIXIE](#)

CORSI IN EVIDENZA

9 Marzo 2022

La triangolare non imponibile ex articolo 58 D.L. 331/1993 alla prova del quick fixie

di Roberto Curcu

[Q. La scheda di EVOLUTION](#) [Scarica in PDF](#)

Superbonus e agevolazioni edilizie: cosa cambia dal 2022

Sede WEB 29/03/2022, 01/04/2022, 05/04/2022, 08/04/2022, 12/04/2022 (10.00 - 13.00)

Laboratorio professionale sul

OPERAZIONI TRIANGOLARI

Casistica operativa

Sopravvivenza o meno dell'articolo 58 del Dl n. 331/1993

Chi opera con l'estero si sarà confrontato sicuramente in più occasioni con le cosiddette “**triangolari nazionali**”, cioè operazioni nelle quali c'è un **sogetto italiano** (primo cedente o IT1) che **cede la merce ad altro soggetto italiano** (secondo cedente o IT2), il quale a sua volta **la cede ad un cliente estero** (cessionario finale), e la **merce va direttamente dal primo cedente al cessionario finale**.

In un [precedente contributo](#) abbiamo analizzato l'operazione quando **la destinazione finale della merce è un luogo posto fuori dal confine doganale della Ue**, ed abbiamo visto come sia indispensabile che il trasporto della merce fuori dai confini doganali sia effettuato da IT1 o per suo conto; viceversa, diventa **irrilevante** cosa faccia IT2 della merce una volta che la stessa è all'estero.

Abbiamo visto anche che – qualora la cessione di IT1 ad IT2 si configuri come una **esportazione** – la **non imponibilità prevista dall'articolo 8 deve essere applicata**, posto che altrimenti IT2 non avrebbe diritto alla detrazione dell'Iva indebitamente indicata in fattura (**Cassazione, n. 34957/2021**).

In questo contributo, invece, analizziamo quale è la situazione nel caso in cui la merce è destinata ad essere **spedita in altro Paese comunitario**.

La norma di riferimento è l'[articolo 58 D.L. 331/1993](#), che dispone che il **regime di non imponibilità** previsto per le **cessioni intracomunitarie di beni** dall'articolo 41 dello stesso decreto, si applica alle “*cessioni di beni, anche tramite **commissionari**, effettuate nei confronti di cessionari o commissionari di questi **se i beni sono trasportati o spediti in altro Stato membro a cura o a nome del cedente, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi**”.*

OPERAZIONI TRIANGOLARI

Casistica operativa

Sopravvivenza o meno dell'articolo 58 del Dl n. 331/1993

Anche in questo caso, analogamente a quanto avviene con le **esportazioni** effettuate ai sensi dell'**articolo 8**, per poter applicare la **non imponibilità ai sensi dell'articolo 41**, una delle condizioni necessarie da soddisfare è che **il trasporto sia curato da IT1 o la spedizione sia effettuata a suo nome.**

Sul punto, si rinvia agli approfondimenti effettuati con il **precedente contributo**, nel quale sono sinteticamente illustrate le **differenti interpretazioni** che ne danno prassi e giurisprudenza; anche in questa sede chi scrive ritiene **poco prudente la fatturazione con tale regime** in presenza di contratti stipulati da IT1 con IT2, dove le clausole Incoterms applicate non prevedono alcun rischio o costo del trasporto a carico di IT1.

Differentemente dall'articolo 8, con l'**articolo 58** per IT1 è **importante il ruolo che rivestono IT2 ed il cessionario finale.**

L'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che si deve essere in presenza di **soggetti passivi**, e che il rapporto tra IT2 ed il cessionario finale deve essere di **compravendita.**

In sostanza, **l'articolo 58 è una "duplicazione" dell'articolo 41 D.L. 331/1993**, e quindi **devono essere rispettati i requisiti previsti da tale norma per garantire il diritto alla non imponibilità** e cioè: l'operazione deve essere una **cessione di un bene mobile materiale**, effettuata a titolo oneroso, tra soggetti passivi, e con **trasferimento del bene tra l'Italia ed altro Paese comunitario.**

L'anomalia dell'articolo 58 è che lo stesso, per la normativa comunitaria, non potrebbe proprio esistere, ed anzi, l'operazione triangolare impostata in quel senso potrebbe comportare gravi problemi per IT2 all'estero.

OPERAZIONI TRIANGOLARI

Casistica operativa

Sopravvivenza o meno dell'articolo 58 del Dl n. 331/1993

Partiamo da un dato di fatto: già nel lontano **2009** una sentenza della **Corte di Giustizia europea**, in una triangolare che vedeva peraltro coinvolto un soggetto italiano, statui che quando si è in presenza di una operazione triangolare, **solo una delle due cessioni è una cessione comunitaria non imponibile** (chiamata la "**cessione con trasporto**"), e l'altra, che chiameremo "**cessione ferma**" e che è quella che avviene a monte o a valle della cessione con trasporto, **non può essere assoggettata a regimi di esenzione**.

Il problema, negli anni successivi, divenne quello di **individuare quale tra le due cessioni di una operazione triangolare fosse quella "con trasporto" da esentare**, e quale fosse quella "ferma", sulla quale applicare l'Iva. Il problema, in particolare, si verificava **quando il trasporto era curato dall'operatore intermedio**, mentre quando il trasporto è curato dal primo cedente o dal cessionario finale era ed è chiaro quale è la cessione con trasporto e quale quella ferma.

In una operazione che vuole qualificarsi come idonea a godere del **regime di non imponibilità ai sensi dell'articolo 58**, **il trasporto deve essere curato da IT1**.

Quando si verifica questa circostanza, per la norma italiana **IT1 fattura non imponibile articolo 58 ad IT2, ed IT2 fattura non imponibile articolo 41 al cliente finale**, il quale quindi realizzerà un **acquisto comunitario nel proprio Paese ed assolverà l'Iva in loco con reverse charge**.

Ora, immaginiamo che il cliente finale sia un **soggetto passivo tedesco**, quindi stabilito in un Paese che è abbastanza attento alla compatibilità della propria normativa interna con il diritto comunitario.

OPERAZIONI TRIANGOLARI

Casistica operativa

Sopravvivenza o meno dell'articolo 58 del Dl n. 331/1993

Per l'impostazione comunitaria, **la cessione da IT1 ad IT2 è una cessione con trasporto**, la quale, se è effettuata a titolo oneroso e tra soggetti passivi, comporta che sia qualificabile come **cessione comunitaria per IT1 e come acquisto comunitario (in Germania) per IT2**.

La **successiva cessione**, da IT2 al cliente finale tedesco, sarebbe una cessione "ferma" che avviene in Germania ed in quanto tale è assoggettata ad Iva tedesca.

Ora, vediamo quali sono le **conseguenze** di tale impostazione.

IT2, in primo luogo, deve **identificarsi in Germania**, porre in essere gli adempimenti per **assolvere l'Iva tedesca sull'acquisto comunitario ed addebitare l'Iva tedesca** al cliente finale.

Se non vengono posti in essere tali adempimenti, chiaramente sorgono problemi con il fisco tedesco.

IT1, dal suo canto, effettua una cessione comunitaria ad IT2 (in quanto, come detto, la cessione a titolo oneroso di beni che vanno da un Paese comunitario ad altro, realizzata tra soggetti passivi è tale), ma per la normativa comunitaria, dal 2020 **non potrebbe godere del regime di esenzione**, in quanto condizione necessaria per l'applicazione di tale regime, è che il cessionario (che in questo caso è IT2) sia **identificato in un Paese diverso da quello in cui parte la merce (l'Italia)** e che sia **compilato l'elenco riepilogativo** (parte fiscale del modello Intrastat).

OPERAZIONI TRIANGOLARI

Casistica operativa

Sopravvivenza o meno dell'articolo 58 del Dl n. 331/1993

Insomma, quando IT1 cede ad IT2, e cura il trasporto, potrebbe anche trovare applicazione in tale cessione la non imponibilità prevista dall'articolo 58 (la norma esiste, ancorché incompatibile con la Direttiva...), ma si esporrebbe IT2 a contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria dello Stato in cui vengono spediti i beni.

Inoltre, si deve essere consapevoli che IT1 sta applicando una norma che è incompatibile con il diritto comunitario.

Il consiglio che mi sento di dare è quello per cui l'operazione va impostata prevedendo che il trasporto sia sempre curato da IT2 (cosa che ha anche maggior logica commerciale).

In questo caso, se IT2 ha solo la partita Iva italiana la prima cessione sarà sempre con Iva (salvo non venga chiesta l'applicazione del plafond), mentre se IT2 fosse identificato in altro Paese Ue sarebbero possibili operazioni un po' più complesse, ma finanziariamente più efficienti.

OPERAZIONI TRIANGOLARI

Casistica operativa

Sopravvivenza o meno dell'articolo 58 del DI n. 331/1993

NORME E TRIBUTI

Il Sole 24 Ore lunedì
20 febbraio 2023

Dimensione carattere

A⁻ **A⁺**

Triangolari nazionali alla prova della Corte

La sentenza C-696/20 pone alcuni interrogativi alla disciplina domestica

Matteo Balzanelli Massimo Sirri

OPERAZIONI TRIANGOLARI

Casistica operativa

Sopravvivenza o meno dell'articolo 58 del Dl n. 331/1993

Le conclusioni della sentenza Ue nella causa C-696/20 potrebbero far “vacillare” la disciplina delle triangolari nazionali ex articolo 58 del Dl 331/93, quanto meno nell'ipotesi in cui il primo cedente curi la spedizione dei beni. Certo è che, stante il tenore letterale della norma interna e le convergenti posizioni di prassi e giurisprudenza, i comportamenti dei contribuenti allineati alle disposizioni domestiche non possono essere messi in discussione.

Ma andiamo con ordine, visto che la sentenza non ha per oggetto la disposizione nazionale, bensì la trasposizione dell'articolo 41 della direttiva 2006/112 nella normativa polacca. La situazione è quella di un'operazione a catena, secondo il seguente schema: primo cedente stabilito in Polonia, promotore olandese che utilizza la propria posizione Iva polacca e cessionario finale di uno Stato Ue diverso, con merce che viaggia direttamente dal primo al terzo. Le parti coinvolte hanno erroneamente attribuito il trasporto alla seconda cessione, e applicato quindi l'Iva polacca sulla prima vendita, considerando quella successiva come una cessione intracomunitaria. Nel caso di specie, invece, è la prima operazione che andrebbe qualificata come intracomunitaria, mentre la seconda sarebbe una vendita interna al Paese di arrivo.

OPERAZIONI TRIANGOLARI

Casistica operativa

Sopravvivenza o meno dell'articolo 58 del Dl n. 331/1993

Secondo i giudici, l'articolo 41 della direttiva è applicabile anche se lo Stato d'identificazione dell'acquirente (il promotore) è lo stesso del primo cedente. L'acquisto intracomunitario va quindi tassato in Polonia. Non è poi possibile provare (come prevede sempre l'articolo 41, al fine di evitare la doppia tassazione) che l'imposta è stata assolta nello Stato di destinazione. La prova deve infatti essere fornita dall'acquirente/promotore in relazione alla prima cessione, mentre nel caso in oggetto è il cessionario finale ad aver assolto l'imposta a destino sulla seconda vendita.

In sintesi, in una catena del tipo Ue1 - Ue1 - Ue2, **con trasporto a cura del primo cedente**, è la prima cessione a esser considerata "ontologicamente" intracomunitaria (ancorché imponibile se il promotore non spende la partita Iva di uno Stato Ue diverso).

Potrebbero allora sollevarsi dubbi sulla compatibilità comunitaria dell'articolo 58 del Dl 331/1993, secondo cui la prima cessione è interna, con beneficio della non imponibilità, e la seconda intraUe.

La "tenuta" della disposizione domestica, quando il trasporto è curato dal promotore (situazione avallata dalla Cassazione; per tutte, ordinanza 34957/2021), pare invece sorretta, quanto a regole di territorialità, dall'articolo 41-ter del Dl 331/1993, per cui è la cessione eseguita dall'operatore intermedio (definito dalla norma) quella intraUe.

Resta inteso che, anche nella prima situazione (primo cedente che cura il trasporto), i comportamenti allineati all'articolo 58 non potranno essere contestati. Il legittimo affidamento si pone infatti come baluardo per le fattispecie aderenti al dato normativo e coerenti con la posizione di prassi e giurisprudenza.

OPERAZIONI A CATENA

Direttiva 2018/1910 e normativa italiana di recepimento

OPERAZIONI QUADRANGOLARI

OPERAZIONI QUADRANGOLARI

Circolare Min.Finanze n. 145 del 10 giugno 1998

CIRCOLARE N. 145 DEL 10 GIUGNO 1998

8 - OPERAZIONI QUADRANGOLARI

Trattasi delle transazioni c.d. "a catena", a cui partecipano operatori in numero superiore a tre e dislocati in più Stati comunitari.

Al riguardo deve preliminarmente osservarsi che la problematica riguardante tali operazioni ha formato oggetto di esame in ambito comunitario ma, a differenza di quanto avvenuto per le operazioni triangolari, non ha trovato soluzione per una serie di motivazioni legate da un lato alla territorialità dell'imposta sul valore aggiunto alla luce della VI Direttiva, dall'altro alle difficoltà di controllo e alla legittimità della compilazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie (Mod. INTRA) da parte di tutti i soggetti partecipanti alle transazioni economiche in discorso.

Allo stato attuale, tale tipologia di operazioni non può godere delle semplificazioni previste per l'operazione triangolare, ma è necessaria un'interruzione dei rapporti mediante la nomina di un rappresentante fiscale nello Stato membro di partenza o in quello di arrivo dei beni.

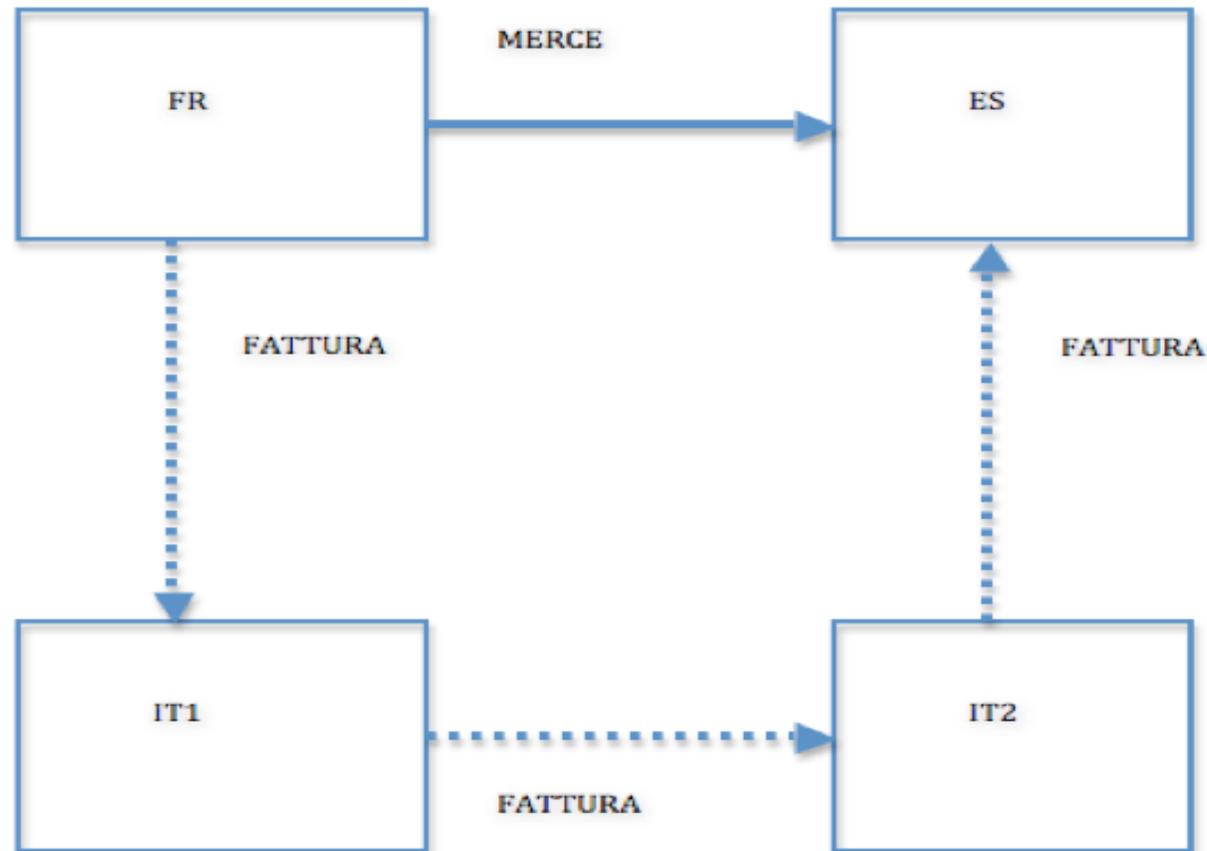
Pertanto, qualsiasi interpretazione diversa da quella indicata è da considerare non legittima.

A titolo esemplificativo si riporta il seguente caso:

Un operatore italiano (IT1) acquista un bene da soggetto d'imposta identificato in Francia (FR) e lo cede ad altro soggetto nazionale (IT2) il quale, a sua volta lo rivende ad un operatore spagnolo. I beni dalla Francia vengono inviati direttamente in Spagna.

OPERAZIONI QUADRANGOLARI

Circolare Min.Finanze n. 145 del 10 giugno 1998



OPERAZIONI QUADRANGOLARI

Circolare Min.Finanze n. 145 del 10 giugno 1998

1. Rapporto FR-IT1

IT1 non effettua un acquisto intracomunitario, in quanto nel caso di specie non si verifica uno dei requisiti essenziali costituito dal materiale arrivo dei beni in Italia.

Né può farsi utile riferimento alla disposizione di cui all'art. 40, comma 2, primo periodo, del D.L. n. 331 del 1993, ove la stessa venga interpretata nel senso che si verta nell'ipotesi di un acquisto intracomunitario soggetto ad IVA allorquando non venga comprovato che il bene é stato assoggettato ad imposta in altro Stato comunitario. Tale norma, infatti, nel determinare la territorialità degli acquisti intracomunitari, non fa venir meno la necessità che per la loro realizzazione debbano essere presenti tutti i requisiti richiesti dal regime transitorio delle transazioni intracomunitarie e cioè lo status di soggetto d'imposta sia del cedente che del cessionario, identificazione dei soggetti in due Stati membri diversi, l'arrivo dei beni in Italia.

Pertanto la transazione deve essere considerata quale operazione esclusa dal campo applicativo dell'IVA, per carenza del presupposto della territorialità, ai sensi dell'art. 7, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972.

L'operazione non può nemmeno farsi rientrare nella "triangolare comunitaria", atteso che IT1 non è legittimato a designare quale "debitore d'imposta" l'acquirente finale ES, non assumendo nei confronti di quest'ultimo la veste di fornitore.

OPERAZIONI QUADRANGOLARI

Circolare Min.Finanze n. 145 del 10 giugno 1998

2. Rapporto IT1-IT2

Come detto, l'operazione è irrilevante ai fini dell'imposta nazionale, in quanto i beni, all'atto della cessione, non sono fisicamente presenti sul territorio dello Stato. Conseguentemente, non può trovare applicazione il regime di non imponibilità previsto dall'art. 58, comma 1, del D.L. n. 331 del 1993, ma al contrario l'operazione deve essere assoggettata a tutti gli obblighi impositivi in Francia.

3. Rapporto IT2-ES

In relazione a quanto già illustrato ai precedenti punti, l'operazione non può costituire cessione intracomunitaria di beni, ai sensi dell'art. 41, del D.L. n. 331 del 1993, ma assume rilevanza ai fini dell'imposta dovuta in Spagna.

4. Modalità operative

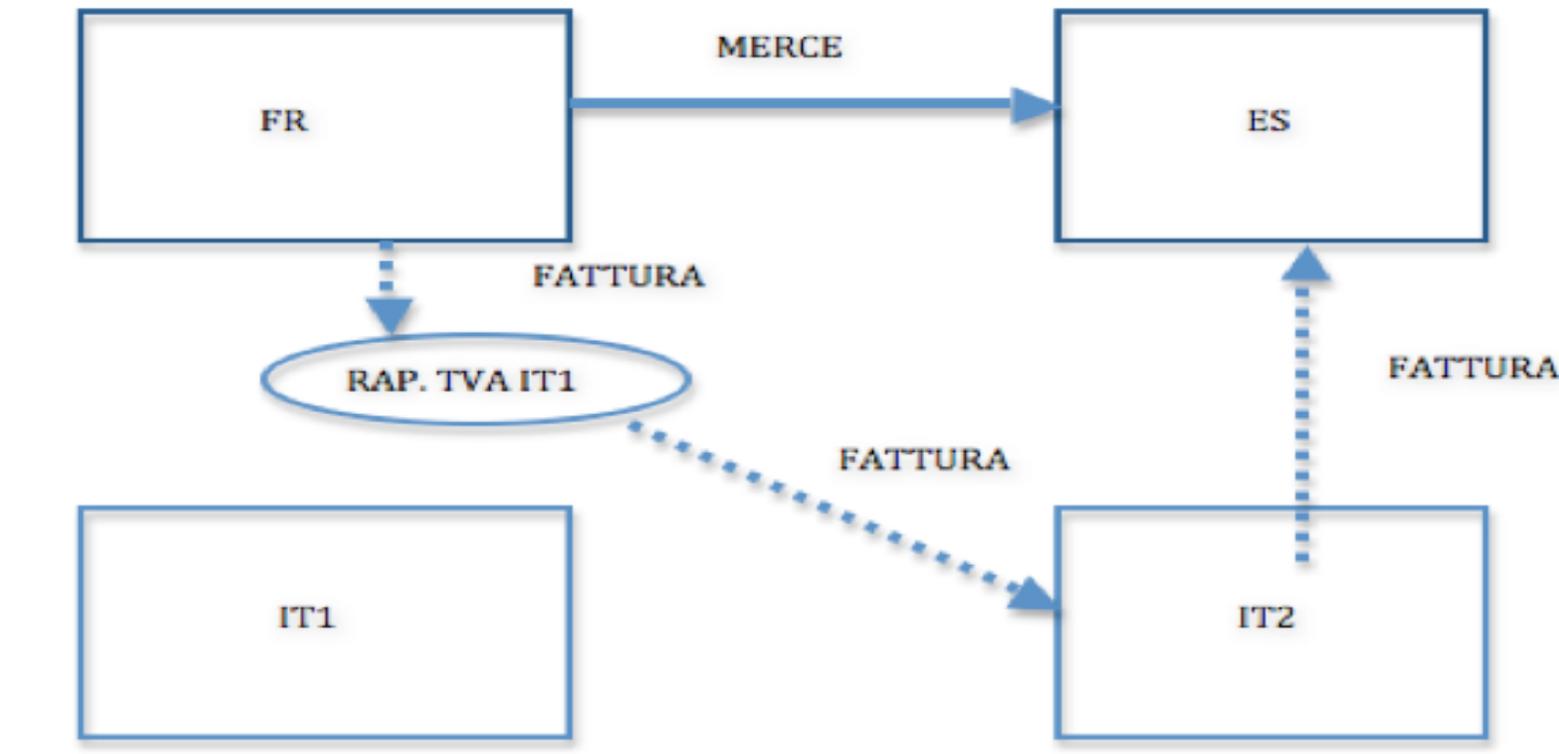
In relazione alla qualificazione giuridica della suddetta operazione, premesso che le transazioni commerciali non hanno alcun effetto ai fini dell'applicazione del tributo in Italia, le procedure più idonee da seguire vanno collegate con la **nomina di un rappresentante fiscale (1) in Francia o in Spagna** da parte di uno dei soggetti nazionali, per cui si possono verificare le seguenti ipotesi:

Nota 1: Oppure: IDENTIFICAZIONE DIRETTA

OPERAZIONI QUADRANGOLARI

Circolare Min.Finanze n. 145 del 10 giugno 1998

IT1 apre una posizione Iva in Francia



OPERAZIONI QUADRANGOLARI

Circolare Min.Finanze n. 145 del 10 giugno 1998

APERTURA DI POSIZIONE IVA IN FRANCIA DA PARTE DI IT1

In tale evenienza:

- il rapporto FR-IT1 viene assoggettato in Francia quale operazione interna;
- il rapporto IT1-IT2-ES configura **un'operazione triangolare comunitaria**, in quanto il rappresentante francese di IT1 pone in essere una cessione intracomunitaria (in partenza dalla Francia) nei confronti di IT2 e, su incarico di questi, consegna i beni direttamente al cliente finale in Spagna.

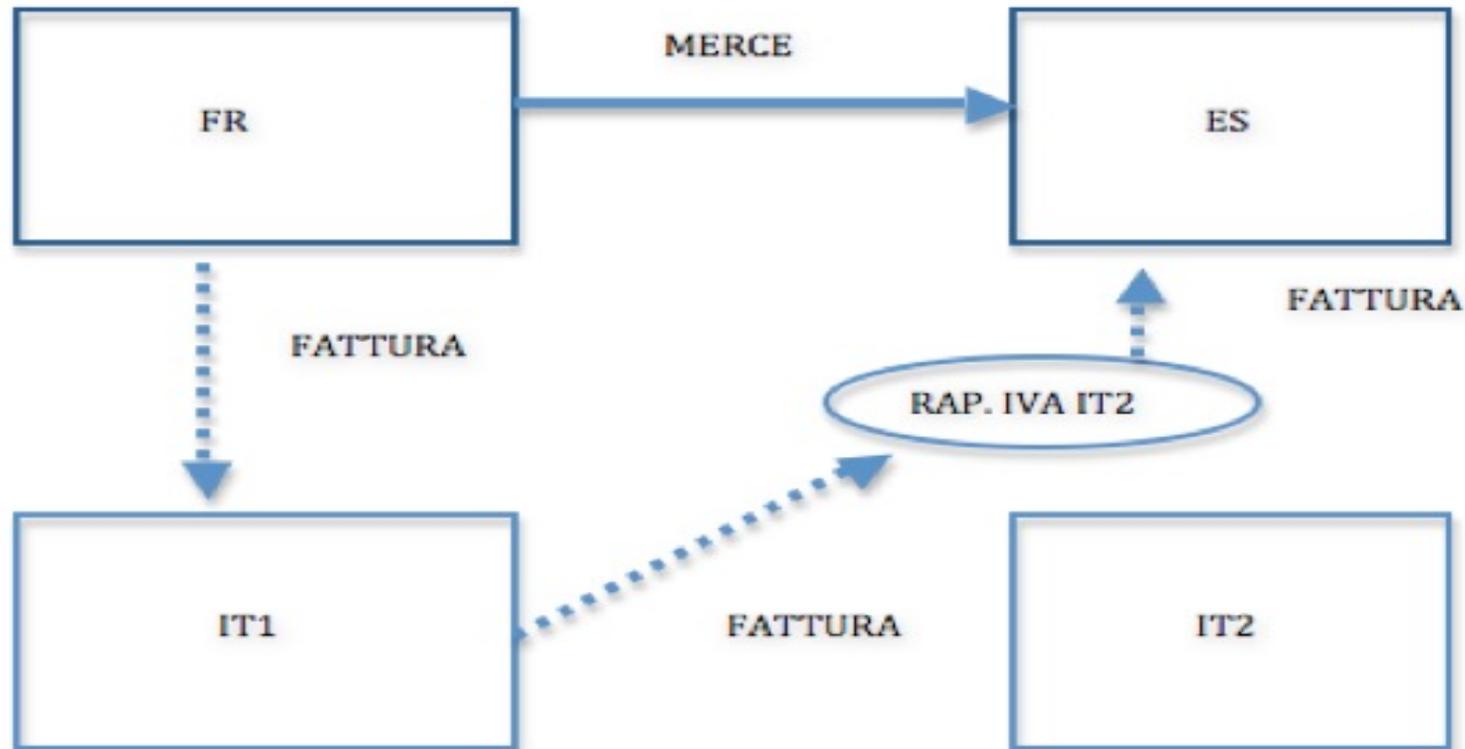
In particolare IT2:

- integra la fattura di acquisto, senza applicazione dell'imposta, ai sensi dell'art. 40, comma 2, secondo periodo, del D.L. n. 331 del 1993, e provvede alla sua registrazione nei termini e nei modi previsti dall'art. 47;
- compila l'elenco riepilogativo degli acquisti ai soli effetti fiscali;
- emette fattura non imponibile nei confronti di ES, designandolo quale debitore dell'imposta in Spagna;
- compila l'elenco riepilogativo delle cessioni ai soli effetti fiscali.

OPERAZIONI QUADRANGOLARI

Circolare Min.Finanze n. 145 del 10 giugno 1998

IT2 apre una posizione Iva in Spagna



OPERAZIONI QUADRANGOLARI

Circolare Min.Finanze n. 145 del 10 giugno 1998

APERTURA DI POSIZIONE IVA IN SPAGNA DA PARTE DI IT2

In tale evenienza:

- nel rapporto FR-IT1-Rapp.fiscale di IT2 in Spagna viene posta in essere un'operazione triangolare comunitaria.

In particolare IT1:

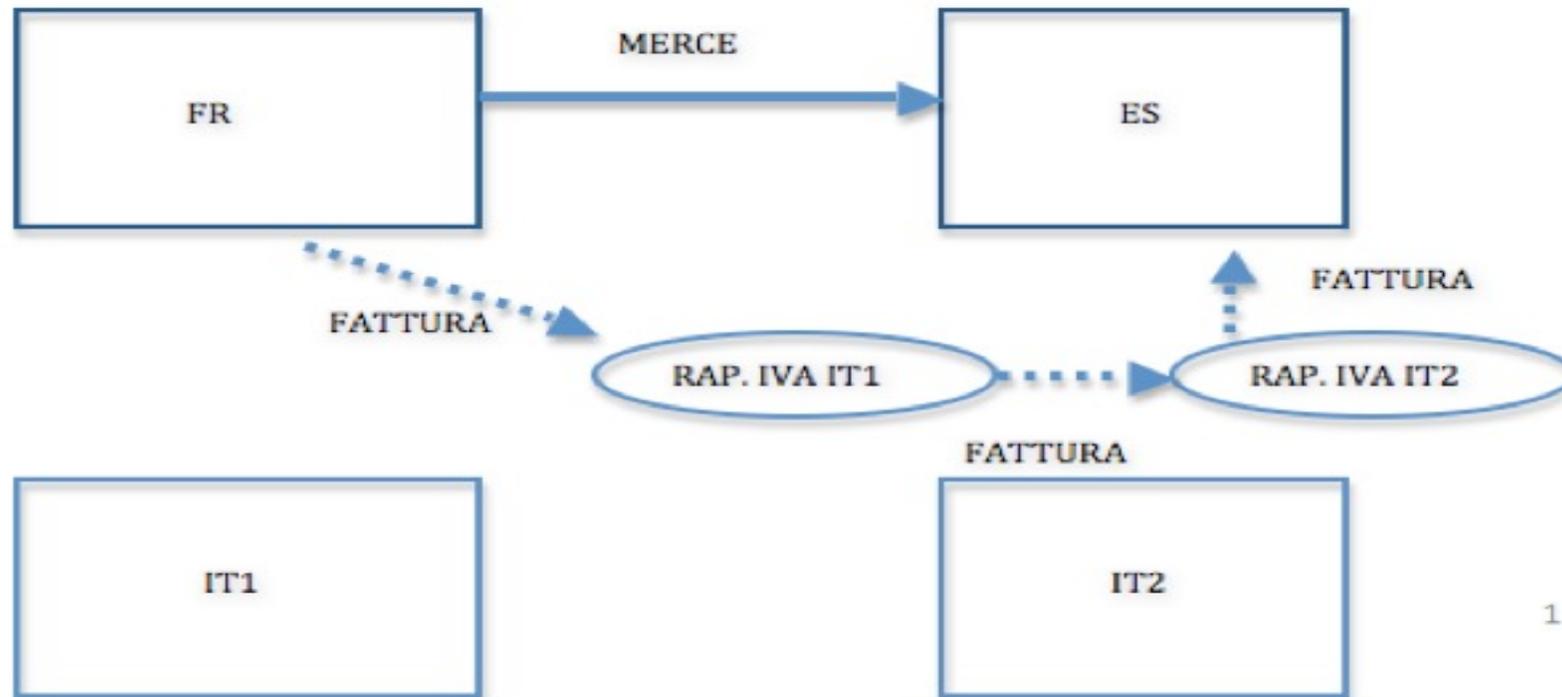
- integra la fattura di acquisto, senza applicazione dell'imposta, ai sensi dell'art. 40, comma 2, secondo periodo, del D.L. n. 331 del 1993, e provvede alla sua registrazione nei termini e nei modi previsti dall'art. 47;
- compila l'elenco riepilogativo degli acquisti ai soli effetti fiscali
- emette fattura non imponibile nei confronti del rappresentante di IT2 in Spagna, designandolo quale debitore dell'imposta in detto Stato;
- compila l'elenco riepilogativo delle cessioni ai soli effetti fiscali.

Il rapporto Rappresentante fiscale di IT2 - acquirente finale spagnolo realizza un'operazione interna tassabile in Spagna.

OPERAZIONI QUADRANGOLARI

Circolare Min.Finanze n. 145 del 10 giugno 1998

Sia IT1 che IT2 aprono una posizione Iva in Spagna



OPERAZIONI QUADRANGOLARI

Circolare Min.Finanze n. 145 del 10 giugno 1998

APERTURA DI POSIZIONE IVA IN SPAGNA DA PARTE SIA DI IT1 CHE DI IT2

L'ipotesi rende più complessa l'operazione, in quanto comporta la nomina di un rappresentante anche per IT2.

In particolare, il rappresentante fiscale di IT1:

- nel rapporto con FR, realizza un acquisto intracomunitario in Spagna;
- nel rapporto con IT2, pone in essere un'operazione da assoggettare ad imposta spagnola.

Quest'ultimo a sua volta, ponendo in essere un'operazione attiva in Spagna (cessione nei confronti del cliente finale) per il recupero dell'imposta addebitatagli dal rappresentante fiscale di IT1 e' tenuto a nominare un rappresentante fiscale.

Gli Uffici in indirizzo sono pregati di assicurare la massima diffusione della presente circolare

OPERAZIONI A CATENA

Direttiva 2018/1910 e normativa italiana di recepimento

OPERAZIONI A CATENA

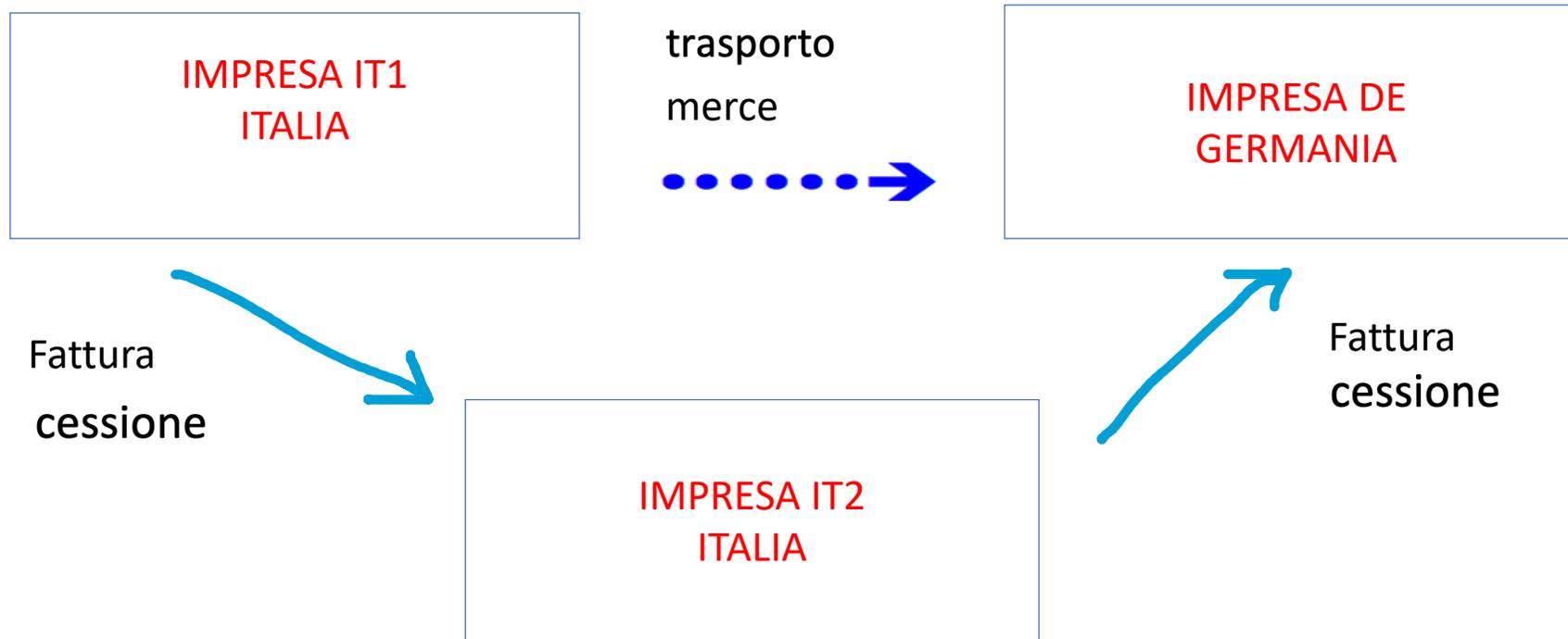
**DIRETTIVA 2018/1910 (CHE INTEGRA LA
DIRETTIVA 2006/112/CE)**

**D.LGS. N. 192/2021 (CHE INTEGRA IL DL N.
331/1993)**

OPERAZIONI A CATENA

Casistica operativa

Operazione triangolare con invio beni in altro Paese Ue



OPERAZIONI A CATENA

Casistica operativa

Operazione triangolare con invio beni in altro Paese Ue

ESAME DELL'OPERAZIONE in base al nuovo contesto normativo:

- Siamo in presenza di due cessioni di beni e di un solo trasferimento fisico degli stessi;
- Una delle cessioni è una **CESSIONE INTRACOMUNITARIA**, l'altra è una **CESSIONE INTERNA**;
- Le cessione intracomunitaria é quella collegata al trasporto intracomunitario («movable supply»); la cessione interna è quella NON collegata al trasporto intracomunitario (NON movable supply);
- L'**articolo 36-bis della Direttiva 2006/112/CE** e l'**articolo 41-ter del DI n. 331/1993** (norma di recepimento) consentono di individuare la cessione intracomunitaria nel caso in cui il trasporto NON è carico né del primo né dell'ultimo anello della catena. Tali norme prendono in considerazione solo la situazione in cui il trasporto è a carico di un operatore posto tra il primo e l'ultimo anello della catena («**operatore intermedio**»).

OPERAZIONI A CATENA

Definizione e regole applicative

articolo 36-bis della Direttiva 2006/112/CE

«**Articolo 36 bis – Direttiva 2006/112/CE** (articolo aggiunto dalla Direttiva UE 2018/1910).

1. Qualora lo stesso bene sia successivamente ceduto e sia spedito o trasportato da uno Stato membro a un altro direttamente dal primo cedente all'ultimo acquirente nella catena, la spedizione o il trasporto (**intra comunitari**) sono imputati unicamente alla cessione effettuata **nei confronti dell'operatore intermedio**.
2. In deroga al paragrafo 1, la spedizione o il trasporto (**intra comunitari**) sono imputati unicamente alla **cessione di beni effettuata dall'operatore intermedio** se quest'ultimo ha comunicato al cedente il numero di identificazione IVA attribuitogli dallo Stato membro a partire dal quale i beni sono spediti o trasportati.
3. Ai fini del presente articolo, per «**operatore intermedio**» s'intende **un cedente** all'interno della catena **diverso dal primo cedente** della catena, **che spedisce o trasporta i beni esso stesso o tramite un terzo che agisce per suo conto**.
4. **Il presente articolo non si applica alle situazioni di cui all'articolo 14 bis.»** (1);

Nota (1): L'articolo 14bis, introdotto nella Direttiva 2006/112/CE dalla Direttiva 2017/2455, con effetto dal 1° luglio 2021, riguarda le **vendite a distanza nei confronti di consumatori finali, facilitate da interfacce elettroniche** (ad esempio: AMAZON).

NB: Il termine (intra comunitari) è stato aggiunto da chi scrive al fine di facilitare la comprensione della regola.

OPERAZIONI A CATENA

Definizione e regole applicative

articolo 36-bis della Direttiva 2006/112/CE

«DEEMED SUPPLY – CESSIONE PRESUNTA»

Articolo 14 bis – Direttiva 2006/112/CE

1. Se un soggetto passivo facilita, tramite l'uso di un'interfaccia elettronica quale un mercato virtuale (marketplace), una piattaforma, un portale o mezzi analoghi, le **vendite a distanza di beni importati da territori terzi o paesi terzi con spedizioni di valore intrinseco non superiore a 150 EUR**, si considera che lo stesso soggetto passivo in questione abbia ricevuto e ceduto detti beni.
2. Se un soggetto passivo facilita, tramite l'uso di un'interfaccia elettronica quale un mercato virtuale (marketplace), una piattaforma, un portale o mezzi analoghi, le **cessioni di beni effettuate nella Comunità da un soggetto passivo non stabilito nella Comunità a una persona che non è un soggetto passivo**, si considera che lo stesso soggetto passivo che facilita la cessione abbia ricevuto e ceduto detti beni.

OPERAZIONI A CATENA

Definizione e regole applicative

Normativa Iva italiana

Art. 41-ter (Cessioni a catena).

1. Ai fini del presente articolo:

- a) si considerano cessioni a catena le cessioni successive di beni che sono oggetto di un unico trasporto, da uno Stato membro a un altro Stato membro direttamente dal primo cedente all'ultimo acquirente;
- b) si considera operatore intermedio un cedente, diverso dal primo, che trasporta o spedisce i beni direttamente o tramite un soggetto terzo che agisce per suo conto.

2. Nelle cessioni a catena in cui il trasporto o la spedizione iniziano nel territorio dello Stato e sono effettuati da un operatore intermedio, si considera cessione intracomunitaria non imponibile ai sensi dell'articolo 41 solo la cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio. Tuttavia, se l'operatore intermedio comunica al proprio cedente il numero di identificazione attribuitogli dallo Stato agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, si considera cessione intracomunitaria quella effettuata dall'operatore intermedio. Non si considerano effettuate nello Stato le cessioni successive a quella che costituisce cessione intracomunitaria.

OPERAZIONI A CATENA

Definizione e regole applicative

Normativa Iva italiana

3. Nelle cessioni a catena in cui il trasporto o la spedizione terminano nel territorio dello Stato e sono effettuati da un operatore intermedio, si considera acquisto intracomunitario ai sensi dell'articolo 38 solo l'acquisto effettuato dall'operatore intermedio (1). Tuttavia, se l'operatore intermedio comunica al proprio cedente il numero di identificazione attribuitogli agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto dallo Stato di inizio del trasporto o della spedizione, si considera acquisto intracomunitario quello effettuato dall'acquirente dell'operatore intermedio. Si considerano effettuate nello Stato la cessione posta in essere dal soggetto che effettua l'acquisto intracomunitario e le cessioni successive.

4. Le disposizioni del presente articolo non si applicano alle vendite a distanza effettuate tramite le interfacce elettroniche che si considerano aver acquistato e rivenduto i beni stessi ai sensi dell'articolo 2-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.».

Nota (1): in tale evenienza l'operatore intermedio di altro Paese Ue porrebbe in essere un acquisto intracomunitario in Italia, con necessità di identificarsi ai fini dell'Iva in Italia (salvo il caso dell'operazione triangolare semplificata), e una cessione interna nei confronti dell'acquirente italiano.

OPERAZIONI A CATENA

Definizione e regole applicative

Normativa Iva italiana

OSSERVAZIONE

Com'è possibile notare, né l'articolo 36-bis della Direttiva 2006/112/CE, né, e soprattutto, l'articolo 41-ter del DL n. 331/1993 prendono in considerazione il caso in cui il trasporto è a carico:

- del primo cedente della catena;
- o dell'ultimo anello della catena (destinatario finale della merce).

NON così hanno fatto, come evidenziato nelle successive slide, altri Paesi UE: ad esempio, la Germania, l'Austria, la Polonia, il Regno Unito (ante BREXIT), la Slovacchia e la Spagna, **nel loro ordinamento, hanno esplicitamente preso in considerazione le casistiche sopra considerate.**

L'Agenzia delle Entrate italiana NON ha ancora espresso la propria opinione sul tema, il quadro che ne deriva NON è certamente idoneo a dare certezza agli operatori.

Sul piano pratico, per ragioni prudenziali, è comunque consigliabile allinearsi alle regole dettate dai Paesi sopra indicati.

Sul tema si è anche pronunciato il Comitato Iva nel WP – Working Paper n. 968 del 15 maggio 2019, riportato nelle successive slide.

OPERAZIONI A CATENA

Definizioni e regole applicative

Normativa e dottrina altri Paesi Ue - **NORMATIVA IVA TEDESCA**

Deutschen Umsatzsteuergesetz (UStG) – Normativa Iva tedesca

Sezione 3 (6a) UStG (operazioni a catena dal 01.01.2020)

[Frase 1:] Se più imprenditori concludono transazioni di consegna per lo stesso articolo e se questo articolo viene trasportato o spedito direttamente dal primo operatore all'ultimo acquirente (operazione a catena), il trasporto o la spedizione dell'articolo devono essere assegnati solo a una delle consegne.

[Frase 2:] Se l'oggetto della consegna viene **trasportato o spedito dal primo operatore** della catena, il trasporto o la spedizione devono essere assegnati alla sua consegna.

[Frase 3:] Se l'oggetto della consegna è **trasportato o spedito dall'ultimo operatore** della catena, il trasporto o la spedizione devono essere assegnati all'operazione effettuata nei suoi confronti.

[Frase 4:] Se l'oggetto della consegna è **trasportato o spedito da un acquirente che è anche un fornitore (operatore intermedio)**, la consegna o la spedizione devono essere assegnati all'operazione effettuata nei suoi confronti, a meno che non possa dimostrare di essere il fornitore dell'oggetto che è stato trasportato o spedito (1).

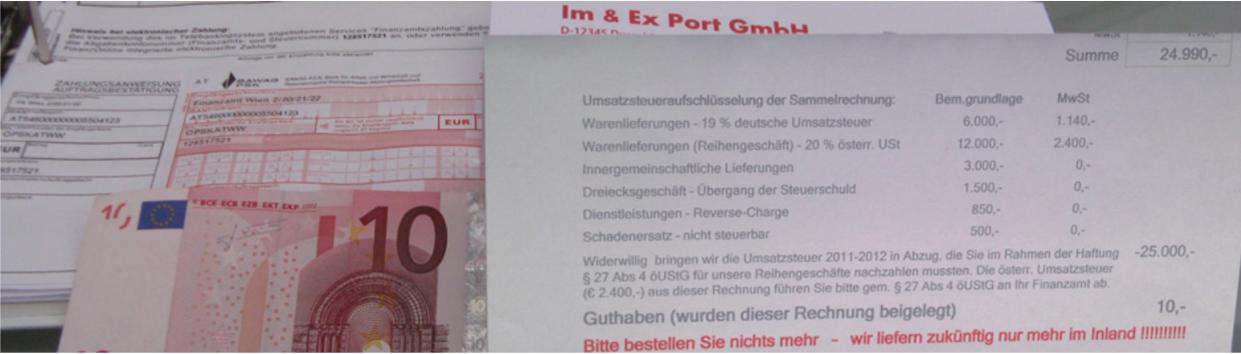
Nota (1): tale ultima situazione si verifica quando l'operatore intermedio è identificato nel Paese di partenza della merce e ha comunicato al fornitore il suo numero identificativo attribuito da tale Paese.

OPERAZIONI A CATENA

Definizioni e regole applicative

Normativa e dottrina altri Paesi Ue - **NORMATIVA IVA TEDESCA**

Chain Transaction Calculator **Triangular Transactions** **Chain Transactions** **Contact/Imprint**



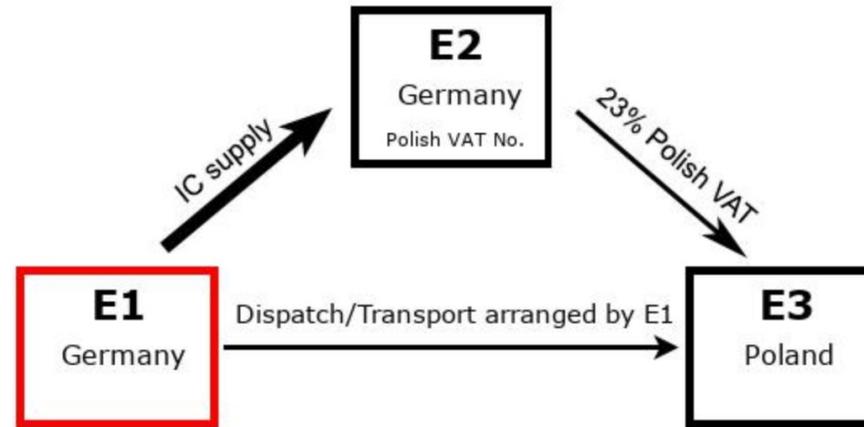
Umsatzsteueraufschlüsselung der Sammelrechnung:	Bem. Grundlage	MwSt
Warenlieferungen - 19 % deutsche Umsatzsteuer	6.000,-	1.140,-
Warenlieferungen (Reihengeschäft) - 20 % österr. USt	12.000,-	2.400,-
Inneregemeinschaftliche Lieferungen	3.000,-	0,-
Dreiecksgeschäft - Übergang der Steuerschuld	1.500,-	0,-
Dienstleistungen - Reverse-Charge	850,-	0,-
Schadenersatz - nicht steuerbar	500,-	0,-
Widerwillig bringen wir die Umsatzsteuer 2011-2012 in Abzug, die Sie im Rahmen der Haftung § 27 Abs 4 6USiG für unsere Reihengeschäfte nachzahlen mussten. Die österr. Umsatzsteuer (€ 2.400,-) aus dieser Rechnung führen Sie bitte gem. § 27 Abs 4 6USiG an Ihr Finanzamt ab.		-25.000,-
Guthaben (wurden dieser Rechnung beigelegt)		10,-

Chain Transaction Calculator Germany 2022:

Select the countries participating in the chain transaction in the sequence of the invoicing path:

Country of the 1st entrepreneur:	DE	AT	FR	PL	CH	Help	Other countries
Country of the 2nd entrepreneur:	DE	AT	FR	PL	CH	B2C	Print version
Country of the 3rd entrepreneur:	DE	AT	FR	PL	CH	No 4th country	Law 2019
Country of the 4th entrepreneur:	DE	AT	FR	PL	CH		Law 2020
Initiator of the transport:	E1	E2	E3	E4			

Example A002f:



© Ing. Gert Blühberger

German
Law 2022 

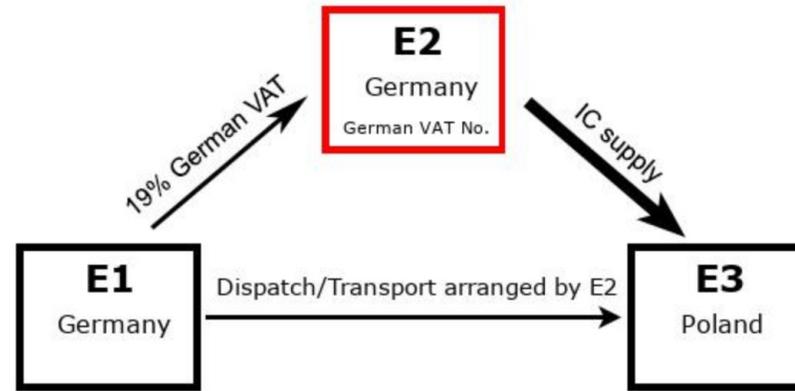
Facts:

A Polish entrepreneur E3 (= last purchaser) orders a machine from his German supplier E2 (=1st purchaser). Since the supplier E2 does not have the machine in stock, he orders it from the German wholesaler E1 (=first supplier) and instructs him to dispatch the machine directly to the Polish entrepreneur E3.

Brief description of the chain transaction:

- **Registration obligations:**
 - The German entrepreneur E2 has to obtain a VAT registration in the destination country Poland.
- **"Supply 1" from E1 (Germany) to E2 (Germany)**
 - Assignment of transport or dispatch according to [§ 3 \(6\)](#) UStG in conjunction with [§ 3 \(6a\) sentence 2](#) UStG
 - VAT-exempt supply in Germany (E1)
- **"Supply 2" from E2 (Germany) to E3 (Poland)**
 - Transaction without transport/dispatch assignment ([§ 3 \(7\)](#) UStG)
 - Taxable supply in Poland (E3)

Example B002f:



© Ing. Gert Blühberger

German
Law 2022 

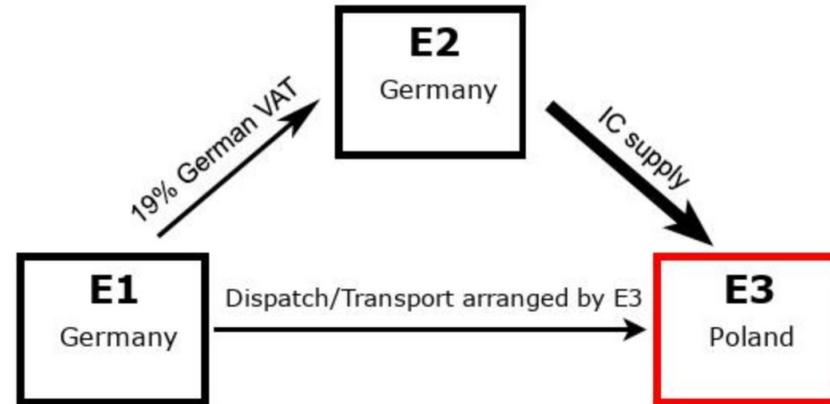
Facts:

A Polish entrepreneur E3 (= last purchaser) orders a machine at his German supplier E2 (=1st purchaser). Since the supplier E2 does not have the machine in stock, he orders it from the German wholesaler E1 (first supplier). The German entrepreneur E2 instructs his forwarder with the pickup of the machine from the German wholesaler E1 and subsequent delivery to the Polish entrepreneur E3. The German entrepreneur E2 (=intermediary operator) acts with his German VAT identification number and he communicates it to the German wholesaler E1 at the latest until the beginning of the shipment.

Brief description of the chain transaction:

- **"Supply 1" from E1 (Germany) to E2 (Germany)**
 - Transaction without transport/dispatch assignment ([§ 3 \(7\)](#) UStG)
 - Taxable supply in Germany (E1)
- **"Supply 2" from E2 (Germany) to E3 (Poland)**
 - Assignment of transport or dispatch according to [§ 3 \(6\)](#) UStG in conjunction with [§ 3 \(6a\) sentence 4 - 2nd half sentence](#) UStG
 - VAT-exempt supply in Germany (E1)

Example C002f:



© Ing. Gert Blühberger

German
Law 2022 

Facts:

A Polish entrepreneur E3 (= last purchaser) orders a machine at his German supplier E2 (=1st purchaser). Since the supplier E2 does not have the machine in stock, he orders it from the German wholesaler E1 (first supplier). The Polish entrepreneur E3 picks up of the machine from the German wholesaler E1.

Brief description of the chain transaction:

- **"Supply 1" from E1 (Germany) to E2 (Germany)**
 - Transaction without transport/dispatch assignment ([§ 3 \(7\)](#) UStG)
 - Taxable supply in Germany (E1)
- **"Supply 2" from E2 (Germany) to E3 (Poland)**
 - Assignment of transport or dispatch according to [§ 3 \(6\)](#) UStG in conjunction with [§ 3 \(6a\) sentence 3](#) UStG
 - VAT-exempt supply in Germany (E1)

OPERAZIONI A CATENA

Definizioni e regole applicative

Normativa e dottrina altri Paesi Ue - **NORMATIVA IVA AUSTRIACA**

[Kontakt](#) | [Impressum](#) | [Datenschutzerklärung](#) | [Barrierefreiheitserklärung](#) | [Sitemap](#) | [English](#)



NORMATIVA IVA AUSTRIACA

[\[Bundesrecht\]](#) Landesrecht Bezirke Gemeinden Judikatur Kundmachungen, Erlässe Gesamtabfrage

Bundesrecht konsolidiert: **Gesamte Rechtsvorschrift für Umsatzsteuergesetz 1994, Fassung vom 02.12.2021**

[Druckansicht](#)

Andere Formate: [PDF](#) [HTML](#)

1. **Nel caso di transazioni a catena, il trasporto o la spedizione è assegnato alla seguente consegna:**
 - A) **la consegna da parte del primo fornitore della serie se trasporta o spedisce gli articoli;**
 - B) la consegna da parte dell'operatore intermedio, se ha fornito al proprio fornitore il numero di identificazione IVA attribuitogli dallo Stato membro da cui i beni sono trasportati o spediti;
 - C) la consegna all'operatore intermedio, se non vi è caso di lettera B);
 - D) **la consegna all'ultimo acquirente (destinatario) se (il medesimo) trasporta o spedisce gli articoli.**
2. (vendita a distanza)

OPERAZIONI A CATENA

Definizioni e regole applicative

Normativa e dottrina altri Paesi Ue - **NORMATIVA IVA AUSTRIACA**

3. Le consegne della serie precedente alla consegna a cui è assegnato il trasporto o la spedizione si considerano effettuate nel luogo in cui inizia il trasporto o la spedizione.

4. Le consegne nella sequenza successiva alla consegna a cui è assegnato il trasporto o la spedizione si considerano effettuate nel luogo in cui termina il trasporto o la spedizione.

5. **Una transazione a catena esiste** quando gli stessi articoli vengono consegnati uno dopo l'altro e questi articoli vengono trasportati o spediti direttamente dal primo fornitore all'ultimo operatore (destinatario) della serie.

6. **Un operatore intermedio** è un fornitore all'interno della serie (ad eccezione del primo fornitore) che trasporta o spedisce gli articoli.

Chain transactions and VAT

In business practice, we often encounter chain transactions. A chain transaction is successive supplies of the same goods between several parties, which are subject to a single transport directly from the first supplier to the final customer. In chain transactions, at least three subjects are involved, but often there are more of them.

Transport allocation

For *cross-border chain transactions*, VAT registration of some transaction parties in the EU Member State of taxation could be necessary.

For the correct VAT treatment, it is necessary to determine which of the supplies should be considered as *movable* (i.e. connected with transportation). For supplies within the EU, this supply can be considered as a VAT exempt intra-community supply of goods. All other supplies should be considered as *unmovable* domestic supplies subject to local VAT, either in the Member State of dispatch or the Member State of the destination of the goods.

The determination of a movable supply is relatively straightforward where the first supplier or the last customer arrange the transportation of goods – in such cases transportation should be allocated to the first, or to the last supply in the chain.

NORMATIVA IVA POLACCA

in principle
law not only for business

“Slim VAT 2”: Another reform of VAT settlements

26.08.2021 tax | new provisions



On 19 August 2021, the President of Poland signed an act introducing a number of simplifications to VAT settlements. The changes are intended to improve taxpayers' liquidity in connection to VAT settlements, deformatise certain procedures, and implement decisions of the Court of Justice of the European Union in cases lost by Poland.

Mateusz Rowiński

All articles



The amendment introduces an unequivocal rule for determining the mobile supply in relation to intra-Community supply of goods and export of goods where the entity dispatching or transporting the goods in a chain transaction is the first consecutive supplier (the first entity in the chain) or the last consecutive buyer (the last entity in the chain), and not the buyer of goods who also supplies the goods or the intermediary. **In such a case, the “movable supply” will have to be allocated either to the supply made by the first supplier or to the supply made to the last buyer.**

OPERAZIONI A CATENA

Definizioni e regole applicative

Criteri da adottare per individuare l'operatore intermedio

SPAGNA

LegalToday

Por y para profesionales del Derecho

ACTUALIDAD JURÍDICA ▾

PRÁCTICA JURÍDICA ▾

LEGALTECH ▾

GESTIÓN DEL DESPACHO ▾

OPINIÓN ▾

COLABORADORES

INICIO > FISCAL Y LEGAL > BLOG SOBRE TRIBUTACIÓN INDIRECTA



Blog sobre Tributación Indirecta

Las soluciones rápidas en el IVA: las operaciones en cadena

28 noviembre 2019

RECOMENDAMOS



Aranzadi Fusión. Software de gestión para bufetes medianos y grandes firmas de abogados.

Aranzadi Fusión



Quincena Fiscal

OPERAZIONI A CATENA

Definizioni e regole applicative

Criteri da adottare per individuare l'operatore intermedio

Se il trasporto è organizzato dal soggetto che occupa il primo o l'ultimo anello della catena, questa nuova regola (1) non si applicherà.

Nel caso in cui il trasporto sia organizzato dal primo anello di un'operazione a catena, il trasporto intracomunitario sarà attribuito alla prima consegna di beni, trattandosi della consegna intracomunitaria di beni esenti da IVA secondo le disposizioni dell'art. 138 della Direttiva (a condizione che ricorrano i requisiti per l'applicazione dell'esenzione).

Nel caso in cui sia stato l'ultimo anello della catena ad organizzare il trasporto, verrà addebitato l'ultima consegna, trattandosi della consegna intracomunitaria di beni esenti da IVA.

Nota (1): E cioè l'articolo 36-bis della Direttiva 2006/112/CE

OPERAZIONI A CATENA

Definizioni e regole applicative

Normativa e dottrina altri Paesi Ue - **NORMATIVA IVA REGNO UNITO**

 **GOV.UK**

▼ Topics

▼ Government activity



[Home](#) > [VAT](#) > [Changes to VAT for intra-EU chain transactions and zero-rated goods](#)



[HM Revenue
& Customs](#)

Guidance

Changes to VAT for intra-EU chain transactions and zero-rated goods

Published 20 December 2019

OPERAZIONI A CATENA

Definizioni e regole applicative

Normativa e dottrina altri Paesi Ue - **NORMATIVA IVA REGNO UNITO**

1. Chain transactions

A chain transaction occurs where there are a number of businesses successively buying and selling the same goods but the goods themselves are transported directly from the original supplier and delivered to the final purchaser.

There is no limit to the number of businesses that can be in the chain but it must consist of at least 3 businesses which include the:

- original seller
- original buyer
- final buyer who purchases the goods

Where the goods supplied by the original seller in the member state of origin are transported from that member state and delivered to the final customer in the member state of destination there must be an intra-community supply. **The Court of Justice of the EU has ruled that only one transaction in a chain can be treated as the intra-community supply.** In a simple chain consisting of 3 businesses, this could be either the:

- supply by the original seller to the original buyer
- onward supply by the original buyer to the final purchaser

OPERAZIONI A CATENA

Definizioni e regole applicative

Normativa e dottrina altri Paesi Ue - **NORMATIVA IVA REGNO UNITO**

The new chain transaction rules set out how to determine which supply is to be treated as the intra-community supply. The principle holds good for a chain of any length, irrespective of the number of intermediary buyers.

The new rules make express provision as to which supply is to be treated as the intracommunity supply and, in most cases, will achieve the same end result as the UK's current policy does.

The new rules do not affect chain transactions that do not involve a cross-border movement of the goods. In those cases, normal VAT accounting rules will apply in the member state where the goods are located.

OPERAZIONI A CATENA

Definizioni e regole applicative

Normativa e dottrina altri Paesi Ue - **NORMATIVA IVA REGNO UNITO**

.1 Overview

The new rules provide a simple approach to determining which supply in a chain is the crossborder intra-community supply. **The default position** is that the intra-community supply is the supply to the person in the chain (the intermediary operator which may be the original buyer or a subsequent buyer in the chain) who arranges for the goods to be moved from the member state of origin to the member state of destination.

All supplies leading up to and including the intra-community supply are to be treated as taking place in the member state of origin and all subsequent supplies are to be treated as being made in the member state of destination.

If that intermediary operator is VAT registered in the same member state as the supplier, then, subject to certain conditions, the onward supply by the intermediary operator can be treated as the intra-community supply.

The businesses involved may not be established or have a fixed establishment in either the member state of origin or the member state of destination but the normal VAT registration rules and reporting requirements will apply to the supplies made by the parties in the member state where the supply takes place.

For more details on the VAT treatment of the supply that is deemed to be the intra-EU supply, read information about [the single market \(VAT Notice 725\)](#).

OPERAZIONI A CATENA

Definizioni e regole applicative

Normativa e dottrina altri Paesi Ue - **NORMATIVA IVA REGNO UNITO**

1.2 Intermediary operator

This legislation defines an intermediary operator as the business in the chain that transports or arranges for the transport of the goods across the EU border.

The intermediary operator cannot be the original supplier. **Where the original supplier arranges the cross-border transport, then the normal rules for accounting for intra-community supplies of goods will apply.**

Where the final customer arranges for the transport of the goods to itself, the rules will apply and the final customer can be seen as an intermediary operator for the purposes of applying them.

1.3 Intra-community supply

The intra-community supply is deemed to be the supply to the intermediary operator.

If that intermediary operator is VAT registered in the member state of origin, the intermediary operator can opt to treat the onward supply made by it as the intra-community supply, provided that the intermediary operator supplies its VAT number to its supplier and, in that case, the supply to the intermediary operator will be a normal business to business supply in the member state of origin.

OPERAZIONI A CATENA

Definizioni e regole applicative

Normativa e dottrina altri Paesi Ue - **NORMATIVA IVA REGNO UNITO**

1.4 Final customer

A final customer who otherwise meets the conditions can apply the rules as though they were the intermediary operator. In such a case, the intra-community supply will be the supply made to the final customer and the final customer must account for acquisition tax on the supply in the destination member state.

If the final customer notifies its supplier of a VAT registration number in the member state of origin, the intra-community removal will become a deemed supply of own goods.(1)
Read Notice 725, section 9 for more information.

1.5 Business establishments

It is irrelevant to the operation of these rules whether or not the original supplier, the original buyer (or any other intermediaries in the chain) or the final customer are established or have a fixed establishment in either the member state of origin or the member state of destination.

All parties are required to keep to the relevant VAT registration rules and accounting requirements that apply in relation to making the relevant supplies.

OPERAZIONI A CATENA

Casistica operativa

Operazione triangolare con invio beni in altro Paese Ue



EUROPEAN COMMISSION
DIRECTORATE-GENERAL
TAXATION AND CUSTOMS UNION
Indirect Taxation and Tax administration
Value added tax

taxud.c.1(2019)3533969 – EN

Brussels, 15 May 2019

COMITATO IVA

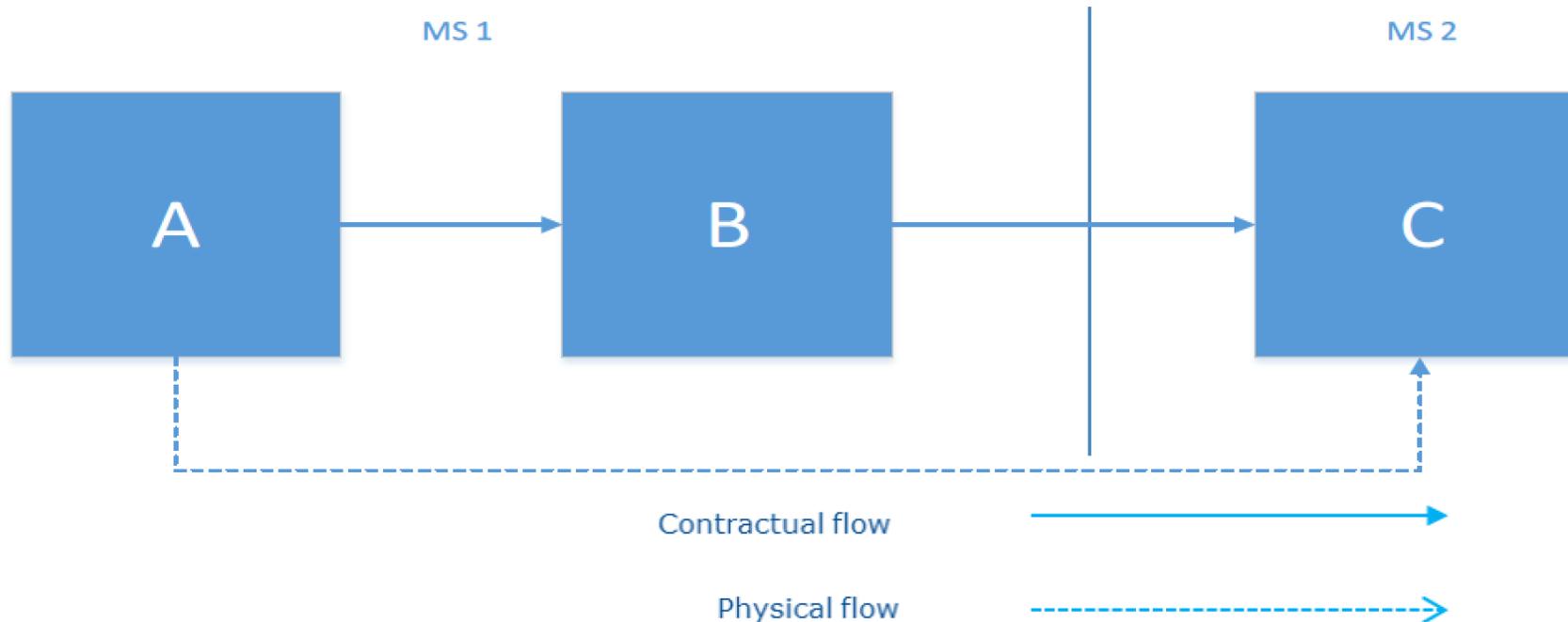
**VALUE ADDED TAX COMMITTEE
(ARTICLE 398 OF DIRECTIVE 2006/112/EC)
WORKING PAPER NO 968**

**NEW LEGISLATION
MATTERS CONCERNING THE IMPLEMENTATION
OF RECENTLY ADOPTED EU VAT PROVISIONS**

OPERAZIONI A CATENA

Casistica operativa – **COMITATO IVA UE**

Operazione triangolare con invio beni in altro Paese Ue

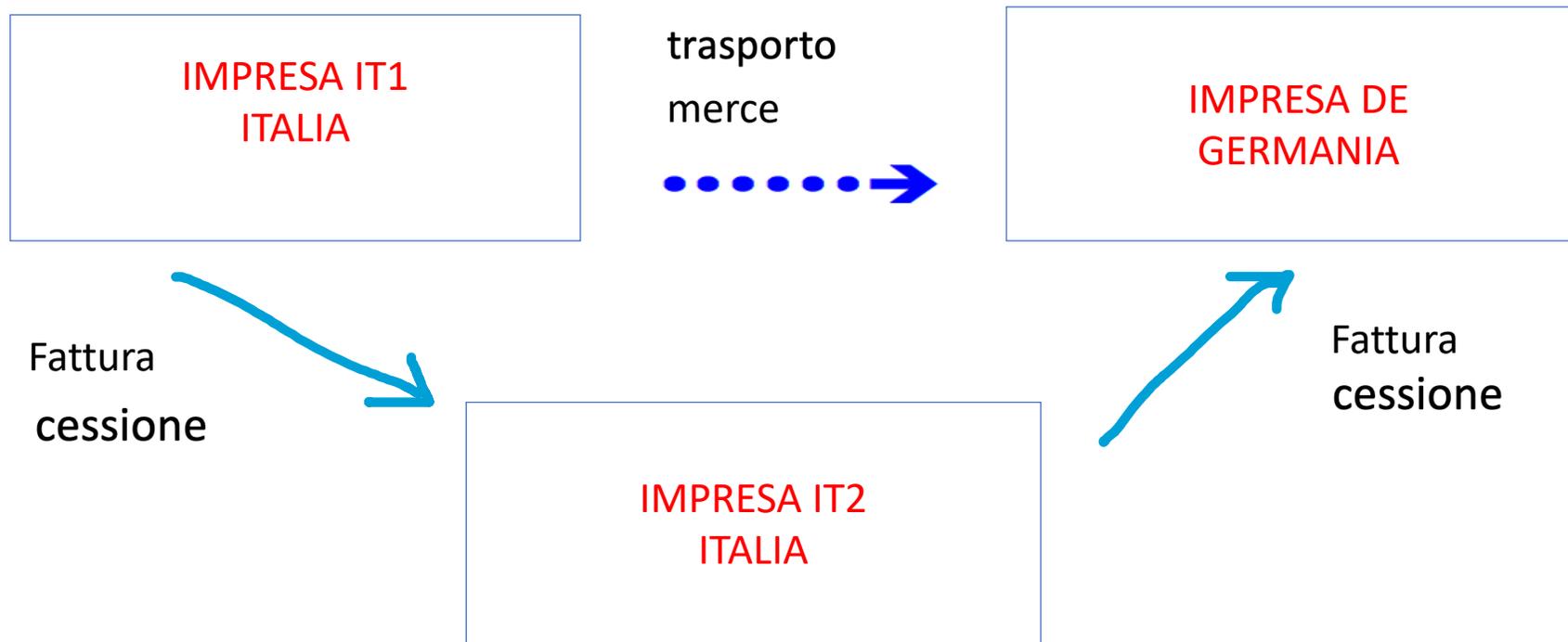


As A is organising the transport of the goods and he is the first supplier in the chain, the intra-Community supply is ascribed to the supply of goods from A to B. B will make an intra-Community acquisition of goods in Member State 2. The simplification for triangular transactions cannot be applied to this situation as B is not identified for VAT purposes in a Member State other than that from which the goods are transported.

OPERAZIONI A CATENA

Casistica operativa

Operazione triangolare con invio beni in altro Paese Ue



Dopo aver sinteticamente esaminato le regole che governano le operazioni in argomento, nella successiva slide viene riportato il commento all'operazione di cui alla presente slide).

OPERAZIONI A CATENA

Casistica operativa

Operazione triangolare con invio beni in altro Paese Ue

RIEPILOGO - ANALISI DELL'OPERAZIONE (dal 1° gennaio 2020)

Alla luce di quanto previsto dall'articolo 36 bis della Direttiva 2006/112/CE, tenuto conto di quanto affermato dal Comitato Iva nel working paper n. 968 del 15 maggio 2019 (paragrafo 3.3.3) e dalle Note esplicative Quick Fixes del 2019:

- **Se il trasporto è a carico di IT1:**
 - **IT1 NON è un operatore intermedio: è il primo cedente della catena;**
 - **la cessione intracomunitaria è quella (con trasporto) posta in essere da IT1 nei confronti di IT2;**
 - **IT2 deve aprire una posizione Iva in Germania, al fine di effettuare l'acquisto intracomunitario in Germania e la cessione interna alla Germania nei confronti di DE. Ove IT2 fosse dotato di posizione Iva in altro Paese Ue (diverso dall'Italia e dalla Germania: ad esempio la Francia), egli potrebbe organizzare l'operazione come triangolare comunitaria semplificata (utilizzando tale posizione Iva), senza necessità di identificarsi ai fini dell'Iva in Germania.**

OPERAZIONI A CATENA

Casistica operativa

Operazione triangolare con invio beni in altro Paese Ue

- **Se il trasporto è a carico di IT2:**
 - IT2, assumendo a proprio carico l'onere e il rischio del trasporto, è l'operatore intermedio;
 - IT2, essendo dotato di una posizione Iva in Italia, si avvale della **deroga di cui all'articolo 36 bis, paragrafo 2 Direttiva 2006/112/CE (e articolo 41-ter, comma 2, del DL n. 331/1993)**, comunicando a IT1 il proprio numero identificativo Iva italiano;
 - IT1 pone in essere una **cessione interna all'Italia**, nei confronti di IT2, con obbligo di applicazione dell'Iva (salvo dichiarazione d'intento);
 - IT2 pone in essere una **cessione intracomunitaria ordinaria** nei confronti di DE;
 - IT2 presenta il Modello Intra cessioni nei confronti di DE;
 - IT2 deve essere munito della prova di arrivo della merce a destinazione.
 - IT2 trasmette la fattura allo SDI con il codice destinatario XXXXXXXX

OPERAZIONI A CATENA

Casistica operativa

Operazione triangolare con invio beni in altro Paese Ue

- **Se il trasporto è a carico di DE:**
 - **DE NON è un operatore intermedio: è l'ultimo anello della catena; è il destinatario della merce;**
 - IT1, in base alla previsione dell'articolo 138 della Direttiva 2006/112/CE (e dell'articolo 41/1/a del Dl n. 331/1993: **situazione del "doppio EXW"**) pone in essere una **cessione interna all'Italia** (da assoggettare a Iva, salvo dichiarazione d'intento);
 - la **cessione intracomunitaria** è quella posta in essere da IT2 nei confronti di DE (Note esplicative Commissione paragrafo 3.6.4).

OPERAZIONI A CATENA

Definizioni e regole applicative

Normativa e dottrina altri Paesi Ue

RIEPILOGO

INDIVIDUAZIONE DELLA CESSIONE INTRACOMUNITARIA (sulla base anche della normativa di altri Paesi Ue e della relativa dottrina di commento)

Dipende dall'operatore che assume a proprio carico il trasporto dei beni.

Se il trasporto dei beni è a carico del primo venditore (primo anello della catena): l'operazione di cessione intracomunitaria è quella posta in essere da tale operatore.

Se il trasporto dei beni è a carico dell'ultimo acquirente (ultimo anello della catena: destinatario fisico dei beni): l'operazione di cessione intracomunitaria è quella posta in essere nei confronti di tale operatore.

Se il trasporto dei beni è a carico di un operatore «geograficamente» posto tra il primo e l'ultimo anello della catena (OPERATORE INTERMEDIO), l'operazione di cessione intracomunitaria:

- **REGOLA GENERALE:** È quella posta in essere nei confronti dell'operatore intermedio;
- **DEROGA ALLA REGOLA GENERALE:** se l'operatore intermedio comunica al proprio fornitore il numero di identificazione Iva attribuitogli dallo Stato di partenza dei beni l'operazione di cessione intracomunitaria è quella posta in essere dall'operatore intermedio.

Le operazioni diverse dalla cessione intracomunitaria sono cessioni interne al Paese di partenza o al Paese di arrivo dei beni.

OPERAZIONE A CATENA

Prodotti sottoposti ad accisa

OPERAZIONE TRIANGOLARE CON PRODOTTI SOTTOPOSTI AD ACCISA

ESEMPIO

ALFA IT dotata di deposito fiscale accise vende i prodotti, in regime sospensivo accise, a impresa commerciale italiana BETA IT la quale incarica ALFA IT a inviare i prodotti al proprio cliente tedesco Alkohol AG.

Svolgimento

- ALFA IT vende i prodotti a BETA IT con resa EXW; BETA IT incarica un vettore di ritirare i prodotti e di trasportarli in Germania;
- ALFA IT emette l'e-AD nei confronti del destinatario tedesco, consegnandone copia cartacea al vettore;
- ALFA IT emette fattura elettronica con Iva nei confronti di BETA IT;
- BETA IT emette fattura per operazione non imponibile articolo 41/1/a del DL n. 331/1993 nei confronti di ALKOHOL AG;
- BETA IT deve entrare in possesso delle prove di cessione intracomunitaria (secondo le modalità indicate nelle precedenti slide).

NB: La situazione non cambia se a inviare i beni è un piccolo produttore di vino, con emissione del documento MVV elettronico.

OPERAZIONI A CATENA

Definizioni e regole applicative

Criteri da adottare per individuare l'operatore intermedio

ASSUMERE A PROPRIO CARICO IL TRASPORTO.....

Riguardo al tema in argomento, nelle **NOTE ESPLICATIVE «QUICK FIXES» DELLA COMMISSIONE UE** viene affermato quanto segue:

«3.6.5. Cosa significa "spedisce o trasporta i beni esso stesso o tramite un terzo che agisce per suo conto"?

Questa formulazione riproduce quella dell'articolo 138, paragrafo 1, della DI (Direttiva 2006/112/CE), che si riferisce alle "cessioni di beni spediti o trasportati (...) dal venditore, dall'acquirente o per loro conto". Pertanto, l'interpretazione dovrebbe essere la stessa data a quest'ultima disposizione.

In generale, l'operatore intermedio sarà il cedente all'interno della catena che organizza (direttamente esso stesso o tramite un terzo che agisce per suo conto) il trasporto dei beni; il soggetto che effettua il trasporto esso stesso, per suo conto, o che lo commissiona a un terzo che agisce per suo conto.

OPERAZIONI A CATENA

Definizioni e regole applicative

Criteri da adottare per individuare l'operatore intermedio

A tale riguardo, **l'avvocato generale Kokott** nelle sue conclusioni sul caso(17) *Herst* ha concluso che *"nell'imputare il singolo spostamento transfrontaliero della merce a una determinata cessione all'interno di un'operazione a catena è determinante stabilire su quale soggetto, nell'ambito del trasporto transfrontaliero del bene, gravi il rischio di perdita per distruzione accidentale della merce. Questa cessione rappresenta la cessione intracomunitaria esente localizzata all'inizio del trasporto"*. Pertanto, **sulla base di tali conclusioni l'operatore intermedio coinciderebbe con il soggetto passivo all'interno della catena su cui grava il rischio di perdita o danneggiamento dei beni durante il trasporto** (18).

Tuttavia, questo criterio potrebbe portare in alcuni casi a determinate difficoltà pratiche. Potrebbe accadere, ad esempio, che il rischio di perdita accidentale dei beni sia ripartito tra il venditore e l'acquirente in determinati punti del trasporto in base all'Incoterm utilizzato. In tali casi sarebbe difficoltoso identificare un unico soggetto passivo all'interno della catena su cui grava il rischio di perdita o danneggiamento dei beni durante l'intera operazione di trasporto.

17 Conclusioni dell'avvocato generale Kokott presentate il 3 ottobre 2019 nella causa C-401/18, *Herst s.r.o./Odvolačí finanční ředitelství*, punto 79.

18 Ciò indipendentemente dal fatto che il soggetto passivo in questione possa avere sottoscritto un contratto di assicurazione per ricevere un risarcimento in caso di perdita o danneggiamento dei beni.

OPERAZIONI A CATENA

Definizioni e regole applicative

Criteri da adottare per individuare l'operatore intermedio

In queste situazioni, per determinare chi è l'operatore intermedio, il criterio più adatto sarebbe quello del soggetto passivo della catena che trasporta personalmente i beni o che prende gli accordi necessari con un terzo per il trasporto dei beni, concludendo un contratto con tale terzo.

Ciò a meno che in tali casi il soggetto passivo in questione non possa dimostrare, in modo soddisfacente per le autorità fiscali, **che in realtà il trasporto è stato effettuato, o il contratto concluso, per conto di un altro soggetto passivo della catena che si è effettivamente assunto il rischio di una perdita accidentale dei beni durante l'operazione di trasporto (1).**

A tale proposito, desideriamo sottolineare che il fatto che una delle parti della catena paghi il trasporto non è un elemento sufficiente in sé per concludere che tale soggetto sia l'operatore intermedio. Tale parte potrebbe pagare il prezzo del trasporto, ad esempio, come pagamento parziale della cessione a essa destinata. ».

Nota (1): Si tratta precisamente della situazione riferibile alle clausole INCOTERMS del Gruppo C.

OPERAZIONI A CATENA
nuove regole a partire dal 1° gennaio 2020
Direttiva 2018/1910
Belgio

BELGIO OPERAZIONI A CATENA

myMINFIN

ACCUEIL

En poursuivant votre navigation sur ce site, vous acceptez l'utilisation de cookies. ×
[Notre politique de cookies](#)

OK

FISCONET *plus*



FISCALITÉ / Taxe sur la valeur ajoutée / Directives et commentaires administratifs / Commentaire TVA

Commentaire TVA - Topics particuliers. Opérations intracommunautaires en chaîne et opérations triangulaires intracommunautaires (Mise à jour du 01.06.2020)

[\[Table des matières du Commentaire TVA\]](#)

FR



DOCUMENTS CONNEXES

OPERAZIONI A CATENA

nuove regole a partire dal 1° gennaio 2020

Direttiva 2018/1910

Belgio

B. Livraison à laquelle le transport intracommunautaire est attribué

Comme cela a été précisé, lors d'une opération intracommunautaire en chaîne (notamment l'opération triangulaire intracommunautaire), le transport intracommunautaire ou l'expédition intracommunautaire ne peut être attribué(e) qu'à une seule livraison.

Afin de déterminer à quelle livraison de l'opération en chaîne le transport intracommunautaire doit être attribué, il est important de savoir **par ou pour le compte de quelle partie** de la chaîne le transport ou l'expédition est effectué(e). Normalement, il s'agit de la partie qui organise le transport ou l'expédition (soit elle-même, soit par l'intermédiaire d'un tiers agissant pour son compte), c'est-à-dire la personne qui effectue le transport elle-même pour son propre compte ou qui conclut un contrat avec un tiers à cette fin.

OPERAZIONI A CATENA

nuove regole a partire dal 1° gennaio 2020

Direttiva 2018/1910

Belgio

Selon les conclusions de l'avocat général Kokott dans l'affaire C-401/18 devant la Cour de Justice, le facteur déterminant est de savoir qui, dans la chaîne, supporte le risque de perte ou de dommage des biens durant le transport (1). Toutefois, ce critère peut, dans certains cas, entraîner des difficultés pratiques. Par exemple, **le risque de perte ou de dommage peut être partagé entre le vendeur et l'acheteur** à certains stades de la chaîne de transport selon l'incoterm utilisé. Dans de tels cas, il serait difficile d'identifier un seul assujetti au sein de la chaîne qui supporte le risque de perte ou de dommage des biens pendant le transport. Dans de tels cas, il est tenu compte de l'assujetti de la chaîne qui transporte lui-même les biens ou qui prend les dispositions en concluant les contrats nécessaires avec un tiers pour le transport des biens (2).

(1) *Il n'est pas pertinent que l'assujetti concerné ait souscrit une assurance contre ce risque.*

(2) *Sauf dans les cas où l'assujetti concerné peut prouver, à la satisfaction de l'administration, que le transport a été effectué ou que le contrat de transport a été conclu pour le compte d'un autre assujetti de la chaîne qui, dans les faits, supporte les risques de perte ou de dommage des biens pendant le transport.*

OPERAZIONI A CATENA

Definizioni e regole applicative

Criteri da adottare per individuare l'operatore intermedio

SPAGNA

LegalToday

Por y para profesionales del Derecho

ACTUALIDAD JURÍDICA ▾

PRÁCTICA JURÍDICA ▾

LEGALTECH ▾

GESTIÓN DEL DESPACHO ▾

OPINIÓN ▾

COLABORADORES

INICIO > FISCAL Y LEGAL > BLOG SOBRE TRIBUTACIÓN INDIRECTA



Blog sobre Tributación Indirecta

Las soluciones rápidas en el IVA: las operaciones en cadena

28 noviembre 2019

RECOMENDAMOS



Aranzadi Fusión. Software de gestión para bufetes medianos y grandes firmas de abogados.

Aranzadi Fusión



Quincena Fiscal

OPERAZIONI A CATENA

Definizioni e regole applicative

Criteri da adottare per individuare l'operatore intermedio

(...)

A nostro avviso, il modo corretto per determinare la tassazione di questo tipo di operazioni dovrebbe essere, in primo luogo, **identificare se si tratta o meno di un'operazione a catena**.

Fatto ciò, il secondo passo sarà quello di **individuare chi è l'operatore intermedio** per attribuire il trasporto intracomunitario ad una delle operazioni (a quella effettuata dall'operatore intermedio o dall'operatore intermedio secondo quanto è indicato nei paragrafi precedenti).

C'è un'ulteriore difficoltà ed è determinare in quali circostanze si può capire che qualcuno sta organizzando o si fa carico del trasporto. **Nei casi in cui è l'intermedio stesso che effettua con il proprio mezzo detto trasporto, la risposta sembra chiara. Tuttavia, nelle situazioni in cui il trasporto viene effettuato da una terza parte (un vettore), la situazione può essere un po' più confusa. Comprendiamo che l'intermedio sarà responsabile del trasporto purché si assuma il rischio dello stesso in caso di smarrimento o danneggiamento della merce.**

È importante sottolineare che tale norma (1) si applica solo quando l'operatore intermedio è quello incaricato del trasporto della merce.

Nota (1): articolo 36-bis della Direttiva 2006/112/CE

OPERAZIONI A CATENA

nuove regole a partire dal 1° gennaio 2020

Direttiva 2018/1910

Repubblica Ceca



Tax and Legal Update

Please enter a search term



- all
- taxes
- legal
- world news
- case law
- in brief
- covid-19

Quick fixes: chain transactions and transport allocation

The Czech amendment to the VAT Act implementing quick fixes is still awaiting the second reading in the chamber. Its effectiveness is therefore being postponed once again. In the meantime, the European Commission has issued its explanatory notes on quick fixes. This issue of Tax and Legal Update comments on chain transactions.

3 March 2020 [Taxes](#)

Labour-law compliance scan

An amendment to the Labour Code passed in 2020 brought a number of significant changes. We therefore recommend that employers revise their labour-law documentation.



OPERAZIONI A CATENA

nuove regole a partire dal 1° gennaio 2020

Direttiva 2018/1910

Repubblica Ceca

A chain transaction is understood to be a transaction involving two or more deliveries within one physical movement of goods. The basic rule is that only one delivery of goods, the one to which transport is assigned, can be exempt from tax. Problems arise when transport is arranged for by a middle party. Quick fixes introduce a simplification rule, according to which transport is primarily assigned to the first delivery of goods (i.e. the delivery between the seller and the middle party). Only when the middle party conveys to the seller their tax identification number issued by the member state in which transport begins, the transport concerned will be allocated to the delivery of goods between the middle party and the ultimate buyer. The first delivery is then considered a local supply liable to VAT applicable in the given country. However, even this simplification may cause some trouble, and the EC's explanatory notes give detailed guidance in respect of some of these.

The explanatory notes also attempt to define the criteria for 'transport arrangement', in particular whether it is necessary to consider the **risk of losses of goods during their transportation**, the contractual structure of the arrangement with the carrier, or who pays for the given transport. The last-mentioned fact on its own does not suffice to fulfil the transport arrangement criteria.

OPERAZIONI A CATENA

nuove regole a partire dal 1° gennaio 2020

Direttiva 2018/1910

Repubblica Ceca

Regarding the organisation of transport by a middle party, or on the middle party's behalf and for its account, the Commission's notes refer to the opinion of the CJEU's Advocate General, according to which it is crucial to assert who bears the risk of potential losses during transportation. To monitor only this criterion may in practice be problematic due to the distribution of risks under certain Incoterms delivery terms and conditions. In such cases, it is most appropriate to monitor which of the entities in a chain of transactions undertakes the necessary steps to ensure transport – either using their own means or via a contractual arrangement with a third party. This must be properly documented. The explanatory notes emphasise that the criterion of who pays for a given transport does not on its own suffice to determine the transport arrangement.

The explanatory notes also state that the middle party may in principle authorise anybody to transport the goods and involve any participant of a chain of transactions, including the ultimate customer. In such a case, conditions of a proper contractual arrangement must be met. The same applies to conditions for the delivery of goods to another member state. Similar situations are risky and, therefore, it is necessary to make sure that the right to dispose of the goods as the owner is not transferred to the ultimate customer in the state in which transport begins.

OPERAZIONI A CATENA

nuove regole a partire dal 1° gennaio 2020

Direttiva 2018/1910

Repubblica Ceca

In the notes, the Commission also comments on the suspension of transport and the arrangement of transport using a greater number of means of transport. In this case, a thorough analysis of the transport concerned is essential: making sure that all parts of the transport are contracted by the middle party and that it really involves one indivisible transport.

To assign transport to the delivery of goods to the middle party, it is vital to convey the middle party's tax identification number issued by a state other than the state in which transport commences. The notes do not specify the form in which such a notification must be made but determine that this must be proven to the tax authority upon request. The Commission therefore recommends having written evidence proving that the tax identification number has been provided, either in an electronic or other form.

OPERAZIONI A CATENA

Definizioni e regole applicative

Criteri da adottare per individuare l'operatore intermedio

Tax and Duty Manual

Chain transactions rule

**AMMINISTRAZIONE
FISCALE
IRLANDESE**

The Chain Transactions rule



This document should be read in conjunction with section 32A of the Value-Added Tax Consolidation Act, 2010 ('VATCA 2010').

Document last reviewed November 2021

OPERAZIONI A CATENA

Definizioni e regole applicative

Criteri da adottare per individuare l'operatore intermedio

5. **Determinazione di chi si è occupato del trasporto intracomunitario della merce.**

Affinché si applichi la regola delle operazioni a catena, l'operatore intermedio deve eseguire il trasporto intracomunitario delle merci o affidare a terzi il trasporto delle merci per suo conto.

Il soggetto che si ritiene abbia eseguito il trasporto intracomunitario della merce sarà determinato da:

- contratti
- pagamenti effettuati
- ogni altra documentazione disponibile
- l'effettiva realtà economica tenendo presenti tutti i fatti e le circostanze del caso.

Questi fattori aiuteranno a determinare **chi ha assunto il rischio (perdita o danneggiamento della merce)** e quindi chi ha eseguito (direttamente o indirettamente) il trasporto intracomunitario della merce.

OPERAZIONI A CATENA

Definizioni e regole applicative

Criteri da adottare per individuare il soggetto che assume a proprio carico il trasporto

RIEPILOGO - SOGGETTO CHE ASSUME A PROPRIO CARICO IL TRASPORTO

PROBLEMA: occorre chiedersi cosa significhi **ASSUMERE A PROPRIO CARICO IL TRASPORTO (PRINCIPALE)**.

Nel caso di operatore che vende con clausola DAP (o DPU o DDP), il medesimo stipula il contratto di trasporto o di spedizione e assume a proprio carico i rischi del trasporto (perdita, danneggiamento, deterioramento dei beni trasportati). Certamente è possibile affermare che tale operatore assume a proprio carico il trasporto. **Nessun problema interpretativo.**

Nel caso di operatore che vende con clausola EXW (o FCA o FOB o FAS), il medesimo NON si occupa del trasporto principale: NON stipula in relativo contratto e NON si assume i relativi rischi. Quindi tale operatore è del tutto estraneo al contratto di trasporto. **Nessun problema interpretativo.**

Nel caso di un operatore che vende con clausola CPT (o CIP o CFR o CIF), il medesimo:

- stipula il contratto di trasporto;
- ma NON sopporta i relativi rischi

In relazione alle clausole del Gruppo C occorre chiedersi se al fine di individuare il soggetto che assume a proprio carico il trasporto si debba farsi riferimento:

- a chi stipula il contratto di trasporto
- oppure a chi sopporta i rischi del trasporto.

In questo caso sussiste un dubbio interpretativo. Sulla base di quanto affermato dalle Note esplicative della Commissione Europea e dai commenti della dottrina di altri Paesi Ue, è da ritenere che l'assunzione dei rischi relativi al trasporto sia un elemento importante al fine di stabilire quale soggetto nell'ambito della catena abbia assunto a proprio carico il trasporto.

OPERAZIONI A CATENA

Definizioni e regole applicative

Criteri da adottare per individuare il soggetto che assume a proprio carico il trasporto

CONCLUSIONE SUL PUNTO

In una **operazione a catena con 3 soggetti (operazione triangolare)**:

- **Se il primo cedente vende DAP**: il soggetto che assume a suo carico il trasporto è tale cedente.
- **Se il primo cedente vende EXW o FCA o FAS**, e il secondo cedente vende DAP: il soggetto che assume a suo carico il trasporto è tale secondo cedente.
- **Se, sia il primo che il secondo cedente vendono EXW o FCA o FAS**: il soggetto che assume a suo carico il trasporto è il terzo soggetto, destinatario finale della merce. In tale evenienza, il primo cedente deve applicare l'Iva.

Almeno in questo periodo iniziale, è consigliabile evitare l'utilizzo delle clausole del Gruppo C (CPT, CIP, CFR e CIP). Se, tuttavia, si utilizzasse una di tali clausole, occorrerebbe considerare qual'è il soggetto che sopporta il rischio del trasporto.

MOLTO IMPORTANTE: Alla luce di quanto sopra esposto, ogni operatore della catena deve verificare quale sia l'operatore che assume a proprio carico il trasporto.

OPERAZIONI A CATENA

Definizioni e regole applicative

Continuità del trasporto

CONTINUITA' DEL TRASPORTO: l'operatore economico della catena che assume a proprio carico il trasporto deve occuparsi dell'intero trasporto dal primo anello all'ultimo anello della catena.

“6. Transport operators

Più operatori possono essere coinvolti nel trasporto della merce; tuttavia, essi devono far parte di **un'unica operazione di trasporto** che comporti il trasporto intracomunitario delle merci dal primo fornitore all'ultimo cliente della catena.

Deve esserci continuità nell'operazione di trasporto con un itinerario per il trasporto delle merci che potrebbe prevedere il trasporto via nave, camion o aereo.

L'utilizzo di diverse modalità di trasporto non influirà sull'applicazione delle nuove regole. Il fattore più importante è che esista un'unica operazione di trasporto.

Se sono presenti più operazioni di trasporto, la regola di transazione a catena non può essere applicata.

Ciò si verifica quando il trasporto viene effettuato da diversi fornitori nella catena. Si ritiene che ciò rompa la catena del trasporto unico ("**trasporto frazionato**").

Il trasporto frazionato si verifica quando vi è più di un trasporto della merce in una catena”.

Example 3

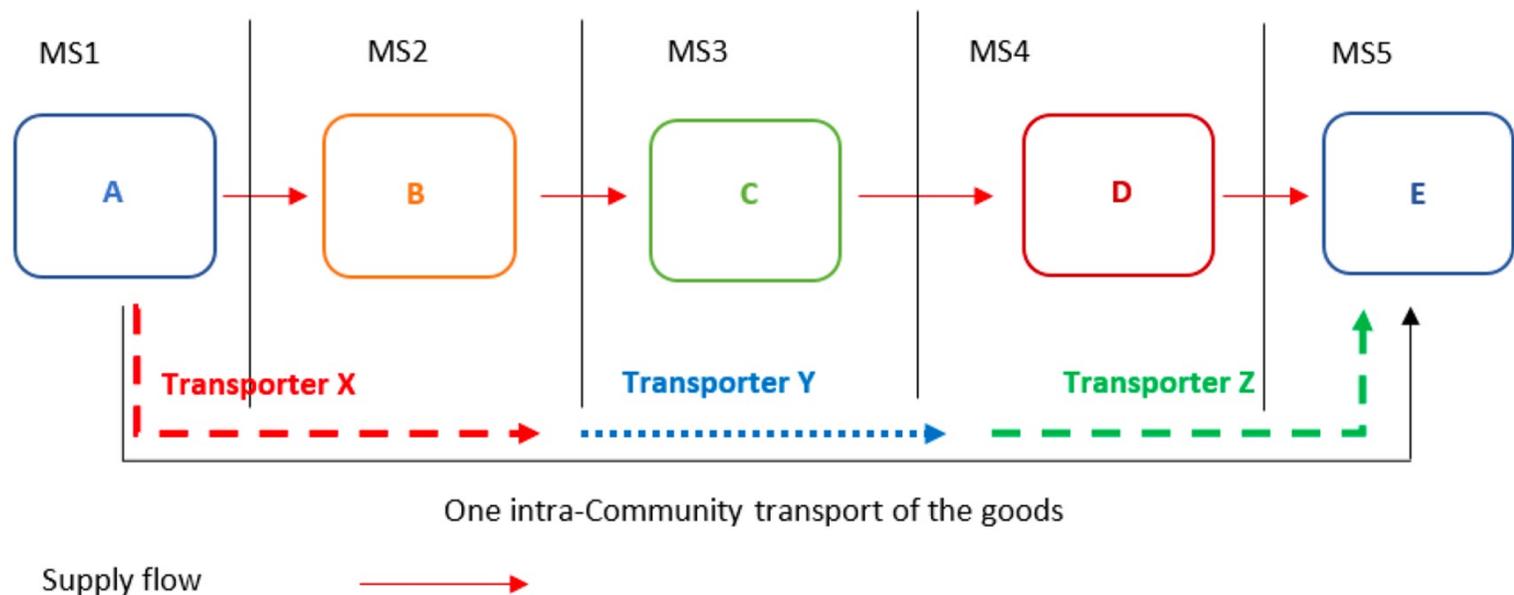


Figure 3 - Chain transactions and transport operators

In questo esempio, B (l'operatore intermedio) organizza il trasporto.

B incarica i trasportatori X, Y e Z di effettuare il trasporto per suo conto.

Il trasporto è previsto in un unico movimento della merce con un unico itinerario. La merce viene trasportata direttamente su autocarro e nave da MS1 a MS5.

Questo è considerato un trasporto unico, quindi può essere applicata la regola delle operazioni a catena.

Tuttavia, se la società Z fosse stata incaricata dalla società D per il trasporto della merce solo per una parte del trasporto, questo comportamento sarebbe considerato un frazionamento del trasporto e costituirebbe un secondo trasporto.

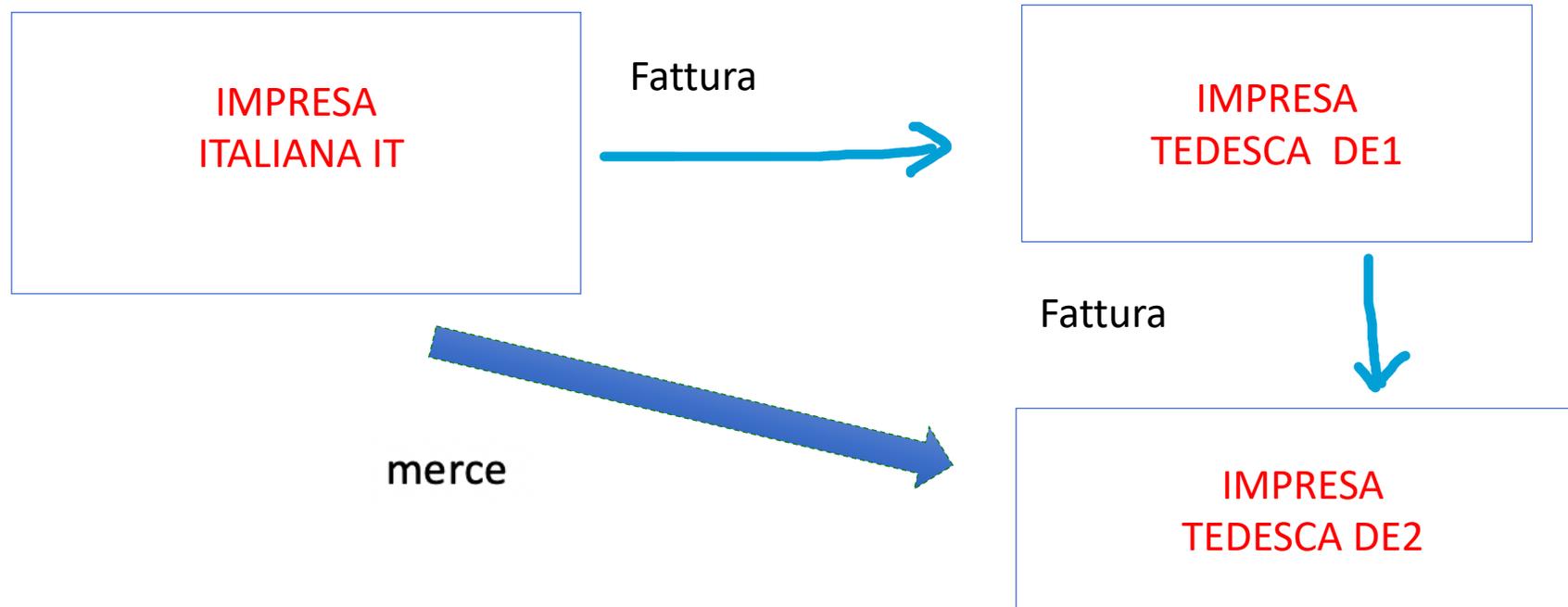
Pertanto, in tale situazione, la regola delle operazioni a catena non potrebbe essere applicata

OPERAZIONI A CATENA

Casistica operativa

Operazione triangolare: un'impresa italiana e due imprese di altro Paese Ue

Il caso riportato nell'esempio è simile a quello che ha formato oggetto della **Sentenza Corte di Giustizia Ue del 6 aprile 2006, causa C- 245/0 - caso EMAG.**



L'articolo 138 della Direttiva 2006/112/CE afferma che:

“1. Gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità, **dal venditore** o **dall'acquirente** o **per loro conto**”.

OPERAZIONI A CATENA

Casistica operativa

Operazione triangolare: un'impresa italiana e due imprese di altro Paese Ue

ANALISI DELL'OPERAZIONE (dal 1° gennaio 2020)

Alla luce di quanto previsto dall'articolo 36 bis della Direttiva 2006/112/CE, tenuto conto di quanto la Commissione ha affermato nelle Note esplicative (paragrafo 3.5.2):

- **Se il trasporto è a carico di IT:**
 - **IT NON è un operatore intermedio: è il primo cedente della catena;**
 - la cessione intracomunitaria è quella (con trasporto) posta in essere da IT nei confronti di DE1;
 - La successiva cessione tra DE1 e DE2 è da considerare come cessione interna al Paese di arrivo (Germania).
- **Se il trasporto è a carico di DE1:**
 - **DE1, assumendo a proprio carico l'onere e il rischio del trasporto, è l'operatore intermedio;**
 - **La cessione intracomunitaria è quella posta in essere da IT nei confronti di DE1**, salvo che DE1 comunichi a IT un suo numero identificativo italiano. Se NON comunica tale numero, la successiva cessione tra DE1 e DE2 è da considerare come cessione interna al Paese di arrivo (Germania).
 - **DE1 deve fornire a IT la prova che il trasporto è stato eseguito dallo stesso DE1 o da terzi (in genere: vettore) per conto di DE1.**

OPERAZIONI A CATENA

Casistica operativa

Operazione triangolare: un'impresa italiana e due imprese di altro Paese Ue

- **Se il trasporto è a carico di DE2:**
 - **DE2 NON è un operatore intermedio: è l'ultimo anello della catena; è il destinatario della merce;**
 - **DE1 deve aprire una posizione Iva in Italia, segnalando tale fatto a IT (il quale emette fattura con Iva nei confronti di DE1 – posizione Iva italiana); DE1 – posizione Iva italiana emette fattura per operazione non imponibile articolo 41/1/a del Dl n. 331/1993 nei confronti di DE2.**
 - **IT pone in essere una cessione interna all'Italia (da assoggettare a Iva)**
 - **la cessione intracomunitaria è quella posta in essere da DE1 nei confronti di DE2;**

OPERAZIONI A CATENA

Casistica operativa

Operazione quadrangolare

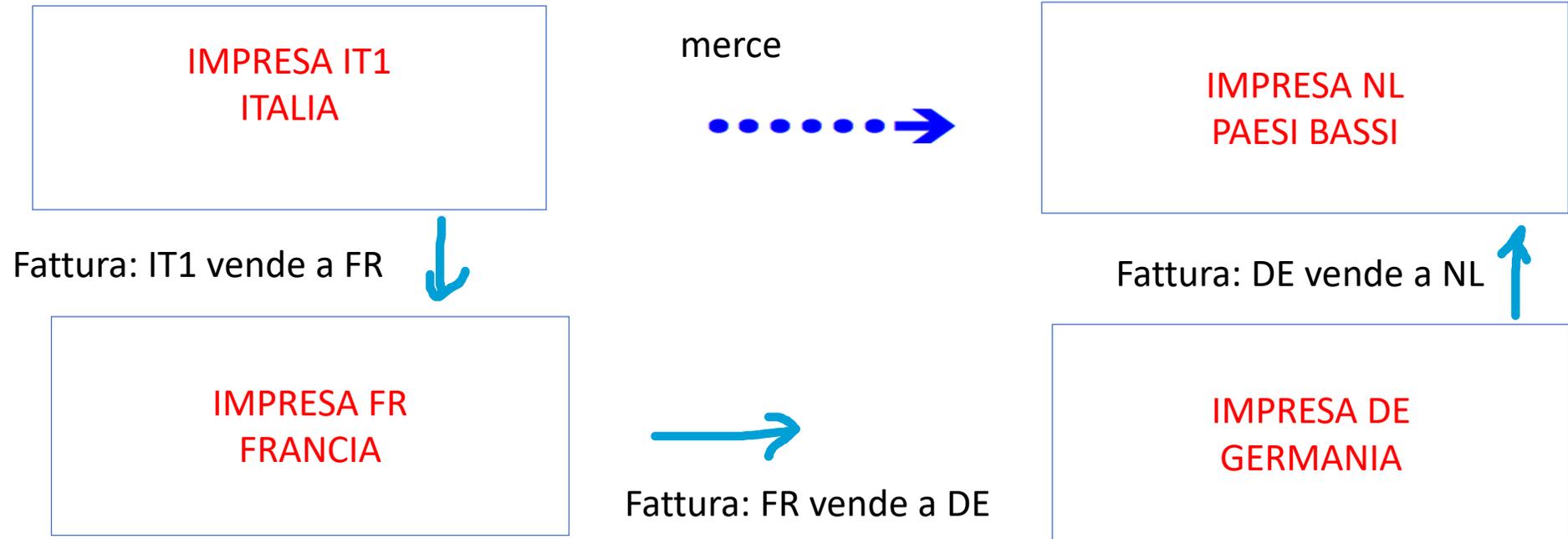
Merce
Viene
trasportata
direttamente
dall'Italia ai
Paesi Bassi



OPERAZIONI A CATENA

Casistica operativa

Operazione quadrangolare



OPERAZIONI A CATENA

Casistica operativa

Operazione quadrangolare

ANALISI DELL'OPERAZIONE

Alla luce di quanto previsto dall'articolo 36 bis, tenuto conto di quanto la Commissione ha affermato nelle Note esplicative (paragrafo 3.5.2):

- **Se il trasporto è a carico di IT:**
 - **IT NON è un operatore intermedio: è il primo cedente della catena;**
 - FR e DE devono aprire una posizione Iva nei Paesi Bassi;
 - la cessione intracomunitaria è quella (con trasporto) posta in essere da IT nei confronti di FR-posizione Iva dei Paesi Bassi;
 - tutte le altre cessioni sono da considerare come cessioni interne al Paese di arrivo (Paesi Bassi).

OPERAZIONI A CATENA

Casistica operativa

Operazione quadrangolare

- **Se il trasporto è a carico di NL:**
 - NL NON è un operatore intermedio: è l'ultimo anello della catena; è il destinatario della merce;
 - la cessione intracomunitaria è quella (con trasporto) posta in essere da DE nei confronti di NL
 - DE, per porre in essere la cessione intracomunitaria dall'Italia ai Paesi Bassi deve aprire una posizione Iva in Italia;
 - Anche FR deve identificarsi ai fini Iva in Italia, al fine di gestire il rapporto con IT e con DE- posizione Iva italiana;
 - tutte le altre cessioni sono da considerare come cessioni interne al Paese di partenza (Italia).
 - FR deve comunicare a IT la sua partita Iva italiana.
 - IT emette fattura (elettronica e/o cartacea) nei confronti di FR – posizione Iva italiana, con applicazione dell'Iva.

OPERAZIONI A CATENA

Casistica operativa

Operazione quadrangolare

- **Se il trasporto è a carico di FR:**
 - FR assumendo a proprio carico l'onere e il rischio del trasporto è l'operatore intermedio;
 - **FR e DE devono aprire una posizione Iva nei Paesi Bassi;** in alternativa, FR potrebbe aprire una posizione Iva in Italia (in tale evenienza egli potrebbe strutturare l'operazione come operazione triangolare comunitaria semplificata);
 - La cessione intracomunitaria è quella posta in essere da IT nei confronti di FR- posizione Iva dei Paesi Bassi;
 - tutte le altre cessioni sono da considerare come cessioni interne al Paese di arrivo (Paesi Bassi).

OPERAZIONI A CATENA

Casistica operativa

Operazione quadrangolare

- **Se il trasporto intracomunitario è a carico di DE:**
 - DE assumendo a proprio carico l'onere e il rischio del trasporto è l'operatore intermedio;
 - FR deve aprire una posizione Iva in Italia;
 - DE deve aprire una posizione Iva nei Paesi Bassi;
 - la cessione intracomunitaria è quella posta in essere da FR-posizione Iva italiana nei confronti di DE-posizione Iva Paesi Bassi;
 - Le altre cessioni sono cessioni interne (nel Paese di partenza: tra IT e FR – posizione Iva italiana o nel Paese di arrivo tra DE – posizione Iva Paesi Bassi e NL);
 - E' possibile strutturare l'operazione come triangolare comunitaria semplificata: se FR si identifica ai fini Iva in Italia, DE potrebbe NON identificarsi ai fini Iva nei Paesi Bassi designando NL per il pagamento dell'Iva a mezzo reverse charge.

OPERAZIONI A CATENA

Casistica operativa

Operazione quadrangolare

APERTURA DELLE POSIZIONI IVA

Come si è potuto notare, specie nel caso delle operazioni quadrangolari, emerge la necessità di aprire posizioni Iva nel Paese di partenza della merce o nel Paese di arrivo.

L'apertura di una posizione Iva richiede tempo (al minimo da 4 a 8 settimane; in alcuni casi anche 12 settimane).

Essa presenta dei costi di consulenza e delle complicazioni gestionali.

Volendo evitare l'apertura di posizioni Iva, occorrerebbe trasformare le operazioni quadrangolari in operazioni triangolari:

- Nell'ambito dei Gruppi societari, riconoscendo a uno degli operatori coinvolti provvigioni anziché margini commerciali;
- o spostando la merce dal Paese di partenza a uno dei Paesi intermedi.

OPERAZIONI A CATENA

Casistica operativa

Considerazioni conclusive

CONCLUSIONE

Come risulta dalla lettura delle precedenti slide, nel caso delle **operazioni a catena**, una sola delle operazioni è qualificabile come operazione intracomunitaria (non imponibile); le altre operazioni sono qualificabili come operazioni interne al Paese di partenza o al Paese di arrivo della merce.

Le operazioni interne, in linea generale, sono assoggettate all'Iva (del Paese nel quale si considerano effettuate).

OPERAZIONI A CATENA

Casistica operativa

Considerazioni conclusive

Nel caso, invece, delle **operazioni triangolari semplificate (tre operatori economici di tre diversi Paesi Ue)**, come si andrà ad esaminare, entrambe le cessioni NON vengono assoggettate all'Iva, in quanto:

- Una di tali cessioni è una cessione intracomunitaria (non imponibile);
- L'altra cessione è invece una cessione interna al Paese di arrivo, con traslazione dell'obbligo Iva nei confronti del cliente finale, designato per l'applicazione dell'imposta con il meccanismo di reverse charge.

Le regole dettate dall'articolo 36-bis della Direttiva 2006/112/CE (e dall'articolo 41-bis del Dl n. 331/1993) si applicano anche alle operazioni triangolari semplificate: per queste operazioni resta confermato che il trasporto deve essere posto a carico del primo o del secondo cedente, mai a carico del cessionario finale.

OPERAZIONI A CATENA

Direttiva 2018/1910 e normativa italiana di recepimento

VENDITA ON LINE NEI CONFRONTI DI
CONSUMATORI FINALI DI ALTRO PAESE UE
DROP SHIPPING

CASISTICA OPERATIVA

Impresa commerciale italiana che vende on line

«Drop shipping»

DROP SHIPPING

Il **Drop shipping** è una formula di vendita grazie alla quale l'impresa che svolge l'attività di e-commerce ("drop shipper") vende i prodotti **senza averli fisicamente in magazzino**.

Conclusa la vendita essa inoltra l'ordine al fornitore convenzionato (produttore o grossista) il quale, in genere, provvede a:

- Spedire i prodotti al cliente finale;
- Emettere fattura nei confronti del drop shipper.

Nel caso di vendite interne all'Italia (fornitore, drop-shipper e consumatore finale localizzati in Italia) non emergono particolari problemi sotto il profilo dell'Iva:

- L'impresa di e-commerce («drop shipper») cede la merce al consumatore finale e applica l'Iva italiana (emissione di fattura con Iva o semplice annotazione nel registro dei corrispettivi).
- L'impresa produttrice / grossista italiana invia la merce al consumatore finale italiano ed emette fattura con Iva nei confronti dell'impresa di e-commerce.

CASISTICA OPERATIVA

Impresa commerciale italiana che vende on line

«Drop shipping»

Nel caso di vendite con invio dei beni in Paesi extra Ue (fornitore e drop-shipper localizzati in Italia; consumatore finale localizzato in Paese extra Ue): non emergono particolari problemi sotto il profilo dell'Iva:

- **L'impresa produttrice / grossista italiana** invia i prodotti al consumatore finale del Paese extra Ue ed emette fattura per operazione non imponibile articolo 8/1/a del Dpr n. 633/1972 – operazione triangolare, nei confronti dell'impresa di e-commerce (1);
- **L'impresa di e-commerce** cede la merce al consumatore finale emettendo fattura per operazione non imponibile articolo 8/1/a del Dpr n. 633/1972 e dichiara la merce per l'esportazione definitiva:
 - se l'impresa di e-commerce vende al consumatore finale extra UE con resa DAP- abitazione del cliente Incoterms 2020 («reso NON sdoganato»), essa si occupa soltanto dell'esportazione dall'Italia e NON dell'importazione nel Paese del consumatore finale;
 - se, invece, l'impresa di e-commerce vende al consumatore finale extra UE con resa DDP – abitazione del cliente Incoterms 2020 («reso sdoganato») essa deve occuparsi anche dell'importazione nel Paese del consumatore finale (sostenendo il costo dell'operazione e pagando l'eventuale dazio e le imposte sugli scambi; in genere: l'Iva);
- Entrambi i soggetti devono entrare in possesso della prova di avvenuta esportazione.

NB (1): **nel caso in cui l'impresa produttrice / grossista vendesse i prodotti con resa EXW** e il trasporto dei prodotti all'estero venisse svolto a cura o a nome dell'impresa di e-commerce, l'impresa produttrice / grossista dovrebbe emettere fattura con Iva, salvo che l'impresa di e-commerce invii alla stessa dichiarazione d'intento.

CASISTICA OPERATIVA

Impresa commerciale italiana che vende on line

«Drop shipping»

Nel caso in cui, invece, il consumatore finale sia localizzato in un altro Paese Ue (mentre il fornitore e il drop-shipper sono localizzati in Italia), ai fini dell'Iva occorre tenere conto delle nuove disposizioni in tema di **operazioni a catena** recate dall'articolo 36-bis della Direttiva 2006/112/CE (introdotte, con effetto dal 1° gennaio 2020, dalla Direttiva 2018/1910; tale Direttiva, come in precedenza affermato, è stata recepita dall'Italia, con quasi due anni di ritardo, con il D.Lgs. N. 192/2021):

- **Se il trasporto intracomunitario della merce è posto a carico del fornitore italiano (produttore /grossista)**, la cessione dal medesimo posta in essere nei confronti del drop-shipper si qualifica come cessione intracomunitaria non imponibile ai sensi dell'articolo 41/1/a del Dl n. 331/1993 e obbliga il drop-shipper ad aprire una posizione Iva nel Paese del consumatore finale al fine di espletare la procedura acquisti intracomunitari e la correlata cessione interna a tale Paese, con obbligo di applicazione dell'Iva; SOLUZIONE DA EVITARE.
- **Se il trasporto intracomunitario della merce, invece, è posto a carico del drop-shipper (SOLUZIONE CONSIGLIATA)**, quest'ultimo può comunicare al fornitore la propria partita Iva italiana; conseguentemente, la cessione posta in essere (ad esempio, con clausola EXW – Incoterms 2020) dal fornitore italiano è qualificabile come cessione interna (1), da assoggettare all'Iva italiana, mentre la cessione posta in essere dal drop-shipper è una vendita a distanza (in ipotesi: sopra soglia) da assoggettare all'Iva del Paese del consumatore finale, mediante applicazione del regime speciale OSS, oppure con apertura di una posizione Iva in loco.

NB (1): **Nulla vieta che il «drop shipper» acquisti i prodotti con resa FCA – deposito logistico italiano.** Il successivo trasporto intracomunitario dal deposito logistico all'abitazione del cliente deve essere a carico del «drop-shipper».

CASISTICA OPERATIVA

Impresa commerciale italiana che vende on line

«Drop shipping»

CONCLUSIONE

Quindi, nel caso del «drop shipping» tipico:

- **Vendite in ambito italiano:** trasporto a carico del produttore / grossista o a carico dell'impresa di e-commerce; nessun problema;
- **Vendite nei confronti di consumatori finali di Paese extra Ue:**
 - **Trasporto a carico del produttore / grossista:** il produttore / grossista emette fattura per operazione non imponibile articolo 8/1/a del Dpr n. 633/1972 – operazione triangolare;
 - **Trasporto a carico dell'impresa di e-commerce:** il produttore / grossista emette fattura con Iva, salvo dichiarazione d'intento, in tale ultima situazione (dichiarazione d'intento) il produttore / grossista emette fattura per operazione non imponibile articolo 8/1/c del Dpr n. 633/1972 – operazione non imponibile come da dichiarazione d'intento n., prot. N., del
- **Vendita nei confronti di consumatori finali di altro Paese Ue:** occorre acquistare con resa EXW – stabilimento del produttore / magazzino del grossista o FCA presso deposito logistico italiano. **Il trasporto dei beni al consumatore finale di altro Paese Ue deve essere a carico dell'impresa di e-commerce** (naturalmente la stessa può incaricare della materiale esecuzione dello stesso un corriere espresso o altro vettore).

CASISTICA OPERATIVA

Impresa commerciale italiana che vende on line

«Drop shipping»

L'argomento in questione è stato affrontato anche nelle [Note esplicative della Commissione Europea "Quick fixes"](#), paragrafo 3.6.18.

In tale documento viene presa in considerazione un'operazione di vendita on line a consumatore finale che vede coinvolti tre diversi Paesi Ue.

Al riguardo, viene affermato quanto segue:

"3.6.18. L'ultima persona della catena è un acquirente finale"

Come detto nella sezione 3.3., il numero minimo di soggetti coinvolti in un'operazione a catena è tre. Tuttavia, non è necessario che siano tutti soggetti passivi.

Infatti, è possibile che l'ultimo soggetto della catena possa essere una persona non soggetto passivo, ossia un consumatore finale.

Pertanto, potremmo applicare le disposizioni sulle operazioni a catena a una situazione in cui un soggetto passivo A vende beni a un soggetto passivo B, che vende gli stessi beni a una persona fisica non soggetto passivo C.

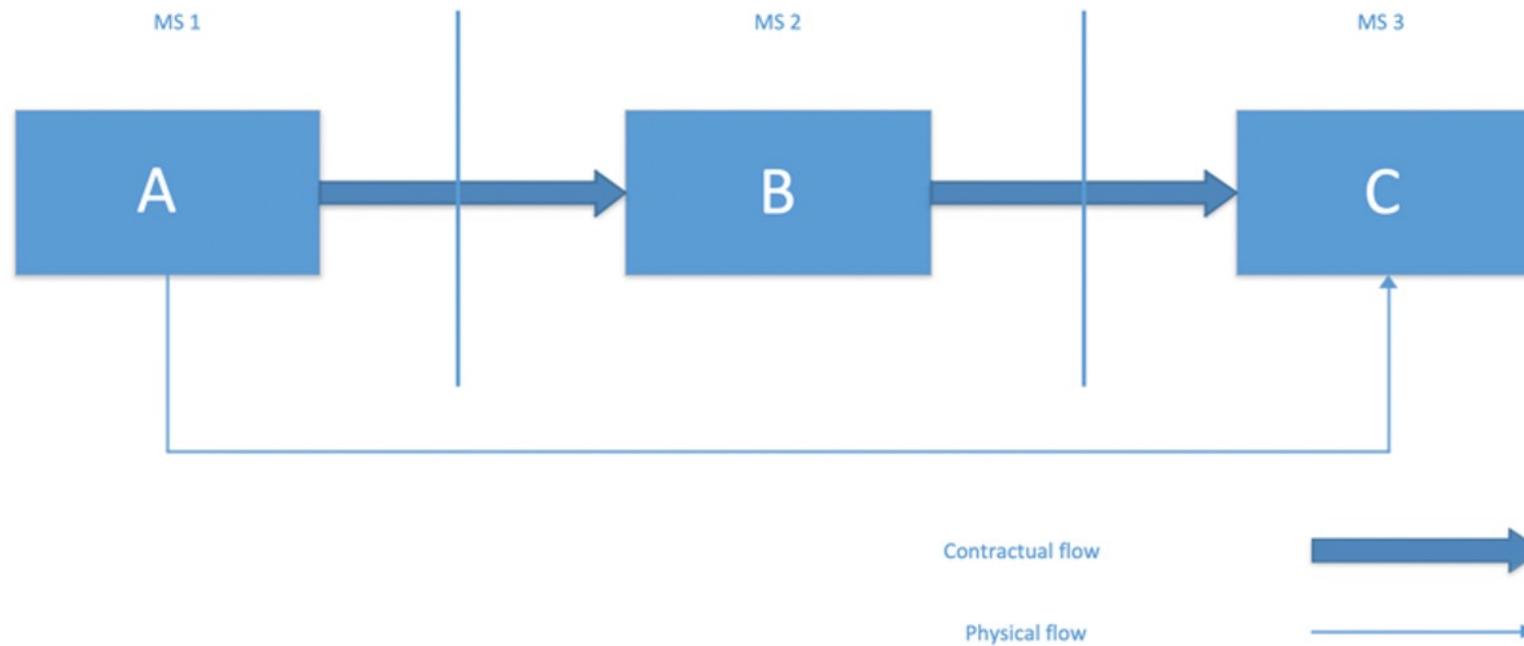
Il trasporto viene effettuato direttamente da A a C, dallo Stato membro 1 allo Stato membro 3.

CASISTICA OPERATIVA

Impresa commerciale italiana che vende on line

«Drop shipping»

Esempio 9



CASISTICA OPERATIVA

Impresa commerciale italiana che vende on line

«Drop shipping»

In questa situazione B è l'unico soggetto che può ricoprire il ruolo di operatore intermedio e applicare le disposizioni relative alle operazioni a catena.

Se si applica la disposizione generale (1), il trasporto sarà imputato alla cessione effettuata da A a B. Pertanto, la cessione da parte di A sarà una cessione intracomunitaria di beni esente nello Stato membro 1 (se sono soddisfatte le condizioni di cui all'articolo 138 della DI) e sarà un acquisto intracomunitario da parte di B imponibile nello Stato membro 3. La cessione da B a C sarà un'operazione interna nello Stato membro 3.

Se B, operatore intermedio, comunica ad A il numero di identificazione IVA che gli è stato attribuito dallo Stato membro da cui i beni sono spediti o trasportati, lo Stato membro 1, la spedizione o il trasporto sarebbero imputati alla cessione da lui effettuata, vale a dire alla cessione da B a C. La cessione da A a B sarà un'operazione interna imponibile nello Stato membro 1. La cessione da B a C sarebbe considerata una vendita a distanza di beni imponibile nello Stato membro 3, a meno che non siano soddisfatte le condizioni di cui all'articolo 34 della DI (2), nel qual caso l'operazione sarebbe tassata nello Stato membro 1.”.

NB: Quest'ultima situazione è simile a quella in cui il fornitore e il drop-shipper sono entrambi italiani e la merce viene inviata a consumatore di altro Paese Ue.

Nota (1): trasporto a carico di B; ma le stesse conseguenze si verificano nel caso in cui il trasporto è a carico di A.

Nota (2): Norma soppressa dalla Direttiva (UE) 2017/2455 del Consiglio, del 5 dicembre 2017, facente parte del pacchetto «e-commerce», entrato in vigore in data 1° luglio 2021.

CASISTICA OPERATIVA

Impresa commerciale italiana che vende on line

«Drop shipping»

Un'ultima osservazione.

Il paragrafo 4 dell'articolo 36-bis della Direttiva 2006/112/CE, afferma che: “Il presente articolo non si applica alle situazioni di cui all'articolo 14 bis.”.

L'articolo 14-bis della citata Direttiva riguarda il caso delle seguenti **operazioni facilitate da un'interfaccia elettronica**, la quale, in base alla nuova normativa viene ad assumere il ruolo di “fornitore presunto” (“deemed supplier”):

- le vendite a distanza di beni importati da territori terzi o paesi terzi con spedizioni di valore intrinseco non superiore a 150 EUR;
- le cessioni di beni effettuate nella Comunità da un soggetto passivo non stabilito nella Comunità a una persona che non è un soggetto passivo.

CASISTICA OPERATIVA

Impresa commerciale italiana che vende on line

«Drop shipping»

Limitando l'esame al caso di vendita a distanza tramite piattaforma facilitatrice di beni importati (e cioè di beni che all'atto della vendita si trovano in Paese extra-Ue), l'operazione di vendita effettuata dall'impresa italiana nei confronti del consumatore finale viene scissa in due diverse operazioni:

- **Una cessione B2B** effettuata dall'impresa italiana venditrice («underlying supplier») nei confronti della piattaforma;
- **Una cessione B2C** effettuata dalla piattaforma nei confronti del consumatore finale;

Nel caso delle operazioni considerate l'imputazione del trasporto intracomunitario NON viene attuata in base alle regole di cui all'articolo 36-bis della Direttiva 2006/112/CE, bensì in base alle regole dell'articolo 36-ter, della medesima Direttiva, il quale afferma che: "Ove si consideri che un soggetto passivo abbia ricevuto e ceduto beni conformemente all'articolo 14 bis, la spedizione o il trasporto dei beni sono imputati alla cessione effettuata da tale soggetto passivo."

In base a tale regola:

- **La cessione B2B (tra l'impresa venditrice e il gestore della piattaforma) viene considerata una cessione senza trasporto;** essa, in base a quanto previsto dall'articolo 7-bis del Dpr n. 633/1972 (cessione di beni esistenti in Paese extra Ue), viene qualificata come operazione non soggetta all'Iva;
- **La cessione B2C viene considerata una cessione con trasporto:** vendita a distanza di beni importati con applicazione dell'Iva del Paese del consumatore (tramite il regime speciale IOSS).

OPERAZIONI A CATENA

Direttiva 2018/1910 e normativa italiana di recepimento

OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE SEMPLIFICATE

OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE SEMPLIFICATE

aspetti di carattere generale

Le regole fissate dalla Direttiva 2018/1910 **NON modificano quanto previsto in tema di triangolazioni comunitarie semplificate.**

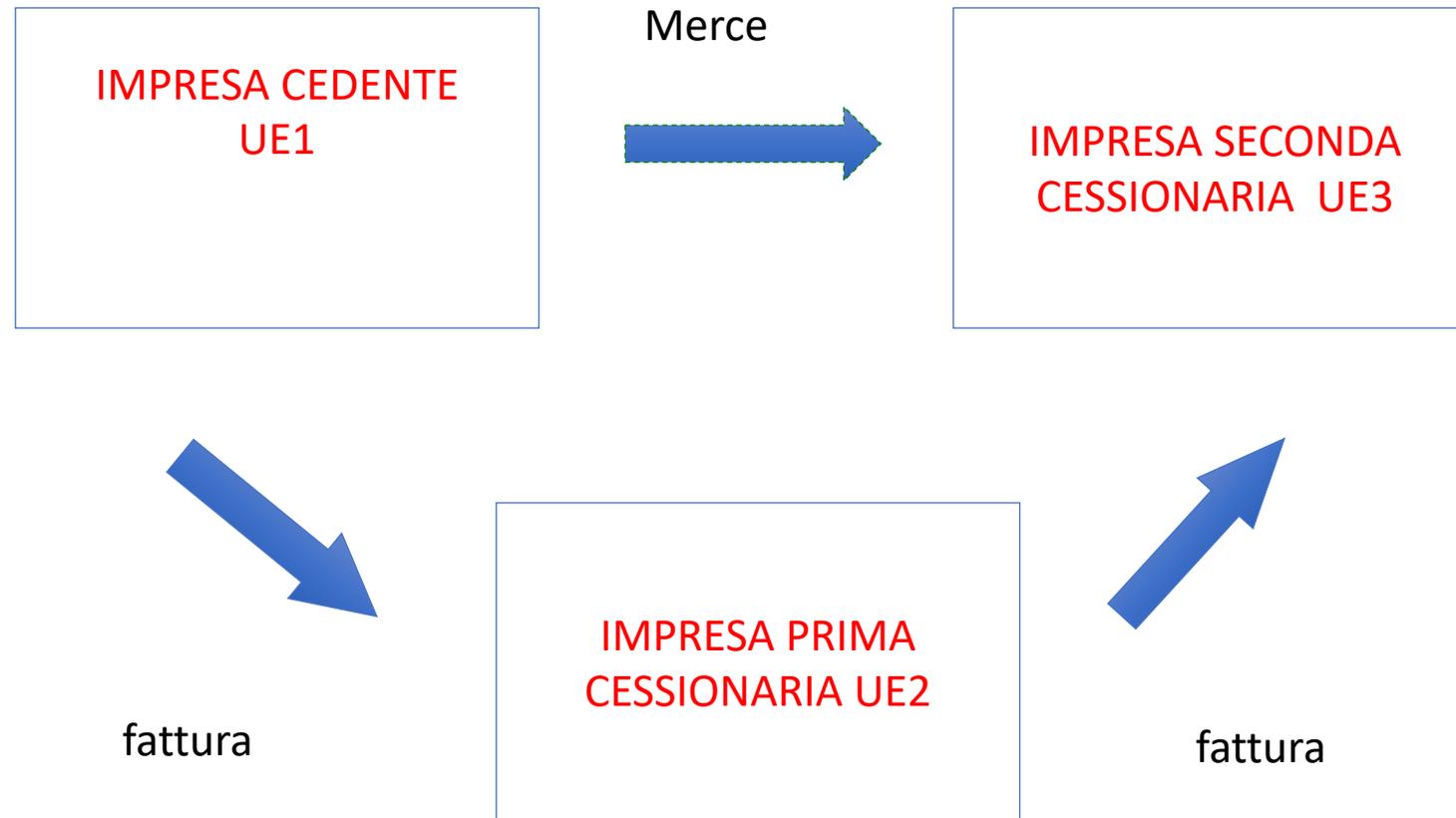
Al Riguardo, nelle Note esplicative «QUICK FIXES» della Commissione Ue viene affermato che:

3.6.17. Semplificazione delle operazioni triangolari

Come già detto, l'ambito di applicazione delle disposizioni dell'articolo 36 *bis* della DI si limita a chiarire a quale operazione della catena è imputato il trasporto. Queste disposizioni non hanno alcun impatto sulla responsabilità per il pagamento dell'imposta, che è determinata secondo le disposizioni generali. Non hanno neppure alcun effetto sulla possibilità di applicare la semplificazione prevista per le operazioni triangolari quando sono soddisfatte tutte le condizioni di cui all'articolo 141 della DI.

OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE SEMPLIFICATE

rappresentazione grafica



OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE SEMPLIFICATE

aspetti di carattere generale

Nella situazione rappresentata nella pagina precedente, **si è in presenza di:**

- **tre diversi operatori economici**, tutti soggetti passivi d'imposta identificati ai fini Iva (NON necessariamente stabiliti), in tre diversi Paesi Ue;
- **due cessioni** di merci;
- **un unico trasferimento fisico delle merci** dal cedente UE1 al cessionario UE3;

Le operazioni in argomento vengono anche definite "**ABC transactions**".

In tale situazione è prevista una **procedura semplificata** che consente al soggetto intermedio di NON aprire una posizione Iva aggiuntiva in uno degli altri (due) Paesi Ue.

La procedura semplificata è contenuta negli **articoli 141 e 197** della Direttiva 2006/112/CE.

Mentre nelle operazioni esaminate nelle slides precedenti SOLO UNA delle cessioni era NON imponibile, nelle operazioni triangolari semplificate entrambe le cessioni sono non imponibili (o, meglio, una è NON imponibile e l'altra è soggetta a reverse charge), ma, come si vedrà, per ragioni diverse.

OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE SEMPLIFICATE

aspetti di carattere generale

Analisi in base all'articolo 36-bis della Direttiva 2006/112/CE

ANALISI DELL'OPERAZIONE (dal 1° gennaio 2020)

Alla luce di quanto previsto dall'articolo 36 bis della Direttiva 2006/112/CE, tenuto conto di quanto il Comitato Iva ha affermato nel working paper n. 968 del 15 maggio 2019 (paragrafo 3.3.3), valgono le seguenti considerazioni:

- **Trasporto a carico di UE1:**

- **UE1 NON è un operatore intermedio;** è il primo cedente della catena;
- La cessione intracomunitaria è quella posta in essere da UE1 nei confronti di UE2;
- **UE2 effettua un acquisto intracomunitario nel Paese membro n. 3;** NON ha necessità di identificarsi in tale Paese in quanto si avvale della semplificazione prevista per le triangolari comunitarie e designa UE3 per il pagamento dell'Iva di tale Paese a mezzo reverse charge.

OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE SEMPLIFICATE

aspetti di carattere generale

Analisi in base all'articolo 36-bis della Direttiva 2006/112/CE

- **Trasporto a carico di UE2:**

- UE2, occupandosi del trasporto e assumendone i relativi rischi, è l'operatore intermedio;
- Se UE2 **NON** comunica a UE1 un suo eventuale numero identificativo Iva detenuto nel Paese di partenza della merce, la cessione intracomunitaria è quella posta in essere da UE1 nei confronti di UE2;
- **UE2 effettua un acquisto intracomunitario nel Paese membro n. 3**, NON si identifica in tale Paese avvalendosi della semplificazione prevista per le triangolari comunitarie e designa UE3 per il pagamento dell'Iva di tale Paese a mezzo reverse charge

OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE SEMPLIFICATE

aspetti di carattere generale

Analisi in base all'articolo 36-bis della Direttiva 2006/112/CE

- **Trasporto a carico di UE3: viene meno l'operazione di triangolazione semplificata:**
 - **UE3 NON è l'operatore intermedio;** è l'ultimo anello della catena; è il destinatario della merce;
 - **La cessione intracomunitaria è quella posta in essere da UE2 nei confronti di UE3;**
 - Conseguentemente, anche in base a quanto previsto dall'articolo 138 della Direttiva 2006/112/CE, **UE2 deve aprire una posizione Iva nel Paese di partenza della merce** e deve comunicare tale numero identificativo Iva a UE1;
 - UE1, in tale ambito, pone in essere una cessione interna al Paese di partenza della merce nei confronti di UE2, con emissione di fattura con Iva; e UE2 pone in essere un'ordinaria cessione intracomunitaria diretta nei confronti di UE3.

OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE SEMPLIFICATE

Operatore che deve assumere a proprio carico il trasporto

RIEPILOGO E AVVERTENZA

Al fine di realizzare le operazioni triangolari semplificate è necessario che il trasporto della merce sia posto a carico:

- del primo o del secondo anello della catena;
- MAI del terzo anello della catena.

Conseguentemente, nel caso in cui il trasporto NON sia posto a carico del primo anello della catena, tale anello deve avere la prova che il trasporto sia stato posto a carico del secondo anello della catena e NON del terzo anello della catena.

OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE SEMPLIFICATE

Designazione del destinatario finale per il pagamento dell'imposta

Sentenza Corte di Giustizia Ue causa C-247/21 dell'8 dicembre 2022

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione) 8 dicembre 2022

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 42, lettera a) – Articolo 197, paragrafo 1, lettera c) – Articolo 226, punto 11 bis – Articolo 141 – Esenzione – Operazione triangolare – Designazione del destinatario finale di una cessione come debitore dell'IVA – Fatture – Dicitura “inversione contabile” – Natura obbligatoria – Omissione di tale dicitura su una fattura – Rettifica retroattiva della fattura»

Nella causa C-247/21,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa, Austria), con decisione dell'8 aprile 2021, pervenuta in cancelleria il 20 aprile 2021, nel procedimento

Luxury Trust Automobil GmbH

contro

Finanzamt Österreich,

OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE SEMPLIFICATE

Designazione del destinatario finale per il pagamento dell'imposta

Sentenza Corte di Giustizia Ue causa C-247/21 dell'8 dicembre 2022

DESIGNAZIONE DEL DESTINATARIO PER IL PAGAMENTO DELL'IMPOSTA

Per questi motivi, la Corte (Ottava Sezione) dichiara:

1) L'articolo 42, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, in combinato disposto con l'articolo 197, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2006/112, come modificata,

deve essere interpretato nel senso che:

nell'ambito di un'operazione triangolare, l'acquirente finale non è stato validamente designato come debitore dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) nel caso in cui la fattura emessa dall'acquirente intermedio non contenga la dicitura «inversione contabile» di cui all'articolo 226, punto 11 bis, della direttiva 2006/112, come modificata.

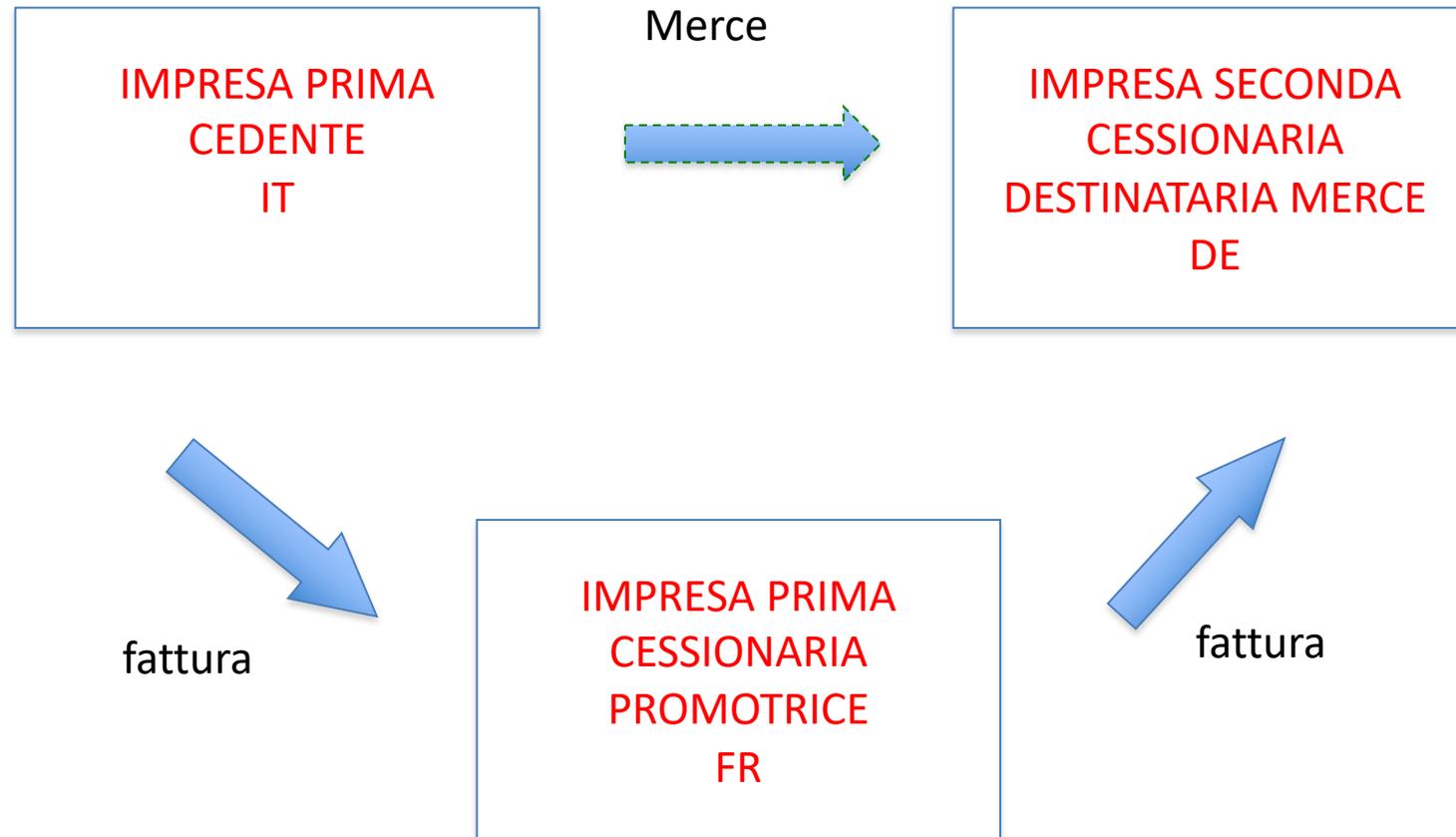
2) L'articolo 226, punto 11 bis, della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2010/45, deve essere interpretato nel senso che:

l'omissione, in una fattura, della dicitura «inversione contabile» richiesta da tale disposizione non può essere successivamente rettificata mediante l'aggiunta di un'indicazione la quale precisi che tale fattura riguarda un'operazione triangolare intracomunitaria e che il debito d'imposta è trasferito al destinatario della cessione.

OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE SEMPLIFICATE

impresa italiana prima cedente

situazioni standard



OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE SEMPLIFICATE

impresa italiana prima cedente

situazioni standard

Svolgimento dell'operazione:

- IT verifica l'esistenza e la correttezza nel numero identificativo Iva del cliente francese tramite il VIES e tiene agli atti il risultato della verifica;
- **Se il trasporto è a carico di IT:** **IT pone in essere una cessione intracomunitaria nei confronti di FR;** FR effettua un acquisto intracomunitario in Germania (Paese di arrivo della merce), ma non ha necessità di aprire una posizione Iva in tale Paese, in quanto designa DE per il pagamento dell'Iva tedesca in reverse charge; IT svolge la seguente procedura:
 - emette fattura per operazione non imponibile articolo 41, comma 1, lettera a), del DL n. 331/1993 nei confronti di FR;
 - **deve entrare in possesso della prova di arrivo della merce in Germania** (Risposta a interpello n. 632 del 29/12/2020, riportata nelle successive slide);
 - presenta il modello Intra 1-bis nei confronti di FR e, se tenuto, segnala nella colonna 13, la Germania quale Paese di destinazione della merce.
 - **trasmette la fattura allo SDI con il codice destinatario XXXXXX**
- **Se il trasporto NON è a carico di IT** (IT, ad esempio, vende la merce EXW), **IT deve chiedere a FR di attestare, per iscritto, che il trasporto è a suo carico.** FR può attestare che il trasporto:
 - È a suo carico;
 - Oppure che è a carico di DE (in tale caso, viene meno l'operazione di triangolazione comunitaria semplificata: IT, in tale evenienza, deve emettere fattura con Iva italiana).

OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE SEMPLIFICATE

impresa italiana prima cedente

situazioni standard

- Se il trasporto è a carico di FR, FR assume la qualifica di **operatore intermedio**: si applica l'articolo 36 bis, paragrafo 1, sopra citato; l'operazione di cessione intracomunitaria è quella posta in essere da IT nei confronti di FR. L'impresa italiana IT:
 - emette fattura per operazione non imponibile articolo 41, comma 1, lettera a), del DL n. 331/1993 nei confronti di FR;
 - deve entrare in possesso della prova che il trasporto è a carico di FR;
 - deve entrare in possesso della prova di arrivo della merce in Germania (Risposta a interpello n. 632 del 29/12/2020, riportata nelle successive slide);
 - presenta il modello Intra 1-bis, nei confronti di FR e, se tenuto, segnala nella colonna 13, la Germania quale Paese di destinazione della merce.
 - trasmette la fattura allo SDI con il codice destinatario XXXXXXX
- Se il trasporto fosse a carico di DE, l'operazione di cessione intracomunitaria sarebbe quella posta in essere da FR nei confronti di DE. FR dovrebbe, conseguentemente, aprire una posizione Iva in Italia, al fine di effettuare l'acquisto interno dei beni e la successiva cessione intracomunitaria. In tale ambito IT porrebbe in essere una cessione interna all'Italia e dovrebbe emettere fattura con Iva nei confronti di FR – posizione Iva italiana.

TRIANGOLARI COMUNITARIE SEMPLIFICATE

Prove di cessione intracomunitaria

Risposta a interpello n. 632 del 29 dicembre 2020

PROVE DI CESSIONE INTRACOMUNITARIA

RISPOSTA A INTERPELLO N. 632 DEL 29 DICEMBRE 2020

Sull'argomento delle prove di cessione intracomunitaria l'Agenzia delle Entrate, nella **Risposta a interpello n. 632 del 29 dicembre 2020**, afferma che in presenza di **operazioni triangolari** (nel caso specifico: **impresa italiana vende con resa EXW a impresa tedesca**, merce che l'impresa tedesca vende e consegna a cliente austriaco, con trasporto a proprio carico), **l'impresa italiana, per comprovare l'operazione deve essere in grado di esibire:**

- o la lettera di vettura CMR con il timbro e la firma del cliente finale (cliente austriaco);
- o, in mancanza della lettera di vettura CMR (completa anche del timbro e della firma del cliente austriaco), una **dichiarazione di ricevimento rilasciata dal cliente finale** (cliente austriaco).

OPERAZIONI DI TRIANGOLAZIONE

Prove di cessione intracomunitaria

Risposta a interpello n. 632 del 29 dicembre 2020

Più precisamente, **nella Risposta a interpello viene affermato che:**

“(....) Tenuto conto ... del fatto che all'istanza è allegato un **CMR non "idoneo"** perché privo della firma del destinatario finale delle merci, si ritiene opportuno integrare i mezzi di prova proposti dall'Istante (che dovranno essere esibiti dal primo cedente italiano) con la documentazione bancaria attestante le somme riscosse in relazione alla cessione, **una dichiarazione di ricezione della merce da parte del cliente finale** e con la documentazione relativa agli impegni contrattuali assunti e gli elenchi Intrastat.

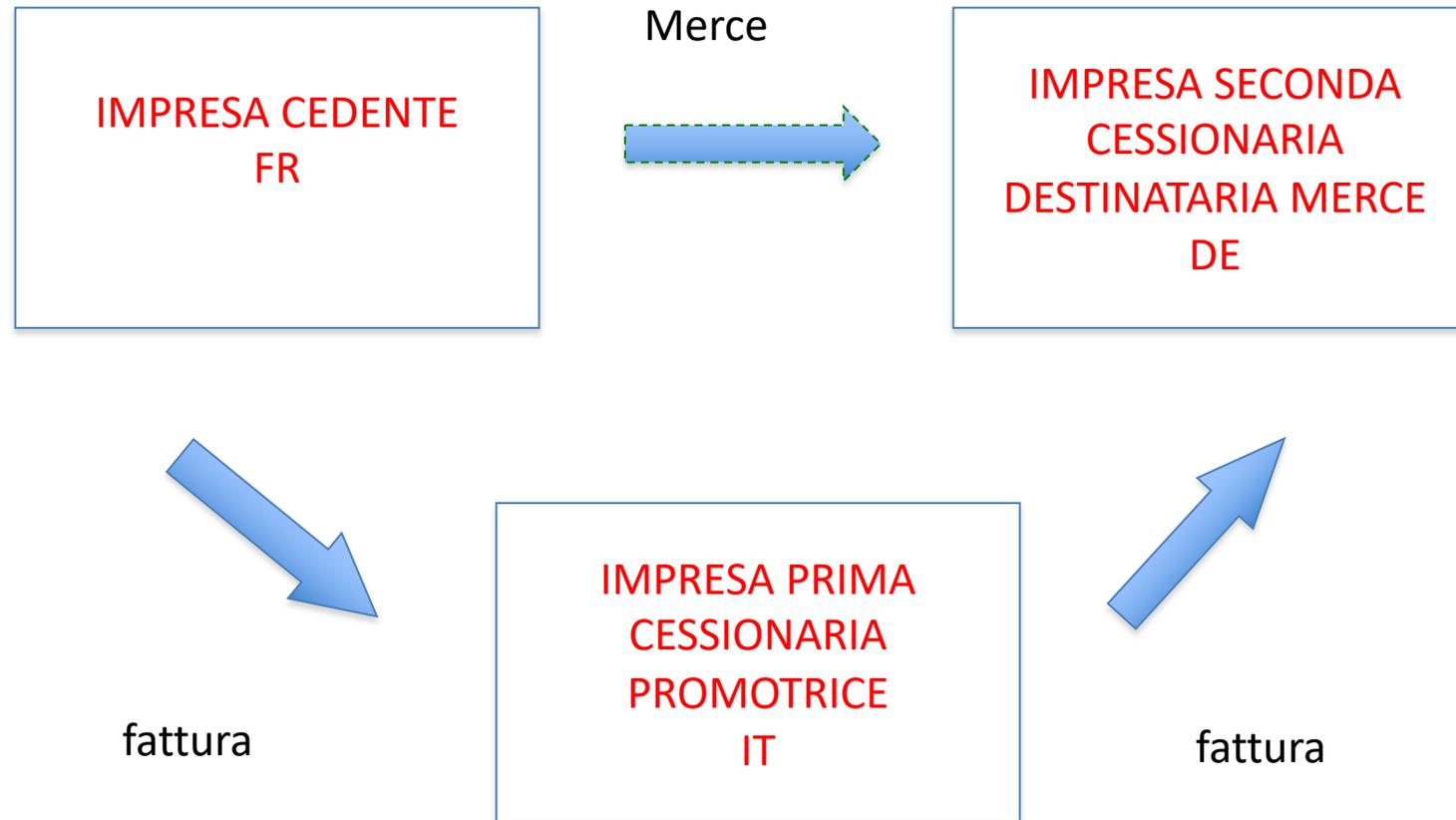
Resta impregiudicata, ad ogni modo, ogni valutazione dell'effettivo *set* documentale in possesso di Beta, che potrà essere effettuata in concreto nell'ambito dell'attività di controllo.(....)”.

OSSERVAZIONE: La risposta dell’Agenzia delle Entrate rende di fatto **NON** più possibili le operazioni triangolari nelle quali il soggetto intermedio vuole mantenere riservata l’identità del cliente finale.

OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE SEMPLIFICATE

impresa italiana promotrice

situazioni standard



OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE SEMPLIFICATE

impresa italiana promotrice

situazioni standard

Svolgimento dell'operazione:

- IT verifica l'esistenza e la correttezza nel numero identificativo Iva del cliente tedesco tramite il VIES e tiene agli atti il risultato della verifica;
- IT, al fine di poter congegnare l'operazione come operazione triangolare comunitaria, deve porre il trasporto o a carico di FR o a carico di se stessa; NON a carico del cliente DE;
- Se il trasporto è a carico di FR la cessione intracomunitaria è quella posta in essere da FR, nei confronti di IT;
- Se il trasporto è a carico di IT, IT assume la qualifica di **operatore intermedio**; anche in questo caso la cessione intracomunitaria è quella posta in essere da FR nei confronti di IT, salvo che IT comunichi a FR un numero di identificazione Iva posseduto in Francia dalla stessa IT;

OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE SEMPLIFICATE

impresa italiana promotrice

situazioni standard

In entrambi i casi:

- La cessione intracomunitaria è quella posta in essere da FR nei confronti di IT;
- **IT effettua un acquisto intracomunitario in Germania e una vendita interna alla Germania, senza tuttavia essere obbligato ad aprire una posizione Iva in Germania** (e cioè grazie alla semplificazione prevista dall'articolo 141 della Direttiva 2006/112/CE), il tutto a condizione che IT, in fattura, designi DE per il pagamento dell'Iva tedesca a mezzo reverse charge.

In conseguenza di quanto sopra:

- IT deve numerare e integrare senza applicazione di Iva (ai sensi dell'articolo 40, comma 2, del Dl n. 331/1993) la fattura emessa da FR, annotando la stessa sul registro fatture emesse e sul registro acquisti; **ciò a condizione che il prezzo di vendita sia almeno pari al prezzo di acquisto**; in caso di prezzo di vendita inferiore al prezzo di acquisto deve integrare con Iva la differenza;
- Per le operazioni poste in essere sino al 31 dicembre 2017, **riguardo all'acquisto da FR**, IT doveva presentare il Modello Intra 2-bis, ai soli fini fiscali, indicando quale natura dell'operazione il codice alfabetico A. **Per le operazioni post 1° gennaio 2018** tale adempimento NON è più previsto (in quanto la merce NON entra fisicamente in Italia).

OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE SEMPLIFICATE

impresa italiana promotrice

situazioni standard

- IT deve svolgere i seguenti ulteriori adempimenti:
 - deve trasmettere allo SDI il **documento TD18 - natura operazione N3.6**;
 - deve emettere fattura in articolo 41, comma 1, lettera a), del DI n. 331/1993, designando DE per il pagamento dell'imposta in Germania (→ **“la Vostra società è designata, in nostra sostituzione, per il pagamento dell’iva tedesca, articoli 141 e 197 Direttiva 2006/112/CE, a mezzo reverse charge”**);
 - deve presentare il Modello Intra 1 bis, ai soli fini fiscali nei confronti di DE.
 - deve trasmettere la fattura allo SDI con il codice destinatario XXXXXXXX

Nota bene: In tale ambito IT, in base all'articolo 141 della Direttiva 2006/112/CE, effettua una vendita interna al Paese di arrivo della merce, la quale, **secondo la Circolare n. 13/1994, paragrafo 16.2, primo caso**, viene considerata **non imponibile ai sensi dell'articolo 41/1/a del DI n. 331/1993**. In pratica la normativa italiana al fine di detassare l'operazione considerata la qualifica come una cessione intracomunitaria. In realtà la vera cessione intracomunitaria è quella posta in essere da FR nei confronti di IT. L'operazione posta in essere da IT, in base alla normativa comunitaria, sarebbe un'operazione fuori campo Iva (articolo 7-bis); l'Autorità fiscale italiana ha inquadrato tale operazione nell'ambito dell'articolo 41/1/a del DI n. 331/1993, forse per meglio controllarla mediante l'obbligo Intra e per consentire l'impresa italiana di generare Plafond (ordinario e vincolato).

OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE SEMPLIFICATE

impresa italiana promotrice

situazioni standard

L'articolo 40, del DL n. 331/1993, afferma che:

“2. L'acquisto intracomunitario si considera effettuato nel territorio dello Stato quando l'acquirente é ivi soggetto d'imposta, salvo che sia comprovato che l'acquisto é stato assoggettato ad imposta in altro Stato membro di destinazione del bene. **E' comunque effettuato senza pagamento dell'imposta l'acquisto intracomunitario di beni spediti o trasportati in altro Stato membro se i beni stessi risultano ivi oggetto di successiva cessione a soggetto d'imposta nel territorio di tale Stato o ad ente ivi assoggettato ad imposta per acquisti intracomunitari e se il cessionario risulta designato come debitore dell'imposta relativa.**”.

L'articolo 43, del DI n. 331/1993 afferma che:

“2. La base imponibile, nell'ipotesi di cui all'articolo 40, comma 2, **primo periodo**, é ridotta dell'ammontare assoggettato ad imposta nello Stato membro di destinazione del bene.

CASO: vendita a prezzo inferiore a quello di acquisto: integrazione con Iva della differenza negativa; acquisto a 100 euro e vendo a 90 euro; in sede di integrazione della fattura di acquisto:

- 90 euro: operazione non soggetta articolo 40, comma 2, del DI n. 331/1993
- 10 euro: integrazione con Iva.

OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE SEMPLIFICATE

impresa italiana promotrice

situazioni standard

CALCOLO DEL PLAFOND DELL'IMPRESA ITALIANA PROMOTRICE DELL'OPERAZIONE TRIANGOLARE

L'impresa italiana genera **2 plafond:**

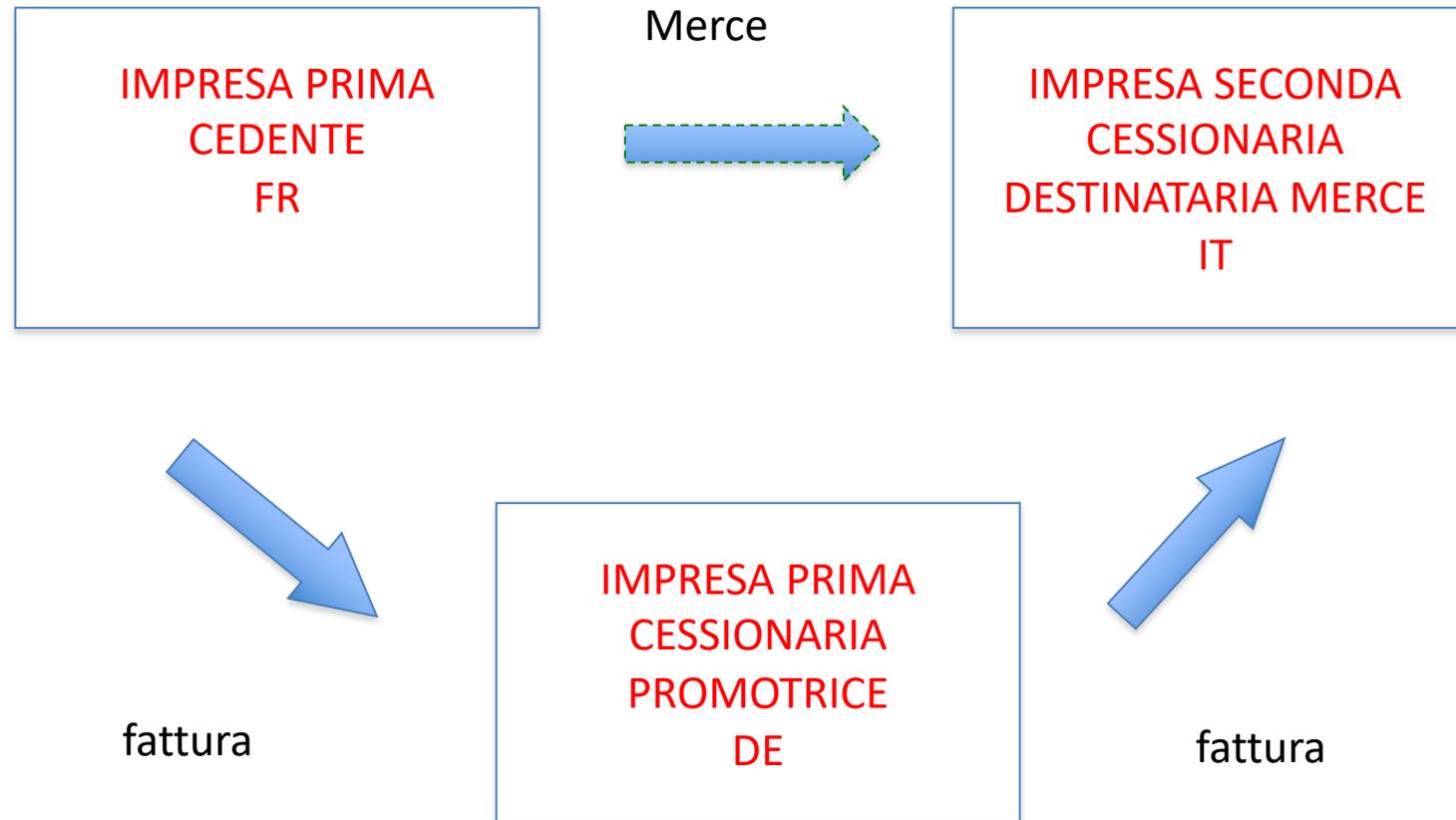
- **Uno libero:** di importo pari alla differenza tra prezzo di vendita e costo di acquisto della merce;
- **Uno vincolato:** di importo pari al costo di acquisto da utilizzare per acquistare beni da esportare / vendere in cessione intracomunitaria, senza trasformazione, entro 6 mesi dall'acquisto.

NB: Impostazione confermata dalla Risposta a interpello del 31 ottobre 2022, n. 540.

OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE SEMPLIFICATE

impresa italiana destinataria

situazioni standard



OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE SEMPLIFICATE

impresa italiana destinataria

situazioni standard

Svolgimento dell'operazione:

- IT ordina la merce a DE e la riceve da FR (tale informazione è, in genere, verificabile anche in base ai documenti di trasporto);
- Se il trasporto è a carico di FR o di DE (in pratica, il trasporto NON è a carico di IT), DE effettua un acquisto intracomunitario in Italia e una vendita interna all'Italia nei confronti di IT, senza necessità di identificarsi ai fini dell'Iva italiana, designando, in fattura, IT per l'applicazione dell'Iva italiana a mezzo reverse charge;
- Se il trasporto è invece a carico di IT, DE deve identificarsi ai fini Iva in Francia al fine di effettuare l'acquisto interno alla Francia e la cessione intracomunitaria nei confronti di IT. Viene meno l'operazione triangolare semplificata.

Nota Bene: in base alla normativa comunitaria:

- nel primo caso (trasporto a carico di FR o di DE) IT effettua un acquisto interno all'Italia con obbligo di reverse charge;
- nel secondo caso (trasporto a carico di IT) IT effettua un acquisto intracomunitario.

OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE SEMPLIFICATE

impresa italiana destinataria

situazioni standard

La Circolare n. 13/1994, paragrafo 16.2, con riferimento alla situazione in cui il trasporto è posto a carico di FR o di DE (Terzo caso del paragrafo citato), **prevede che IT svolga gli ordinari adempimenti previsti per gli acquisti intracomunitari**, affermando tuttavia che l'operazione, da un punto di vista giuridico non costituisce acquisto intracomunitario (art. 38, comma 7, del Dl n. 331/1993), ma cessione nello Stato (acquisto interno all'Italia), con esonero per il cedente estero (nel nostro caso: DE) di aprire una posizione Iva in Italia.

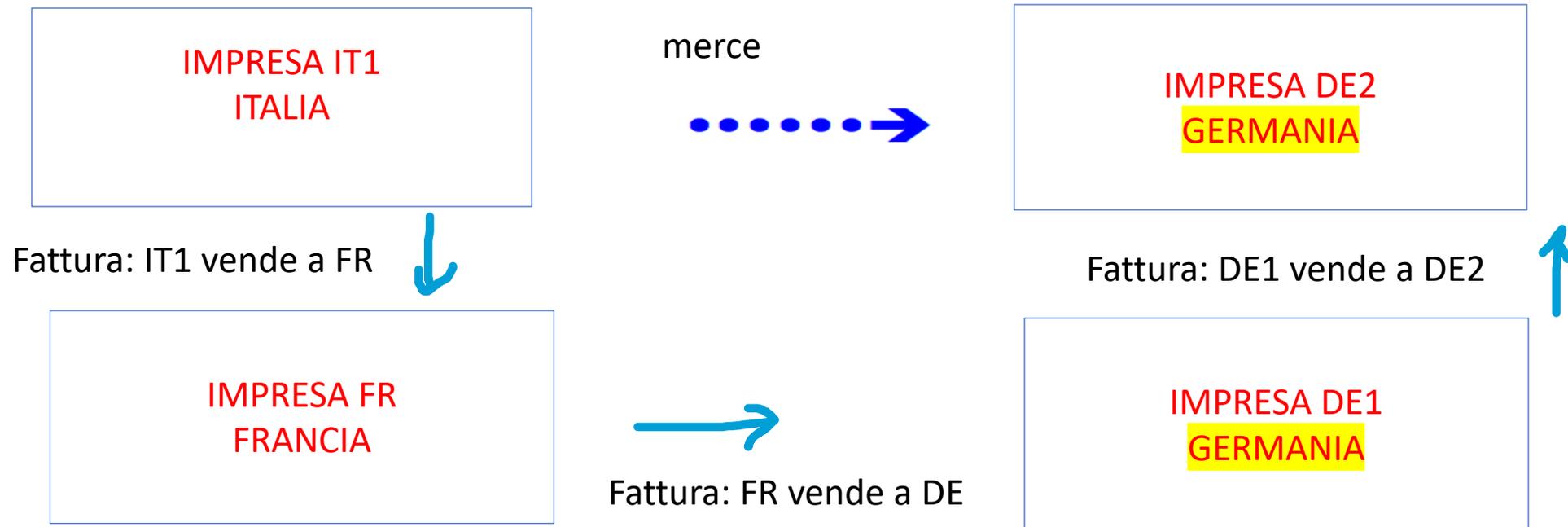
IT svolge i seguenti adempimenti:

- numera e integra con Iva la fattura emessa dal fornitore tedesco e la annota sul registro acquisti e sul registro fatture emesse;
- se supera la soglia prevista, presenta il modello Intra 2-bis, ai soli fini statistici, e segnala nella colonna 14, la Francia quale Paese di provenienza della merce; nella colonna 15 deve segnalare il Paese di origine NON preferenziale della merce.
- **trasmette il documento TD18.**

OPERAZIONI A CATENA

Casistica operativa

Operazione quadrangolare

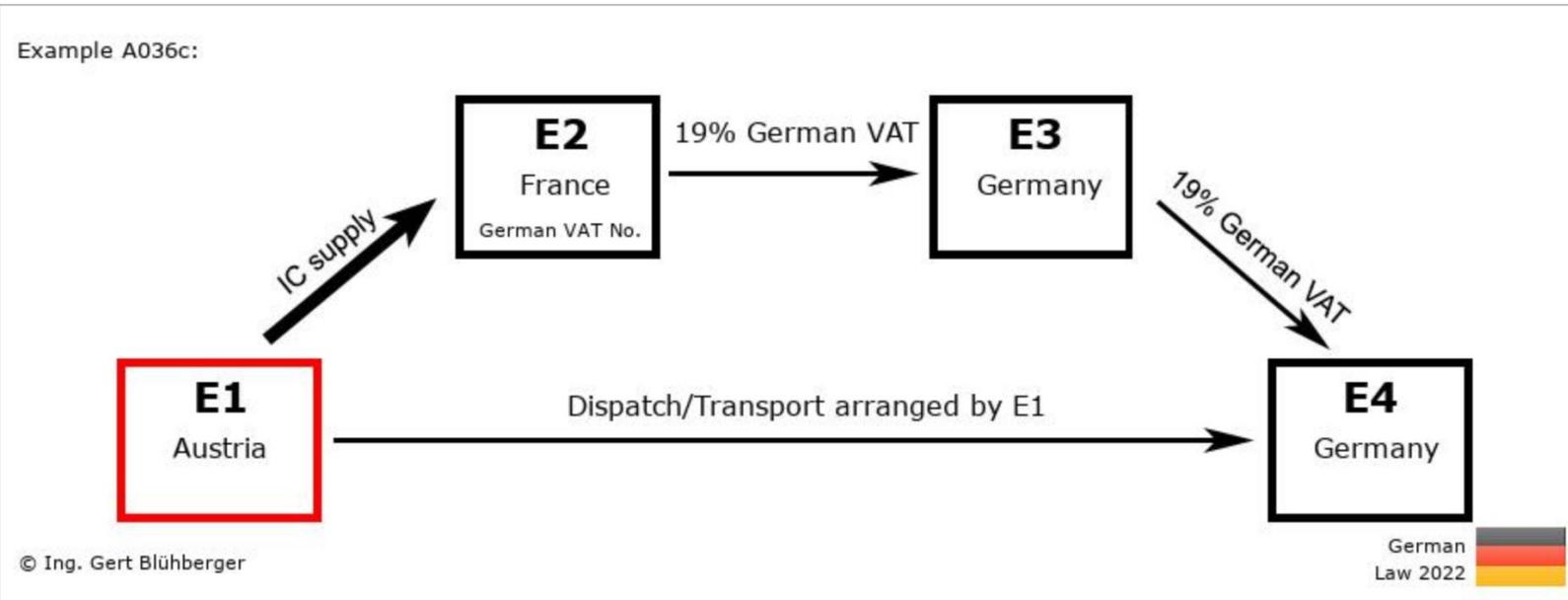


NB: **Si tratta di un'operazione triangolare impropria** con consegna della merce ad un destinatario (terzo cessionario) localizzato nello stesso Paese del secondo cessionario.

Chain Transaction Calculator Germany 2022:

Select the countries participating in the chain transaction in the sequence of the invoicing path:

Country of the 1st entrepreneur:	DE	AT	FR	PL	CH	Help	Other countries
Country of the 2nd entrepreneur:	DE	AT	FR	PL	CH	B2C	Print version
Country of the 3rd entrepreneur:	DE	AT	FR	PL	CH	No 4th country	Law 2019
Country of the 4th entrepreneur:	DE	AT	FR	PL	CH		Law 2020
Initiator of the transport:	E1	E2	E3	E4			

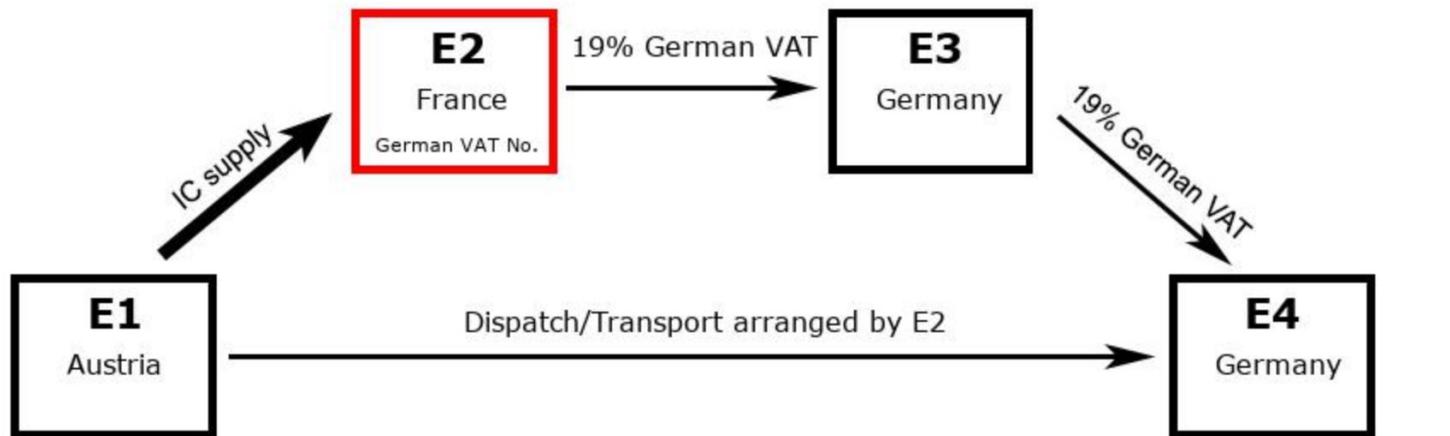


Chain Transaction Calculator Germany 2022:

Select the countries participating in the chain transaction in the sequence of the invoicing path:

Country of the 1st entrepreneur:	DE	AT	FR	PL	CH	Help	Other countries
Country of the 2nd entrepreneur:	DE	AT	FR	PL	CH	B2C	Print version
Country of the 3rd entrepreneur:	DE	AT	FR	PL	CH	No 4th country	Law 2019
Country of the 4th entrepreneur:	DE	AT	FR	PL	CH		Law 2020
Initiator of the transport:	E1	E2	E3	E4	E2 as supplier	FAQ to „supplier“	

Example B036c:



© Ing. Gert Blühberger

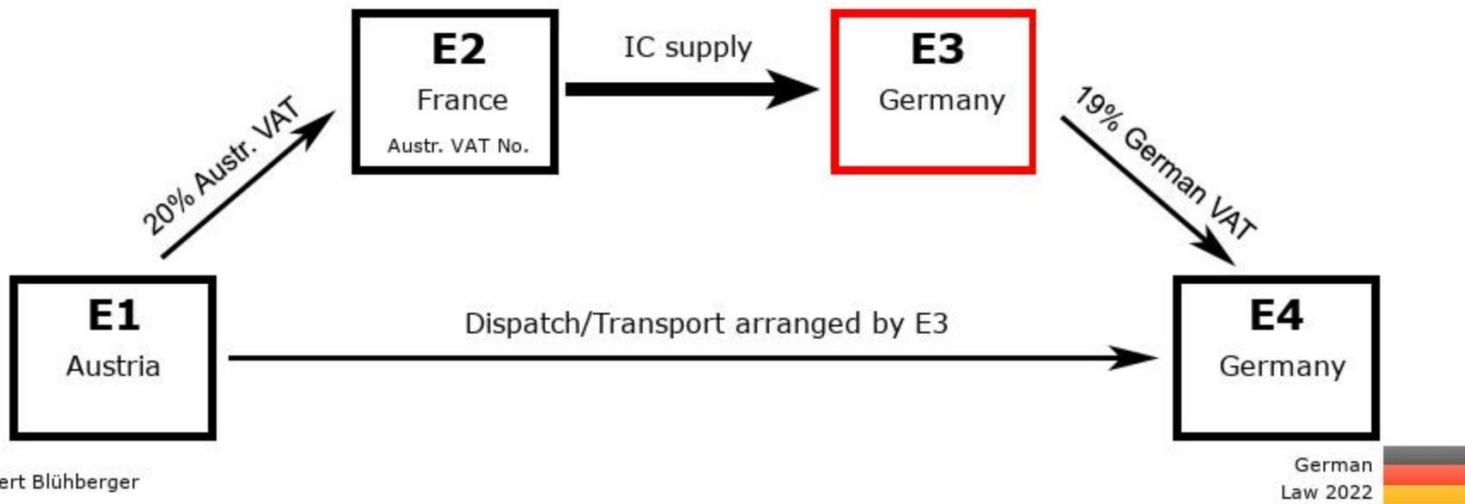
German
Law 2022 

Chain Transaction Calculator Germany 2022:

Select the countries participating in the chain transaction in the sequence of the invoicing path:

Country of the 1st entrepreneur:	DE	AT	FR	PL	CH	Help	Other countries
Country of the 2nd entrepreneur:	DE	AT	FR	PL	CH	B2C	Print version
Country of the 3rd entrepreneur:	DE	AT	FR	PL	CH	No 4th country	Law 2019
Country of the 4th entrepreneur:	DE	AT	FR	PL	CH		Law 2020
Initiator of the transport:	E1	E2	E3	E4	E3 as supplier	FAQ to „supplier“	

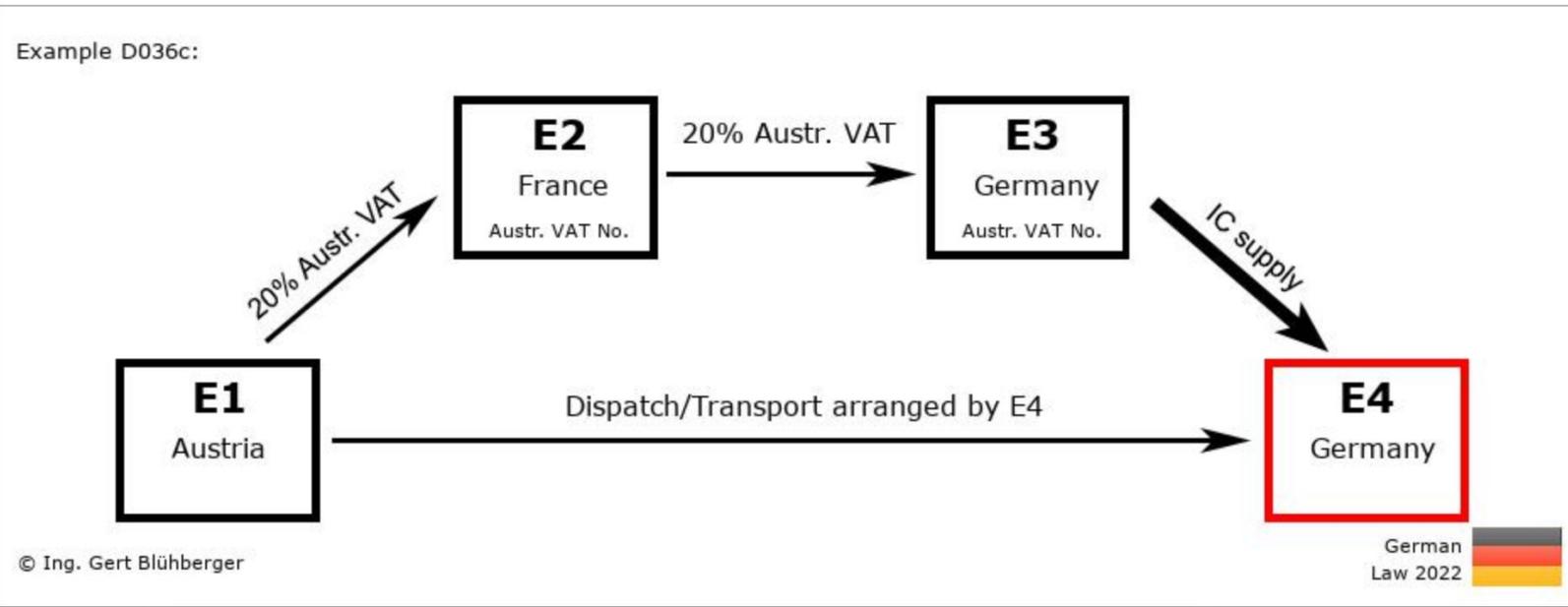
Example C036c:



Chain Transaction Calculator Germany 2022:

Select the countries participating in the chain transaction in the sequence of the invoicing path:

Country of the 1st entrepreneur:	DE	AT	FR	PL	CH	Help	Other countries
Country of the 2nd entrepreneur:	DE	AT	FR	PL	CH	B2C	Print version
Country of the 3rd entrepreneur:	DE	AT	FR	PL	CH	No 4th country	Law 2019
Country of the 4th entrepreneur:	DE	AT	FR	PL	CH		Law 2020
Initiator of the transport:	E1	E2	E3	E4			



OPERAZIONI A CATENA

Casistica operativa

Operazione quadrangolare

ANALISI DELL'OPERAZIONE

Alla luce di quanto previsto dall'articolo 36 bis, tenuto conto di quanto la Commissione ha affermato nelle Note esplicative (paragrafo 3.5.2):

- **Se il trasporto è a carico di IT:**
 - IT NON è un operatore intermedio: è il primo cedente della catena;
 - FR deve aprire una posizione Iva in Germania;
 - la cessione intracomunitaria è quella (con trasporto) posta in essere da IT nei confronti di FR-posizione Iva Germania;
 - tutte le altre cessioni sono da considerare come cessioni interne al Paese di arrivo (Germania).

OPERAZIONI A CATENA

Casistica operativa

Operazione quadrangolare

- **Se il trasporto è a carico di DE2:**
 - DE2 NON è un operatore intermedio: è l'ultimo anello della catena; è il destinatario della merce;
 - la cessione intracomunitaria è quella (con trasporto) posta in essere da DE1 nei confronti di DE2;
 - tutte le altre cessioni sono da considerare come cessioni interne al Paese di partenza (Italia).
 - In tale ambito, FR e DE1 devono aprire una posizione Iva in Italia
 - FR deve comunicare a IT la partita Iva italiana.
 - IT emette fattura (elettronica e/o cartacea) nei confronti di FR – posizione Iva italiana, con applicazione dell'Iva.

OPERAZIONI A CATENA

Casistica operativa

Operazione quadrangolare

- **Se il trasporto è a carico di FR:**
 - FR assumendo a proprio carico l'onere e il rischio del trasporto è l'operatore intermedio;
 - **FR deve aprire una posizione Iva in Germania;**
 - La cessione intracomunitaria è quella posta in essere da IT nei confronti di FR- posizione Iva Germania;
 - tutte le altre cessioni sono da considerare come cessioni interne al Paese di arrivo (Germania).

OPERAZIONI A CATENA

Casistica operativa

Operazione quadrangolare

- **Se il trasporto intracomunitario è a carico di DE1:**
 - DE1 assumendo a proprio carico l'onere e il rischio del trasporto è l'operatore intermedio;
 - FR deve aprire una posizione Iva in Italia;
 - la cessione intracomunitaria è quella posta in essere da FR-posizione Iva italiana nei confronti di DE1;
 - Le altre cessioni sono cessioni interne (nel Paese di partenza: tra IT e FR – posizione Iva italiana o nel Paese di arrivo tra DE1 e DE2).

OPERAZIONI A CATENA

Direttiva 2018/1910 e normativa italiana di recepimento

OPERAZIONI TRIANGOLARI
COMUNITARIE SEMPLIFICATE

**OPERAZIONI NON CONSENTITE E
OPERAZIONI CONSENTITE**

OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE SEMPLIFICATE

aspetti di carattere generale

articolo 141 Direttiva 2006/112/CE

L'articolo 141 della Direttiva 2006/112/CE afferma che:

“Ciascuno Stato membro prende misure particolari per non assoggettare all'IVA gli acquisti intracomunitari di beni effettuati nel proprio territorio, a norma dell'articolo 40, qualora siano soddisfatte le condizioni seguenti:

- a) l'acquisto di beni sia effettuato da un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro in questione, ma identificato ai fini dell'IVA in un altro Stato membro;
- b) l'acquisto di beni sia effettuato ai fini di una cessione successiva di tali beni, effettuata nello Stato membro in questione dal soggetto passivo di cui alla lettera a);
- c) i beni acquistati in tal modo dal soggetto passivo di cui alla lettera a) siano direttamente spediti o trasportati a partire da uno Stato membro diverso da quello all'interno del quale egli è identificato ai fini dell'IVA e a destinazione della persona nei confronti della quale egli effettua la cessione successiva;
- d) il destinatario della cessione successiva sia un altro soggetto passivo o un ente non soggetto passivo, identificati ai fini dell'IVA nello Stato membro in questione;
- e) **il destinatario di cui alla lettera d) sia stato designato, conformemente all'articolo 197, come debitore dell'imposta dovuta per la cessione effettuata dal soggetto passivo che non è stabilito nello Stato membro in cui l'imposta è dovuta.”.**

OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE SEMPLIFICATE

aspetti di carattere generale

articolo 141 Direttiva 2006/112/CE

L'articolo 197 della Direttiva 2006/112/CE afferma che:

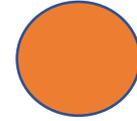
1. **L'IVA è dovuta dal destinatario della cessione di beni**, quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:
 - a) l'operazione imponibile è una cessione di beni effettuata alle condizioni di cui all'articolo 141;
 - b) il destinatario di tale cessione di beni **è un altro soggetto passivo (1)**, oppure un ente non soggetto passivo, **identificati ai fini dell'IVA nello Stato membro dove è effettuata la cessione**;
 - c) la fattura emessa dal **soggetto passivo non stabilito nello Stato membro del destinatario** è redatta conformemente al capo 3, sezioni da 3 a 5 del Capitolo 3 (2).
2. **Qualora sia designato un rappresentante fiscale come debitore dell'imposta in applicazione dell'articolo 204, gli Stati membri possono prevedere una deroga al paragrafo 1 del presente articolo.**

Nota (1): In pratica il soggetto destinatario della merce è un soggetto diverso dal promotore dell'operazione triangolare.

Nota (2): Articoli da 219 a 237 della Direttiva 2006/112/CE

OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE

aspetti generali



DIVIETO DI PORRE IN ESSERE OPERAZIONI TRIANGOLARI RITENUTE ARTIFICIOSE

L'articolo 197 della Direttiva 2006/112/CE prevede **due casi di esclusione** dall'applicazione della procedura semplificata (**divieto di porre in essere operazioni triangolari ritenute artificiali**):

- **Esclusione obbligatoria (paragrafo 1):**

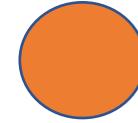
UTILIZZO DI UNA POSIZIONE IVA DETENUTA IN ALTRO PAESE UE DIVERSO DA QUELLO DI PARTENZA E DI ARRIVO DELLA MERCE.

L'impresa promotrice dell'operazione triangolare (soggetto intermedio che acquista e rivende la merce) **NON è abilitata a strutturare l'operazione come triangolare comunitaria semplificata utilizzando una propria posizione Iva in un Paese intermedio**, con cessione della merce ad un operatore economico stabilito nello stesso Paese dell'impresa promotrice.

In tale evenienza, la suddetta impresa promotrice deve porre in essere un acquisto diretto di merce nei confronti di (UE1) utilizzando la posizione Iva detenuta nel suo Paese di stabilimento (Paese di destinazione della merce), con successiva cessione interna a tale Paese.

OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE

aspetti generali



ESEMPIO

Impresa italiana **IT1**, identificata ai fini dell'Iva in Francia, acquista merce da un fornitore spagnolo e la vende all'impresa italiana IT2, con trasporto della stessa allo stabilimento di IT2.

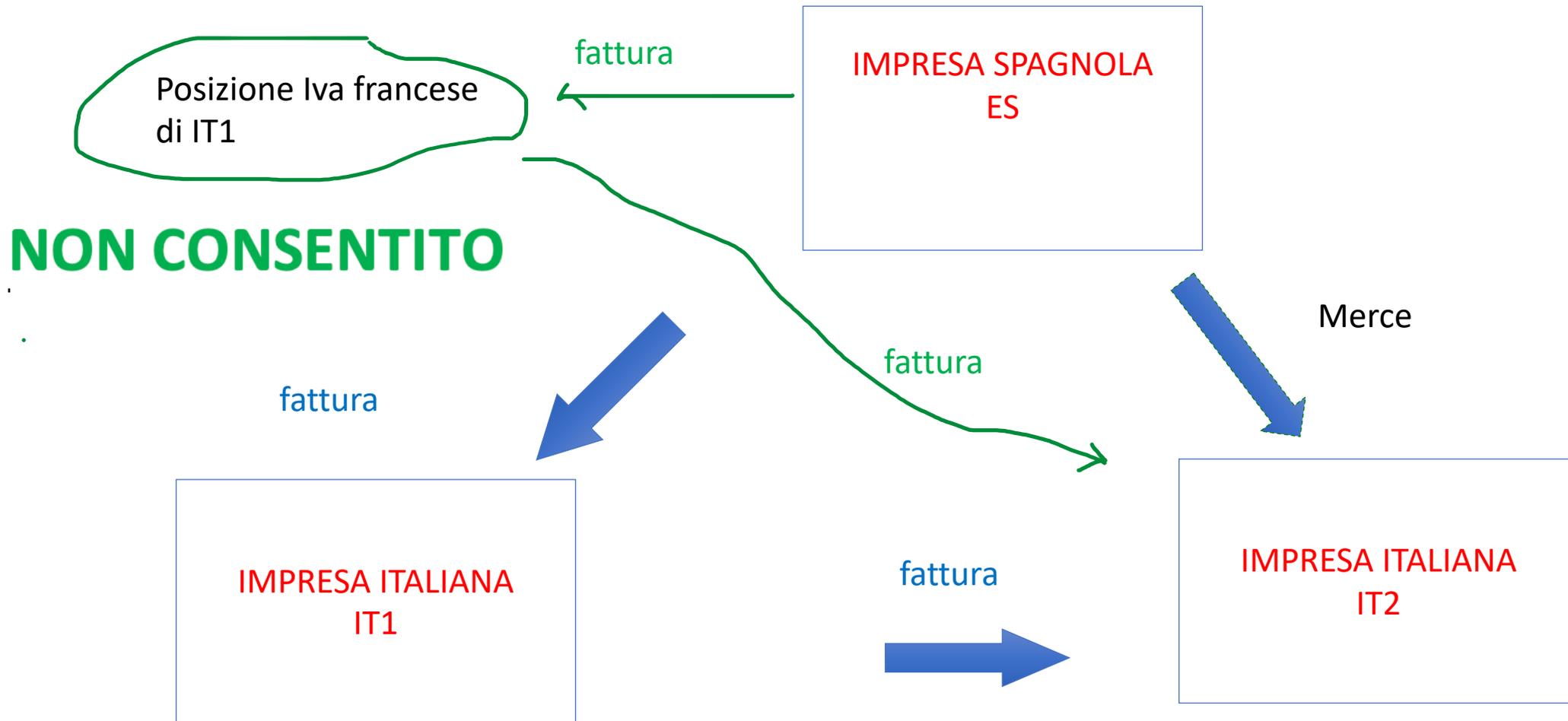
DIVIETO RECATO DALL'ARTICOLO 197

L'impresa italiana IT1 NON è abilitata a strutturare l'operazione come operazione triangolare comunitaria (utilizzando la propria posizione Iva francese); essa deve:

- Eseguire l'acquisto intracomunitario mediante la propria posizione Iva italiana (in contropartita all'impresa spagnola);
- Eseguire la cessione interna all'Italia, con applicazione dell'Iva, nei confronti dell'impresa italiana IT2.

OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE SEMPLIFICATE

rappresentazione grafica



OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE

aspetti generali



- **Esclusione facoltativa - opzionale (paragrafo 2):**

IMPRESA PROMOTRICE DELL'OPERAZIONE TRIANGOLARE IDENTIFICATA AI FINI IVA NEL PAESE DI DESTINAZIONE DELLA MERCE **NON E' ABILITATA A IMPOSTARE L'OPERAZIONE COME OPERAZIONE TRIANGOLARE** (DESIGNANDO IL CLIENTE FINALE PER L'APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA): ESSA DEVE ESEGUIRE L'ACQUISTO MEDIANTE LA SUA POSIZIONE IVA DEL PAESE DI DESTINAZIONE.

I singoli Paesi UE possono prevedere che, al loro interno, la procedura semplificata non trovi applicazione nel caso in cui l'impresa promotrice dell'operazione triangolare, stabilita nel Paese intermedio UE2, e identificata direttamente o a mezzo di rappresentante fiscale nel Paese di destinazione della merce UE3, intenda utilizzare la propria posizione Iva del Paese di stabilimento (e non quella del Paese di arrivo della merce).

Secondo la pubblicazione EU VAT COMPASS 2022/2023 dell'IBFD, l'opzione in argomento è stata esercitata dai seguenti Paesi: Bulgaria, Repubblica Ceca, Cipro, Lussemburgo, Malta, Portogallo, Slovacchia, Svezia.

Nella successiva slide è riportato il commento indicando i Paesi che invece consentono tale procedura.

OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE

aspetti generali

EU VAT
Compass
2022/2023

Fabiola Annacondia
Editor



However, the wording of the simplification measure is so ambivalent that, in specific Member States, the actual application of the simplification for intra-Community triangulation may deviate from the designed arrangement. For example:

- Specific Member States (Austria²³⁸, Belgium, Germany, Hungary, Italy, the Netherlands, Poland, Romania, Slovak Republic, Slovenia and Sweden) accept that the reverse charge mechanism for intra-Community triangulation (Article 197 of the VAT Directive) still applies to the subsequent domestic supply in the Member State of destination if the intermediate party (B) is not only registered in “another Member State” (in Member State 2) but also registered (not established) in the Member State of destination²³⁹. In the framework of the simplification measure, B must of course use his VAT identification number of Member State 2; not his VAT identification number of the Member State of destination. That strange concession, which is contrary to the purpose of the simplification²⁴⁰, does not apply in the other Member States.

238. In Austria, the application of the triangulation rule is also applicable in case the intermediate party (B) is registered for VAT purposes in the Member State of destination (but not resident) and uses the VAT number of another Member State (Supreme Administrative Court, 15 Dec. 2021, Ro 2020/15/0003).

239. Article 141(a) of the VAT Directive provides that “the acquisition of goods is made by a taxable person [intermediate party B] who is not established in the Member State concerned [Member State of destination of the goods] but is identified for VAT purposes in another Member State [Member State 2]”. This provision does not rule out that B is not only registered in Member State 2 but also in the Member State of destination of the goods [Member State 3].

240. The simplification measure is aimed at preventing that B must be registered in the Member State of arrival of the goods, which means that the simplification is superfluous if B is already registered there.

OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE

aspetti generali

EU VAT
Compass
2022/2023

Fabiola Annacondia
Editor



Even though the simplification measure for intra-Community triangulation expressly provides that the intermediate party (B) cannot be registered in the Member State of origin of the goods²⁴¹, Austria, Belgium, the Czech Republic, Germany, France, Italy, Luxembourg, Poland, Portugal and the Slovak Republic accept that the reverse charge mechanism for simplified intra-Community triangulation still applies to the subsequent domestic supply in the Member State of destination if the intermediate party (B) is not only registered in Member State 2 but also in Member State 1 (Member State of origin). In the framework of the simplification measure, B must of course use his VAT identification number of Member State 2; not his VAT identification number of the Member State of origin. The other Member States do not allow that extension of the scope of simplification for simplified triangulation, however, the ECJ has declared in its judgment in *Hans Buhler KG*²⁴² that if a taxable person is resident and identified for VAT pur-

poses in the Member State from which the goods are dispatched or transported (Member State 1), but that taxable person uses the VAT identification number of another Member State for that specific intra-Community acquisition, the simplification measure for intra-Community triangulation can apply.

OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE

aspetti generali



ESEMPIO

Impresa italiana IT, **identificata ai fini dell'Iva in Repubblica Ceca**, acquista merce da un fornitore tedesco e la vende a impresa della Repubblica Ceca, dando incarico al fornitore tedesco di inviare la merce a tale ultima impresa;

DIVIETO RECATO DALLA NORMATIVA INTERNA DELLA REPUBBLICA CECA CHE HA RECEPITO LA DISPOSIZIONE RECATATA DALL'ARTICOLO 197, PARAGRAFO 2:

L'impresa italiana IT NON è abilitata a strutturare l'operazione come operazione triangolare comunitaria (mediante utilizzo della posizione Iva italiana); essa deve comunicare al fornitore tedesco la propria posizione Iva della Repubblica Ceca.

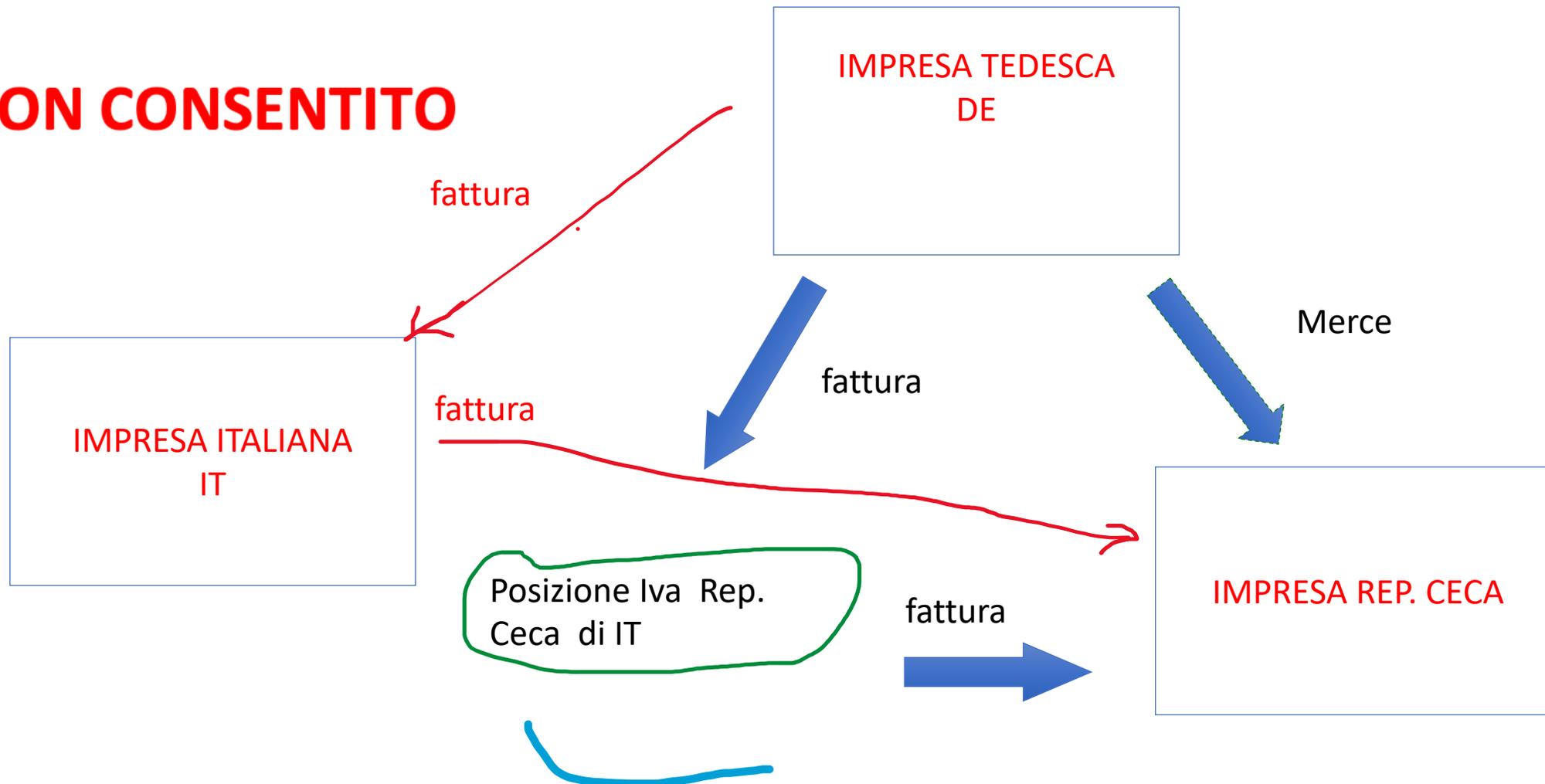
Così operando:

- Il fornitore tedesco emette fattura di cessione intracomunitaria nei confronti dell'impresa italiana – posizione Iva Repubblica Ceca;
- L'impresa italiana – posizione Iva della Repubblica Ceca emette fattura di cessione interna alla Repubblica Ceca con applicazione dell'Iva di tale Paese .

OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE SEMPLIFICATE

rappresentazione grafica

NON CONSENTITO



PAESI CON E SENZA REVERSE CHARGE

EUROPEAN VAT DESK
Tax Firm Specialized in VAT

Doing Business in Europe ? Check your VAT obligations

Austria	Belgium	Bulgaria	Croatia
Cyprus	Czech Rep.	Denmark	Estonia
Finland	France	Germany	Greece
Hungary	Ireland	Italy	Latvia
Lithuania	Luxembourg	Malta	Netherlands
Poland	Portugal	Romania	Slovakia
Slovenia	Spain	Sweden	UK

OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE

aspetti generali

REVERSE CHARGE

Cessioni interne di beni poste in essere da **operatori economici esteri identificati ai fini dell'Iva in loco**:

PAESI CHE CONSENTONO IL REVERSE CHARGE

Belgio, Francia, Italia, Paesi Bassi, Portogallo, Romania, Slovacchia, Slovenia, Spagna, Svezia.

PAESI UE CHE NON CONSENTONO IL REVERSE CHARGE

Austria, Bulgaria, Cechia (2), Cipro, Croazia (2), Danimarca, Estonia (2), Finlandia (2), Germania, Grecia, Irlanda, Lettonia, Lituania, Lussemburgo, Malta (2), Polonia (2), Ungheria.

Nota (1): esame condotto sulla base di quanto specificato nel sito EUROPEAN VAT DESK. Per cautela è comunque necessaria una ulteriore verifica con un consulente fiscale locale.

Nota (2): in quanto registrato ai fini dell'Iva nel Paese UE di destinazione

OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE

aspetti generali



OPERAZIONE CONSENTITA

La Corte di Giustizia con la **sentenza 19 aprile 2018, causa C-580/16, Firma Hans Bühler KG v Finanzamt de Graz-Stadt**, ha invece consentito la seguente operazione triangolare.

CASO

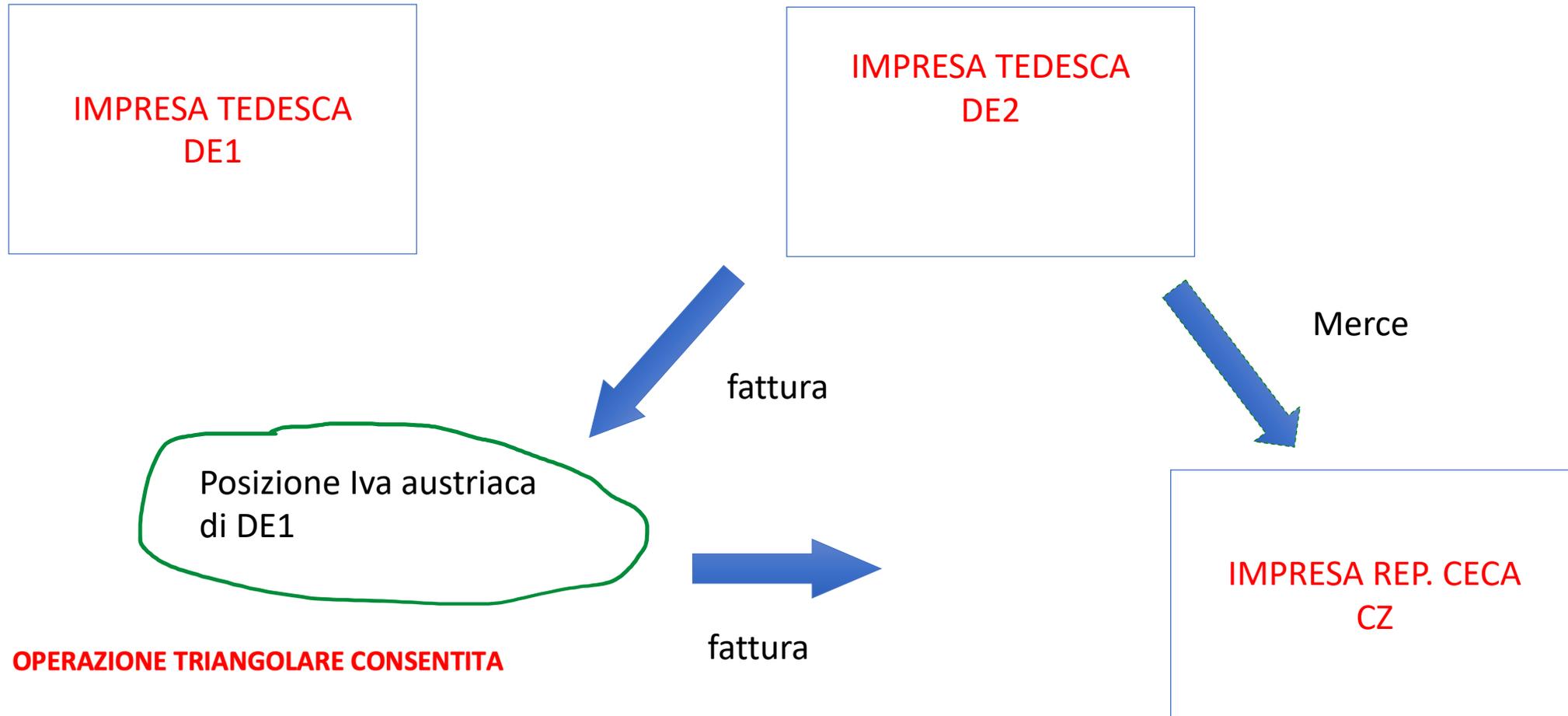
Società stabilita in Germania DE1, **dotata di posizione Iva in Austria**, acquista merce dalla società tedesca DE2, tramite la sua posizione Iva austriaca e la cede a cliente della Repubblica ceca (CZ).

In pratica:

- DE1 – posizione Iva austriaca, acquista la merce da DE2 dando incarico a quest'ultimo di trasportarla a CZ;
- DE1 – posizione Iva austriaca effettua un acquisto intracomunitario in Repubblica ceca, senza necessità di identificarsi in loco, designando CZ per il pagamento dell'Iva della Repubblica ceca.

OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE SEMPLIFICATE

rappresentazione grafica



OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE

aspetti generali

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione) del 19 aprile 2018 nella causa C-580/16,

Firma Hans Bühler KG

contro

Finanzamt Graz-Stadt,

Per questi motivi, la Corte (Quarta Sezione) dichiara:

- 1) **L'articolo 141, lettera c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, dev'essere interpretato nel senso che la condizione ivi indicata è soddisfatta nel caso in cui il soggetto passivo risieda e sia identificato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) nello Stato membro dal quale i beni siano spediti o trasportati ma utilizzati, ai fini dell'acquisto intracomunitario di cui trattasi, un numero di identificazione IVA di un altro Stato membro.**
- 2) **Gli articoli 42 e 265 della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2010/45, in combinato disposto con l'articolo 263 della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2010/45, devono essere interpretati nel senso che ostano all'applicazione, da parte dell'amministrazione finanziaria di uno Stato membro, dell'articolo 41, primo comma, della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2010/45, per il solo motivo che, nell'ambito di un acquisto intracomunitario, realizzato ai fini di una successiva cessione nel territorio di uno Stato membro, la presentazione dell'elenco riepilogativo, di cui all'articolo 265 della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2010/45, non sia stata tempestivamente effettuata dal soggetto passivo identificato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) nello Stato membro medesimo.**

OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE
aspetti generali

NORME E TRIBUTI

Corte Ue. La tassazione degli scambi interni

Triangolazione Iva, non imponibilità a maglie più larghe

Il Sole 24 Ore

20 APRILE 2018

OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE

aspetti generali

Si resta nell'ambito di una triangolazione comunitaria qualora il primo cessionario risieda e sia identificato ai fini Iva nello Stato membro dal quale i beni siano spediti o trasportati ma utilizzi, ai fini dell'acquisto intraUe, un numero di identificazione Iva di un altro Stato membro.

Inoltre, non può venir meno la non imponibilità dell'acquisto intraUe realizzato ai fini di una successiva cessione verso un altro Stato membro, per una presentazione non tempestiva dell'Intrastat.

La pronuncia di ieri della Corte di giustizia Ue (**sentenza 19 aprile 2018, causa C-580/16**), ripassando all'esame la corretta tassazione degli scambi interni all'Unione, è il sintomo di come tale disciplina non sia stata ancora interiorizzata appieno dagli ordinamenti degli Stati membri.

Al riguardo, è fuori discussione che se, ad esempio, un operatore italiano acquista beni da un soggetto passivo residente in Olanda, dando incarico a quest'ultimo di consegnarli direttamente al proprio cliente residente in Grecia, l'italiano rispetto al fornitore olandese pone in essere un acquisto intraUe non imponibile Iva, in quanto i beni acquisiti sono oggetto di una cessione intraUe.

Il salto della tassazione in capo al soggetto intermedio (primo cessionario/secondo cedente) è quindi ammesso a condizione che il secondo (e ultimo) cessionario abbia l'obbligo di tassare nel proprio territorio l'operazione.

OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE

aspetti generali

Ma cosa succede se il primo e il secondo cedente coincidono? Ovvero, cosa succede se l'operazione non coinvolge tre diversi soggetti registrati ai fini Iva in tre diversi Stati membri, ma due partite Iva della stessa società ed un terzo? Può parlarsi ancora di triangolare comunitaria con gli effetti sopra menzionati?

È esattamente questo il caso posto all'attenzione dei giudici europei, che hanno colto l'occasione per sottolineare come spesso volte occorre andare oltre la lettera della norma ed analizzarla nell'intero complesso e secondo gli scopi perseguiti dal diritto dell'Unione.

Se così non fosse, la semplice lettura dell'articolo 141, lettera c) della direttiva Iva impedirebbe la detassazione della prima operazione della triangolare descritta, in quanto la norma richiede che i beni oggetto dell'acquisto intraUe siano trasportati a partire da un Stato membro diverso da quello in cui il soggetto passivo è identificato, a destinazione del soggetto nei cui confronti questi effettui la cessione successiva.

Al contrario – conclude la Corte – attraverso un'interpretazione sistematica ed in linea con lo scopo di semplificazione delle disposizioni sul tema, la non imponibilità in capo al primo acquirente non può essere negata, senza generare disparità di trattamento e limitazioni all'esercizio delle attività economiche, per il solo motivo che tale soggetto sia identificato anche nello stato di partenza del trasferimento intraUe.

Anna Abagnale

Benedetto Santacroce

OPERAZIONI TRIANGOLARI COMUNITARIE

aspetti generali

CONSIGLIO PRATICO

In presenza di imprese della catena stabilite in un Paese Ue e identificate in un altro Paese Ue (facenti parte dei 3 Paesi considerati nell'operazione):

- per tali imprese è opportuno evitare di strutturare le operazioni in triangolazione;
- é consigliabile adottare le soluzioni dirette.

In pratica, lo scopo della norma (articolo 197 della Direttiva 2006/112/CE) è quello di evitare operazioni triangolari di comodo.

OPERAZIONI A CATENA

Direttiva 2018/1910 e normativa italiana di recepimento

OPERAZIONI TRIANGOLARI CON L'INTERVENTO DI OPERATORI ECONOMICI EXTRA UE

OPERAZIONI TRIANGOLARI CON L'INTERVENTO DI OPERATORI ECONOMICI EXTRA UE

QUESITO

Impresa italiana ALFA SRL acquista merce in Cina e la fa consegnare in Romania a impresa terzista rumena incaricandola di realizzare i prodotti finiti con loro successivo invio in Italia.

Quali adempimenti per ALFA SRL?

RISPOSTA

Alfa SRL deve aprire una posizione Iva in Romania al fine di gestire l'importazione definitiva della merce in Romania, con pagamento dell'eventuale dazio e dell'Iva.

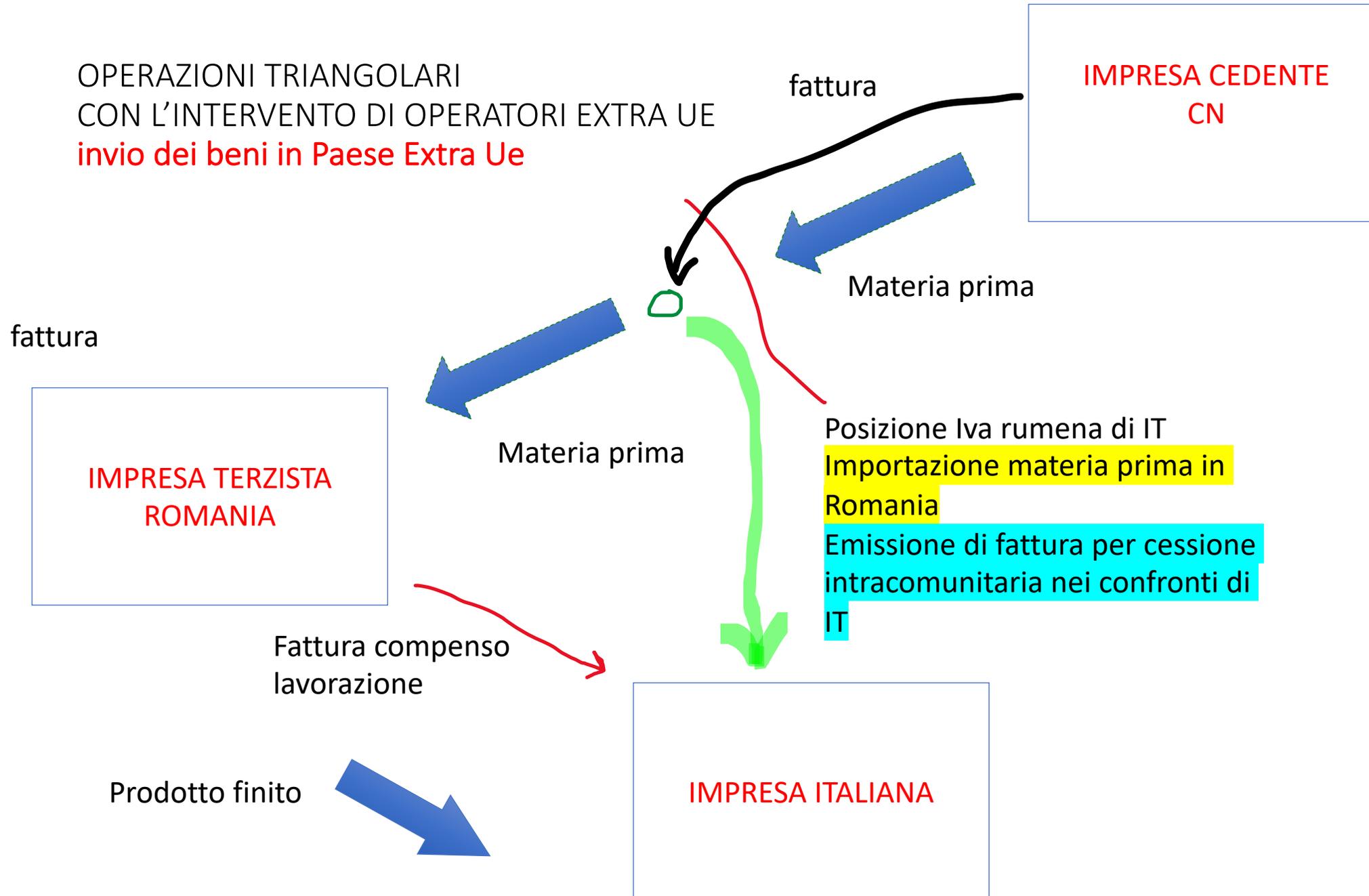
L'impresa terzista rumena lavora la merce, la trasforma in prodotto finito e lo invia in Italia, emettendo fattura per il compenso di lavorazione in capo ad ALFA SRL – posizione Iva italiana.

ALFA SRL – posizione Iva italiana numera e integra con Iva (in modalità cartacea o elettronica) la fattura di servizi, annota la fattura nel registro fatture emesse e nel registro acquisti; trasmette i dati della fattura allo SDI con il documento TD17; tramette all'Agenzia delle Dogane il modello Intra servizi.

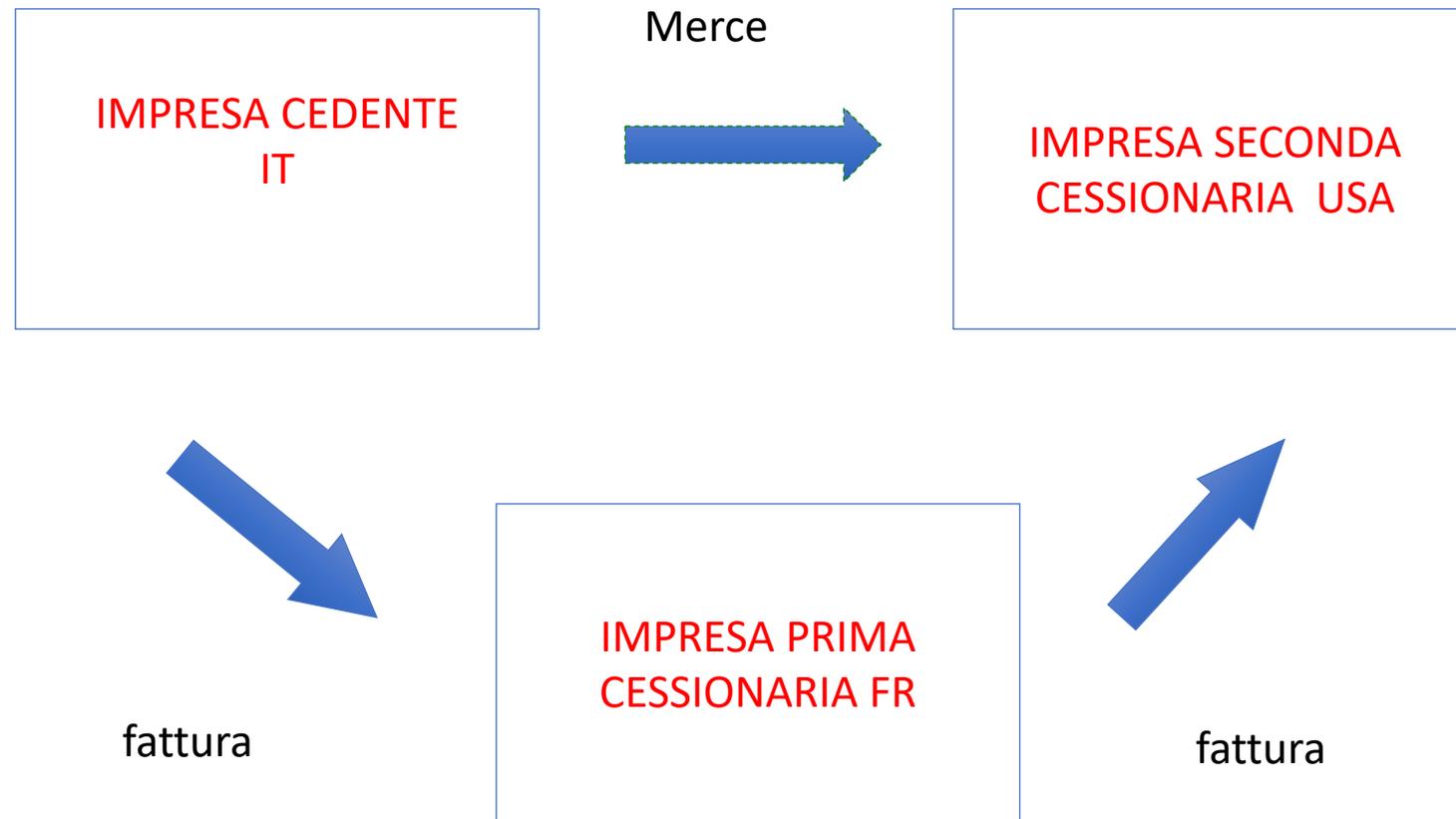
ALFA SRL – posizione Iva rumena emette fattura per il trasferimento del prodotto finito dalla posizione Iva rumena alla posizione Iva italiana, in base al valore del prodotto finito (articolo 76 della Direttiva 2006/112/CE).

ALFA SRL – posizione Iva italiana svolge la procedura acquisti intracomunitari di beni; sembra ragionevole, ai fini dell'integrazione della fattura estera con Iva, ridurla dell'importo del costo della lavorazione in quanto in medesimo è già stato assoggettato a Iva in fase di integrazione della fattura relativa al compenso di lavorazione.

OPERAZIONI TRIANGOLARI
CON L'INTERVENTO DI OPERATORI EXTRA UE
invio dei beni in Paese Extra Ue



OPERAZIONI TRIANGOLARI
CON L'INTERVENTO DI OPERATORI EXTRA UE
invio dei beni in Paese Extra Ue



OPERAZIONI TRIANGOLARI
CON L'INTERVENTO DI OPERATORI EXTRA UE

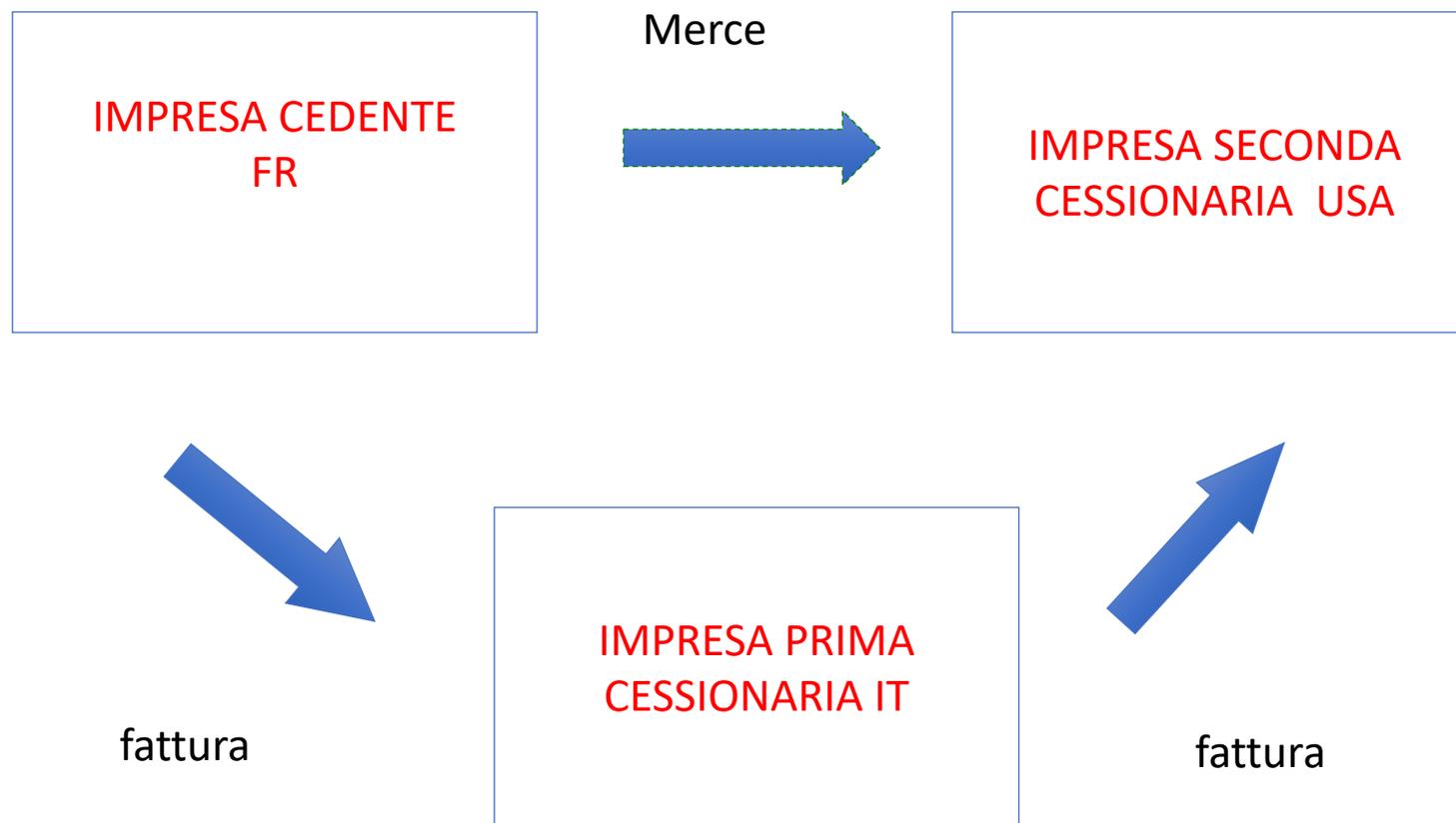
Invio dei beni in Paese extra Ue

Sinteticamente, l'operazione può essere organizzata secondo due modalità:

- L'impresa italiana vende la merce all'impresa francese FR con condizione di resa Incoterms 2020 del **Gruppo C o D** (o in base alla resa FOB), con emissione fattura per operazione non imponibile **articolo 8/1/a**: dichiarazione di esportazione a nome e a spese dell'impresa italiana IT;
- L'impresa italiana vende la merce all'impresa francese FR con condizione di resa Incoterms 2020 **EXW**, con emissione fattura per operazione non imponibile **articolo 8/1/b**: l'impresa francese essendo stabilita in Unione Europea può essere indicata nella casella n. 2 del DAU come «esportatore»; dichiarazione di esportazione a nome FR (1).

Nota (1) Nel caso di vendita con resa FCA o FAS, la dichiarazione di esportazione viene presentata a nome dell'impresa italiana, in base a fattura per operazione non imponibile **articolo 8/1/b**.

OPERAZIONI TRIANGOLARI
CON L'INTERVENTO DI OPERATORI EXTRA UE
invio dei beni in Paese Extra Ue



OPERAZIONI TRIANGOLARI CON L'INTERVENTO DI OPERATORI EXTRA UE invio dei beni in Paese Extra Ue

Si tratta dell'ipotesi in cui l'impresa italiana acquista merce da impresa di altro Paese Ue (nel caso specifico FR) con rivendita della stessa a cliente di Paese extra Ue (nel caso specifico USA).

In genere, nel caso considerato, l'impresa fornitrice estera dichiara la merce per l'esportazione in base a fattura emessa nei confronti dell'impresa italiana (vendita con resa superiore all'EXW).

In alcuni Paesi Ue (ad esempio: Belgio e Portogallo) è possibile strutturare l'operazione come segue:

- Acquisto EXW stabilimento del venditore estero; l'operazione deve essere segnalata allo SDI se di importo superiore a 5.000 euro;
- Dichiarazione di esportazione a nome dell'impresa italiana, mediante il proprio codice EORI (Economic Operators Registration and Identification).

NB: con l'entrata in vigore del nuovo CDU dal 1° maggio 2016, tale ultima modalità operativa dovrebbe poter essere maggiormente utilizzata. Verifica preventiva Paese per Paese.

OPERAZIONI TRIANGOLARI
CON L'INTERVENTO DI OPERATORI EXTRA UE
invio dei beni in Paese Extra Ue

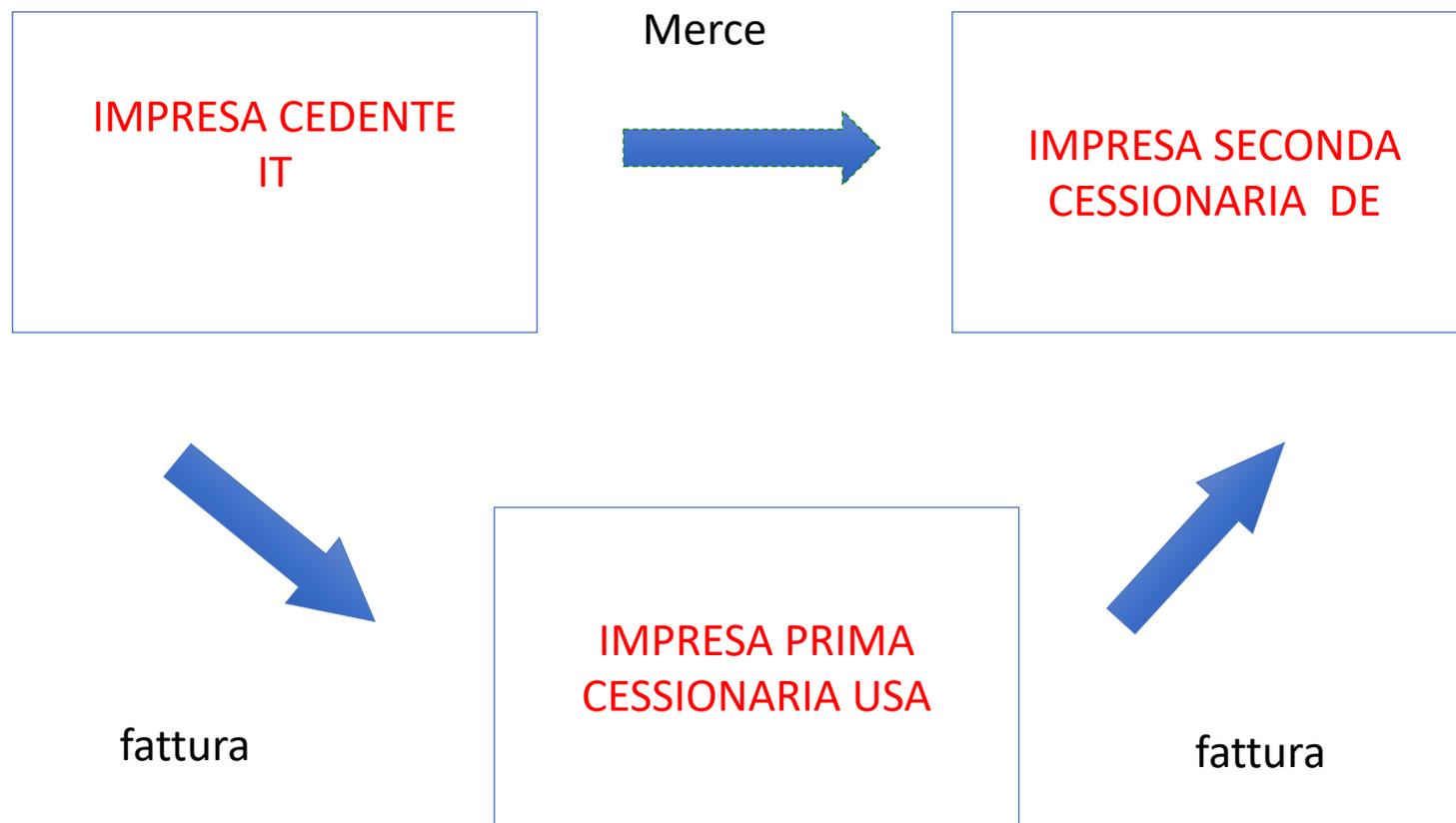
FATTURAZIONE ATTIVA: L'impresa italiana, in tale ambito, emette fattura nei confronti del cliente USA, per **operazione non soggetta articolo 7-bis del Dpr n. 633/1972 e la trasmette allo SDI con il codice destinatario XXXXXXX.**

L'impresa italiana deve tenere agli atti la documentazione che comprova:

- L'effettività dell'operazione (operazione di esportazione realmente eseguita);
- L'esportazione della merce a partire dalla Francia con diretta destinazione al Paese del cliente USA.

Il cliente USA sdogana la merce negli USA sulla base della fattura emessa dall'impresa italiana.

OPERAZIONI TRIANGOLARI
CON L'INTERVENTO DI OPERATORI EXTRA UE
invio dei beni in altro Paese Ue



OPERAZIONI TRIANGOLARI CON L'INTERVENTO DI OPERATORI EXTRA UE invio dei beni in altro Paese Ue

Si tratta dell'ipotesi in cui l'impresa italiana cede merce a impresa di Paese extra Ue (nel caso specifico USA) con invio della stessa a operatore economico di altro Paese Ue (nel caso specifico DE).

In tale evenienza **l'impresa italiana deve emettere fattura con applicazione dell'Iva italiana**, NON essendo in presenza né di una cessione all'esportazione, né di una cessione intracomunitaria.

L'impresa USA può evitare di subire l'Iva nominando un **rappresentante fiscale** in Italia o in altro Paese Ue (tempo tecnico: minimo da 4 a 8 settimane; in alcuni casi anche 12 settimane).

In assenza di apertura di posizione Iva in Italia o in un altro Paese Ue:

- L'Iva diventa un costo per l'impresa USA;
- L'impresa tedesca, per cautela, dovrebbe autofatturare l'acquisto della merce ricevuta.

NB: dal 1° aprile 2017, utilizzabile la soluzione del deposito Iva: IT vende la merce con introduzione in **deposito Iva italiano** (operazione NON soggetta articolo 50-bis, comma 4, lettera c, del Dl n. 331/1993).

L'impresa italiana comprova l'operazione con il DDT recante gli estremi della presa in carico nel deposito Iva e il timbro e la firma del gestore del deposito Iva.

La successiva operazione di cessione intracomunitaria viene posta in essere dall'impresa USA mediante utilizzo della posizione Iva "globale" del gestore del deposito Iva.

OPERAZIONI TRIANGOLARI CON L'INTERVENTO DI OPERATORI EXTRA UE invio dei beni in altro Paese Ue

L'articolo 50-bis del Dl n. 331/1993 - Depositi fiscali ai fini IVA, afferma che:

«(.....)

7. Nei limiti di cui all'articolo 44, comma 3, secondo periodo, i gestori dei depositi I.V.A. assumono la veste di rappresentanti fiscali ai fini dell'adempimento degli obblighi tributari afferenti le operazioni concernenti i beni introdotti negli stessi depositi, qualora i soggetti non residenti, parti di operazioni di cui al comma 4, non abbiano già nominato un rappresentante fiscale ovvero non abbiano provveduto ad identificarsi direttamente ai sensi dell'[articolo 35-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633](#). In relazione alle operazioni di cui al presente comma, i gestori dei depositi possono richiedere l'attribuzione di un numero di partita I.V.A. unico per tutti i soggetti passivi d'imposta non residenti da essi rappresentati.

(...)».

OPERAZIONI TRIANGOLARI CON L'INTERVENTO DI OPERATORI EXTRA UE

invio dei beni in altro Paese Ue

Articolo 44 del DI n. 331/1993

Soggetti passivi.

3. Se le operazioni indicate nel comma 1 sono effettuate da un soggetto passivo d'imposta non residente e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione del presente decreto sono adempiuti o esercitati, nei modi ordinari, mediante identificazione diretta ai sensi dell'[articolo 35-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633](#), o da un rappresentante residente nel territorio dello Stato, nominato ai sensi e per gli effetti del terzo comma dell'[articolo 17 del medesimo decreto](#). **Se sono effettuate solo operazioni non imponibili, esenti, non soggette o comunque senza obbligo di pagamento dell'imposta, la rappresentanza può essere limitata all'esecuzione degli obblighi relativi alla fatturazione delle operazioni intracomunitarie di cui all'articolo 46, nonché alla compilazione, ancorché le operazioni in tal caso non siano soggette all'obbligo di registrazione, degli elenchi di cui all'articolo 50, comma 6.**

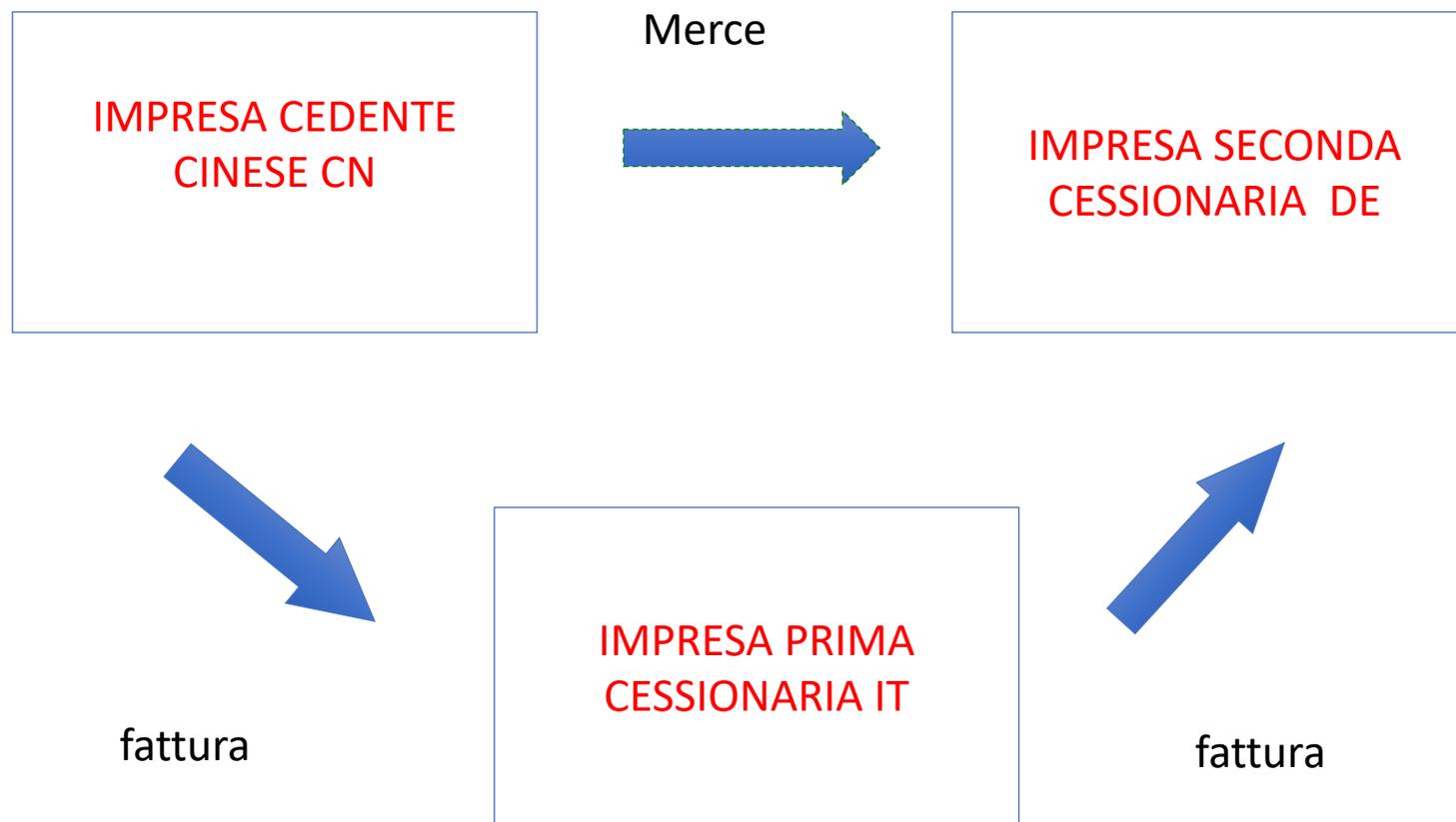
CFR. in merito, la Circolare AE n. 12/2015, paragrafo 10.

TABELLA GENERALE DEI CODICI DI CARICA

6 Rappresentante fiscale di soggetto non residente

10 Rappresentante fiscale di soggetto non residente con le limitazioni di cui all'art. 44, comma 3, del d.l. n. 331/1993

OPERAZIONI TRIANGOLARI
CON L'INTERVENTO DI OPERATORI EXTRA UE
beni provenienti da Paese extra Ue



OPERAZIONI TRIANGOLARI
CON L'INTERVENTO DI OPERATORI EXTRA UE
beni provenienti da Paese extra Ue

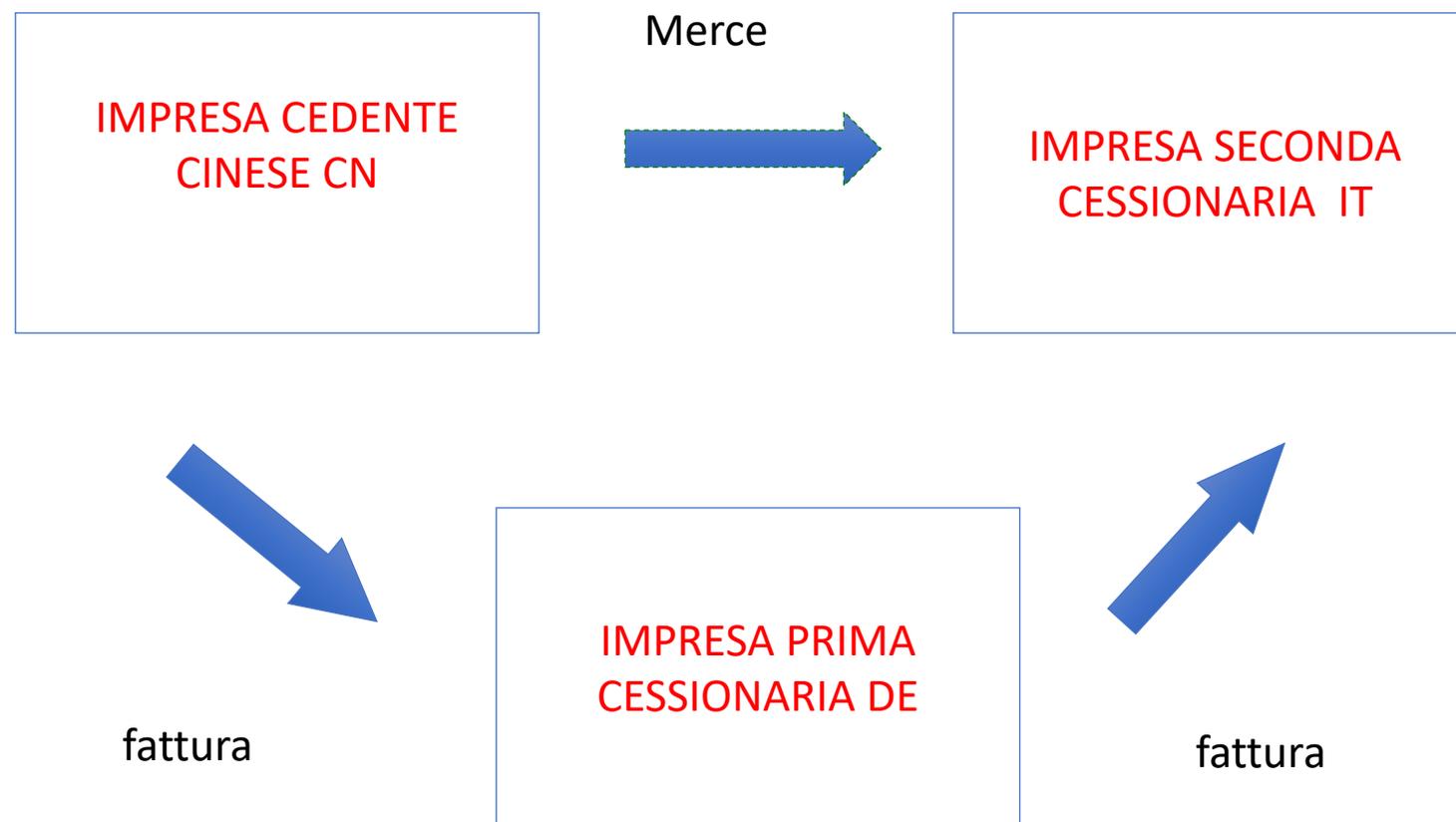
Si tratta dell'ipotesi in cui l'impresa italiana IT acquista merce da un fornitore cinese CN dando incarico allo stesso di inviare la merce in Germania al cliente dell'impresa italiana DE.

L'impresa italiana:

- Riceve la fattura (emessa dall'impresa cinese) per operazione FC Iva italiana e la annota in contabilità generale; in caso di operazione di importo superiore a 5.000 euro, trasmette allo SDI il documento TD19 natura N.2.2;
- Emette fattura nei confronti del cliente tedesco DE per operazione non soggetta articolo 7-bis del Dpr n. 633/1972 + marca da bollo da 2 euro. Tale fattura viene trasmessa allo SDI con il codice destinatario XXXXXXX.

Il cliente tedesco DE dichiara la merce per l'importazione definitiva in Germania in base alla fattura emessa dall'impresa italiana IT.

OPERAZIONI TRIANGOLARI
CON L'INTERVENTO DI OPERATORI EXTRA UE
beni provenienti da Paese extra Ue



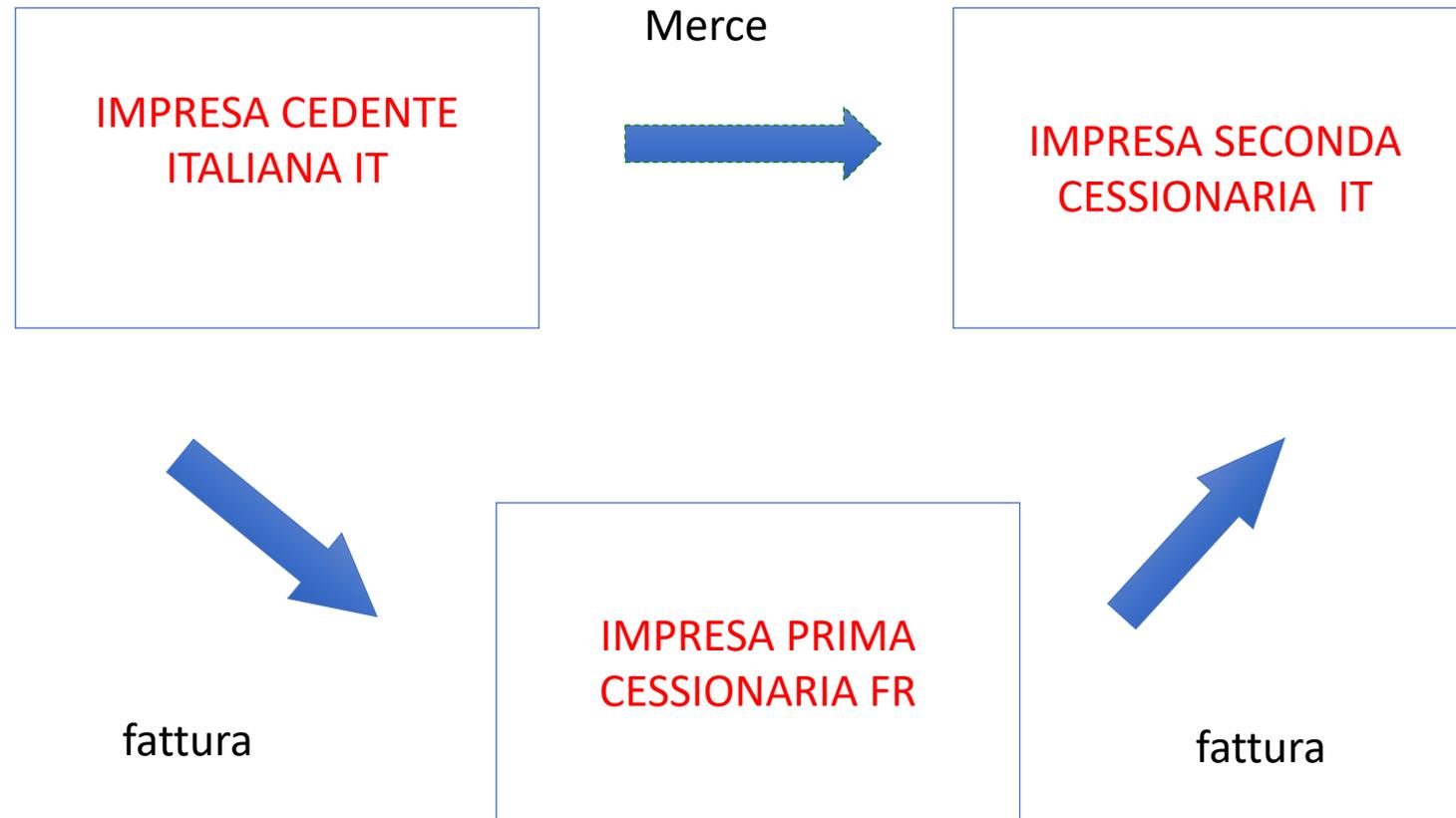
OPERAZIONI TRIANGOLARI
CON L'INTERVENTO DI OPERATORI EXTRA UE
beni provenienti da Paese extra Ue

Si tratta dell'ipotesi in cui l'impresa tedesca DE acquista merce da un fornitore cinese CN dando incarico allo stesso di inviare la merce in Italia al cliente dell'impresa italiana IT.

L'impresa italiana:

- Riceve la fattura (emessa dall'impresa tedesca) per operazione FC Iva italiana e la annota in contabilità generale;
- Riceve la merce proveniente dalla Cina e la dichiara per l'importazione definitiva in Italia in base alla fattura emessa dall'impresa tedesca DE.

OPERAZIONI INTERNE ALL'ITALIA
CON L'INTERVENTO DI OPERATORI ESTERI
beni che restano in Italia



OPERAZIONI INTERNE ALL'ITALIA
CON L'INTERVENTO DI OPERATORI ESTERI
beni che restano in Italia

In tale evenienza l'impresa italiana deve emettere fattura con Iva, trattandosi di una cessione interna all'Italia.

L'impresa acquirente / cedente di altro Paese Ue è tuttavia abilitata a chiedere e a ottenere il rimborso dell'Iva subita sull'acquisto, mediante presentazione di **domanda di rimborso** in via telematica, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 38-bis2, del Dpr n. 633/1972.

OPERAZIONI INTERNE ALL'ITALIA CON L'INTERVENTO DI OPERATORI ESTERI **beni che restano in Italia**

In alternativa a quanto previsto nella pagina precedente, si potrebbe operare come segue:

- Italia 1 cede i beni a FR alla condizione “Franco deposito Iva di ...” (vale a dire con introduzione nel deposito Iva) ed emette fattura non soggetta a Iva ai sensi dell'articolo 50-bis, comma 4, lettera c), del DL n. 331/1993 nei confronti di FR; l'impresa italiana deve reperire la prova che la merce è stata effettivamente introdotta nel deposito Iva (DDT con estremi presa in carico nel deposito Iva, timbro e firma del gestore);
- FR cede i beni a Italia 2, in regime di deposito Iva, senza estrazione, ed emette fattura senza applicazione dell'Iva a carico di Italia 2;
- Italia 2, per effetto dell'acquisto, diventa proprietaria di merce giacente in deposito Iva; essa deve numerare e integrare la fattura estera senza applicazione di Iva (articolo 50 bis, comma 4, lettera e, del DL n. 331/1993) e deve annotarla sul registro fatture emesse e sul registro acquisti; viene trasmesso allo SDI il documento TD19, natura operazione N3.6.
- Italia 2, per poter estrarre la merce:
 - deve versare l'Iva al gestore del deposito Iva, il quale provvede a versarla all'Erario con F24 in nome e per conto di Italia 2;
 - Oppure deve presentare dichiarazione d'intento al gestore del deposito.

OPERAZIONI INTERNE ALL'ITALIA CON L'INTERVENTO DI OPERATORI ESTERI beni che restano in Italia



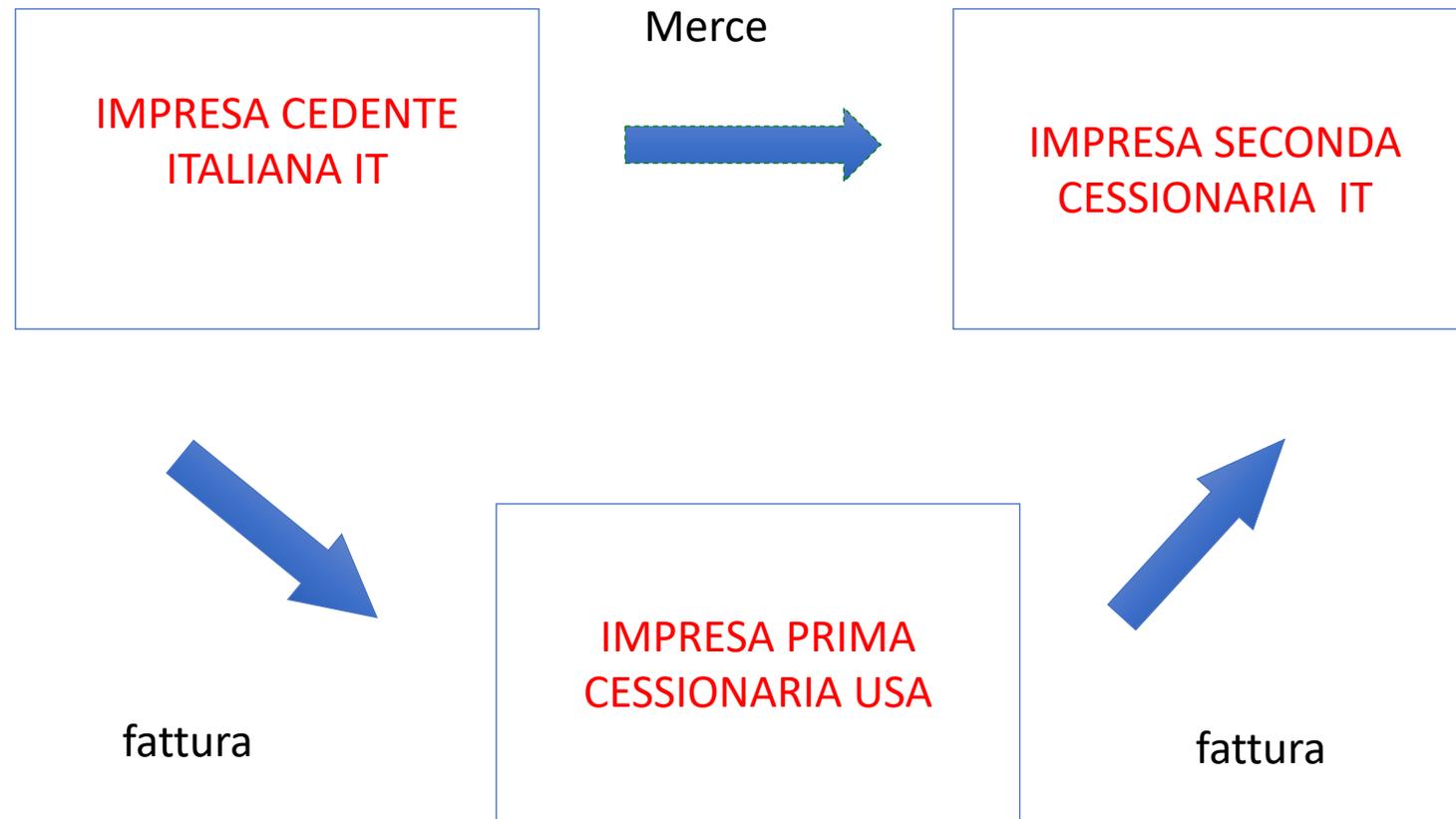
GUIDA ALLA COMPILAZIONE DELLE FATTURE ELETTRONICHE E DELL'ESTEROMETRO

N3.6 – non imponibili – altre operazioni che non concorrono alla formazione del plafond

Attenzione il codice **N3.6** dovrà essere utilizzato anche dal Cessionario ad esempio nelle seguenti ipotesi:

- TD18 in caso acquisto intracomunitario di beni con introduzione in deposito IVA;
- TD19 in caso di acquisto da cedente estero di beni già presenti in Italia con introduzione in deposito IVA oppure di acquisto da cedente estero di beni all'interno del deposito IVA.

OPERAZIONI INTERNE ALL'ITALIA
CON L'INTERVENTO DI OPERATORI ESTERI
beni che restano in Italia



OPERAZIONI INTERNE ALL'ITALIA
CON L'INTERVENTO DI OPERATORI ESTERI
beni che restano in Italia

In tale evenienza l'impresa italiana deve emettere fattura con Iva, trattandosi di una cessione interna all'Italia.

L'impresa acquirente / cedente di Paese Extra Ue può evitare di essere incisa dell'Iva aprendo una posizione in Italia a mezzo di **rappresentante fiscale**, con la procedura prevista dall'articolo 17, comma 3, del Dpr n. 633/1972.

Tempo tecnico richiesto: circa 2 mesi!!

NB: Dal 1° aprile 2017, anche per l'operazione in questione è possibile utilizzare il **deposito Iva, secondo modalità simili a quelle sinteticamente descritte per il caso precedente.**

OPERAZIONI INTERNE ALL'ITALIA
CON L'INTERVENTO DI OPERATORI ESTERI
beni che restano in Italia

Nella situazione di cui alla pagina precedente, alla luce di quanto previsto dall'articolo 17, comma 2, del Dpr n. 633/1972, l'impresa USA, **ove abbia nominato un rappresentante Iva in Italia:**

- **è abilitata a utilizzarlo in fase di acquisto** : il rappresentante Iva annota nella contabilità tenuta in nome e per conto dell'impresa USA la fattura emessa da IT1 nei confronti di USA - posizione Iva italiana;
- **NON può utilizzarlo in fase di cessione al fine di emettere fattura gravata di Iva italiana:** in tale momento, o la fattura viene emessa direttamente da USA senza applicazione di Iva (Risoluzione n. 21/E del 20 febbraio 2015)
- il cessionario IT2 deve emettere autofattura con Iva.

OPERAZIONI A CATENA

Direttiva 2018/1910 e normativa italiana di recepimento

OPERAZIONI CONGIUNTE

OPERAZIONI CON PAESI EXTRA UE

OPERAZIONI CONGIUNTE

2 imprese italiane – con cliente di Paese Extra UE

Articolo 8 del Dpr n. 633/1972

Cessioni all'esportazione.

Costituiscono cessioni all'esportazione non imponibili:

a) Le cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedizione di beni fuori del territorio della Comunità economica europea, a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi. **I beni possono essere sottoposti per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni.** L'esportazione deve risultare da documento doganale, o da vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un esemplare della fattura ovvero su un esemplare della bolla di accompagnamento emessa a norma dell'[art. 2 del decreto del Presidente della Repubblica 6 ottobre 1978, n. 627](#), o, se questa non e' prescritta, sul documento di cui all'articolo 21, comma 4, terzo periodo, lettera a). Nel caso in cui avvenga tramite servizio postale l'esportazione deve risultare nei modi stabiliti con decreto del Ministro delle Finanze, di concerto con il Ministro delle poste e delle telecomunicazioni;

OPERAZIONI CONGIUNTE

2 imprese italiane – con cliente di Paese Extra UE

ESEMPIO - OPERAZIONE CONGIUNTA – con Paese extra UE

Tra l'impresa italiana IT1 e l'impresa svizzera CH, in base contratto scritto (ordine e conferma d'ordine), viene concordato che:

- IT1 vende a CH 1.200 mq di tessuto al prezzo di 50 euro /mq, con invio dello stesso all'impresa italiana IT2, la quale, su incarico dell'impresa svizzera CH, realizza i vestiti i quali verranno poi esportati in Svizzera;
- CH, a livello contrattuale, si impegna a far sì che IT2 collabori con IT1 affinché quest'ultima sia posta in grado di comprovare che i vestiti vengano effettivamente esportati in Svizzera;
- IT2, in relazione all'esportazione dei vestiti in Svizzera, **deve inviare a IT1 copia della bolletta di esportazione** e comunicare alla stessa le seguenti informazioni:
 - Data di partenza dei vestiti;
 - Mq di tessuto incorporato nei vestiti esportati in Svizzera;
eventualmente allegando copia del DDT o della lettera di vettura CMR, riportante la firma del conducente del mezzo di trasporto.
- IT2 deve altresì comunicare a IT1 l'eventuale decisione assunta da CH di lasciare del tessuto in Italia (anche già trasformato in vestiti), senza più inviarlo in Svizzera, specificando la quantità in mq dello stesso.

OPERAZIONI CONGIUNTE

2 imprese italiane – con cliente di Paese Extra UE

Procedura

- L'impresa italiana IT1 emette fattura per operazione non imponibile articolo 8/1/a del Dpr n. 633/1972 nei confronti di CH (per l'importo del tessuto ceduto: 50 euro /mq = 1.200 x 50 = 60.000 euro).
- L'impresa italiana IT1:
 - Emette DDT riguardo al tessuto inviato in conto lavoro a IT2 per conto di CH:
 - Cedente: IT1
 - Cessionario: CH
 - Luogo di invio per lavorazione per conto di CH: stabilimento di IT2
 - Tiene agli atti un esemplare del DDT con la firma del conducente del mezzo di trasporto, oltre alla fattura del vettore incaricato di trasportare il tessuto allo stabilimento di IT2.

OPERAZIONI CONGIUNTE

2 imprese italiane – con cliente di Paese Extra UE

- L'impresa italiana IT2, riceve il tessuto, lo sottopone a lavorazione. Terminata la realizzazione della prima tranche di 200 vestiti, IT2, per il compenso di lavorazione, emette fattura per operazione non soggetta articolo 7-ter del Dpr n. 633/1972, nei confronti del committente CH; si supponga che il «**coefficiente di trasformazione**» sia pari a 3 mq di tessuto per ogni vestito;
- L'impresa italiana IT2 prende contatto con lo spedizioniere doganale, incaricandolo di predisporre la dichiarazione di esportazione:
 - A nome delle due imprese italiane (indicando le stesse nella casella n. 2, oppure indicando IT2 nella casella 2 e IT1 nella casella n. 44, con gli estremi della relativa fattura);
 - Indicando quale valore il corrispettivo relativo ai vestiti: il corrispettivo relativo alla cessione di 200 mq incorporati nei vestiti + il compenso di lavorazione relativo agli stessi;
 - Viene altresì presentato un riepilogo del rapporto di conto lavoro, con richiesta di timbro e firma da parte del funzionario doganale; il riepilogo contiene le seguenti informazioni:

• Tessuto ricevuto in conto lavoro:	1.200 mq
• Tessuto utilizzato per la realizzazione dei 200 vestiti:	600 mq
• Tessuto residuo:	600 mq

OPERAZIONI CONGIUNTE

2 imprese italiane – con cliente di Paese Extra UE

- IT2 invia a IT1 il riepilogo del conto lavoro timbrato e firmato da parte della Dogana, unitamente a copia della bolletta di esportazione, quale mezzo per provare l'avvenuta esportazione;
- Il vettore incaricato da IT2 ritira i 200 vestiti, li presenta in Dogana, ritira il DAE e li trasporta in Svizzera; l'impresa IT2, essendo mittente per il contratto di trasporto Italia – Svizzera, viene indicata nella casella n. 1 del CMR; IT2 entra in possesso di una copia del CMR recante il timbro e la sottoscrizione di IT2 e del vettore e ne trasmette copia a IT1;
- La medesima procedura verrà svolta in relazione agli ulteriori 600 mq di tessuto.

OPERAZIONI CONGIUNTE

2 imprese italiane – con cliente di Paese Extra UE

Articolo 9 del Dpr n. 633/1972

Servizi internazionali connessi agli scambi internazionali

Costituiscono servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali non imponibili:

(.....)

9) i trattamenti di cui all'[art. 176 del testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973 n. 43](#), eseguiti su beni di provenienza estera non ancora definitivamente importati, nonché su beni nazionali, nazionalizzati o comunitari, **destinati ad essere esportati da o per conto del prestatore del servizio o del committente non residente nel territorio dello Stato;**

OPERAZIONI CONGIUNTE

2 imprese italiane – con cliente di Paese Extra UE

Sul punto la Circolare del 19/12/1984 n. 73, afferma che:

H) **Esportazioni congiunte**

Il più volte citato art. 8 dispone che costituiscono cessioni all'esportazione anche quelle, pur sempre eseguite mediante trasporto o spedizione all'estero o comunque fuori del territorio doganale, che hanno per oggetto beni sottoposti, per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni.

Ai fini dell'attuazione di tale norma si chiarisce che la cessione all'esportazione si deve ritenere fatta anche quando i beni risultanti dalle operazioni sopra cennate sono trasportati o spediti all'estero o comunque fuori del territorio doganale a cura o a nome dell'impresa assuntrice dei relativi obblighi purché esibita alla dogana competente sia la fattura recante l'addebito al cliente estero del prezzo dei beni (materie prime, semilavorate o prodotti finiti) assoggettati alle lavorazioni, trasformazioni ecc. di cui si tratta, sia la fattura recante l'addebito del corrispettivo di tali operazioni e su entrambi tali fatture la dogana apponga la propria vidimazione attestante l'uscita dal territorio dello Stato.

NB: La Circolare n. 73/1984 è stata emessa in un momento in cui la prova di esportazione era ancora costituita dalla documentazione cartacea.

E' da ritenere che in base alla nuova procedura elettronica l'avvenuta esportazione possa essere comprovata a mezzo del risultato di uscita ottenuto interrogando la banca dati AIDA dell'Agenzia delle Dogane con il codice MRN.

OPERAZIONI CONGIUNTE

2 imprese italiane – con cliente di Paese Extra UE

sabato 5 giugno 2021



FISCO E PATRIMONIO

ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

SOCIETÀ E BILANCIO

ALTRE TEMATICHE

EDITORIALI

NON SOLO FISCO



MASTER®
BREVE 365



EVOLUTION
Euroconference

CONSULTA SU EVOLUTION I QUESITI DI MASTER BREVE CON LE RISPOSTE DEL COMITATO SCIENTIFICO →

[HOME](#) / [IVA](#) / [LE ESPORTAZIONI CONGIUNTE DI BENI OGGETTO DI LAVORAZIONE](#)

22 Ottobre 2014

Le esportazioni congiunte di beni oggetto di lavorazione

di Marco Peirolo

 Scarica in PDF



TeamSystem
Studio Cloud

Esperienza digitale per Commercialisti
e Consulenti del lavoro

[Richiedi Informazioni](#)

OPERAZIONI CONGIUNTE

2 imprese italiane – con cliente di Paese Extra UE

Un **caso tipico di esportazione congiunta** è quello che vede coinvolto un soggetto extra-UE che acquista tessuti per confezionare abiti o poltrone e divani da un soggetto italiano, con ordine di inviare la merce al terzista, anch'esso italiano, che realizzerà il confezionamento richiesto.

Le esportazioni congiunte beneficiano, ai fini IVA, del trattamento di **non imponibilità** in base al combinato disposto degli artt. 8, comma 1, lett. a), e 9, comma 1, n. 9), del D.P.R. n. 633/1972.

Le citate disposizioni prevedono, rispettivamente, che costituiscono:

- cessioni all'esportazione, non imponibili, le cessioni eseguite mediante trasporto o spedizione di beni al di fuori dell'Unione europea a cura o a nome del cedente, anche per incarico del proprio cessionario, fermo restando che i beni possono essere sottoposti:
 - **per conto del cessionario;**
 - ad opera del cedente stesso o di terzi;
 - a lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni;
- servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, anch'essi non imponibili, i trattamenti di cui all'art. 176 del D.P.R. n. 43/1973 (lavorazioni, trasformazioni, riparazioni, ecc.) (1), eseguiti:
 - su beni di provenienza estera non ancora definitivamente importati, ovvero
 - su beni nazionali, nazionalizzati o comunitari destinati ad essere esportati **da o per conto del prestatore o del committente non residente** nel territorio dello Stato.

Nota (1): Dal 2010 il compenso di lavorazione addebitato al committente operatore economico estero viene fatturato come servizio generico, non soggetto articolo 7-ter del Dpr n. 633/1972.

OPERAZIONI CONGIUNTE

2 imprese italiane – con cliente di Paese Extra UE

L'operazione compiuta si qualifica come esportazione congiunta se il **terzista italiano**:

- **effettua la lavorazione su incarico del cessionario non residente e**
- **organizza il trasporto o spedizione** in territorio extracomunitario dei beni lavorati.

In proposito, la R.M. 30 luglio 1990, n. 470074 ha precisato che:

- **“le operazioni di cui trattasi possano configurare un'esportazione congiunta solo nell'ipotesi in cui, a lavorazione ultimata, i beni vengano esportati da o per conto del (...) prestatore del servizio, così come previsto dall'art. 9, comma 1, n. 9), del citato D.P.R. n. 633/1972”;**
- ai fini della non imponibilità della cessione, *“(n)on assume rilevanza, nella specie, la circostanza che la lavorazione venga richiesta da un soggetto diverso dal primo acquirente dei beni, risultando, invece, determinante il fatto che la prestazione di servizi, come previsto dal già citato art. 9, comma 1, n. 9), venga richiesta da un committente estero”*, che può essere **indifferentemente** stabilito in un altro Paese membro dell'Unione europea o in un Paese non appartenente all'Unione europea (risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 10 agosto 2007, n. 223).

Si resta, pertanto, al di fuori della disciplina delle esportazioni congiunte nell'ipotesi in cui i beni, al termine della lavorazione, siano esportati a cura del cedente (1). In questo caso, come già indicato dalla R.M. 26 maggio 2000, n. 72/E, si rientra comunque nella previsione dell'art. 8, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, che considera l'operazione come una **cessione all'esportazione “diretta”**, quindi non imponibile.

Nota (1): Si tratta dell'ipotesi in cui committente della lavorazione è il venditore italiano.

OPERAZIONI CONGIUNTE

2 imprese italiane – con cliente di Paese Extra UE

Ai fini della **prova del trasporto o spedizione** dei beni al di fuori dell'Unione europea, **in dogana** occorre esibire:

- sia la **fattura di vendita**, emessa dal cedente;
- sia la **fattura della lavorazione**, emessa dal terzista ai sensi dell'art. 21, comma 6-*bis*, del D.P.R. n. 633/1972, con l'annotazione:
 - “**inversione contabile**”, se il committente è stabilito in un altro Paese UE;
 - “**operazione non soggetta**”, se il committente è stabilito in un Paese extra-UE.

È dato, infatti, osservare che la **bolletta doganale di esportazione** deve riportare sia il prezzo di vendita della merce sottoposta a lavorazione, sia il corrispettivo della lavorazione (R.M. n. 470074/1990 e C.M. 19 dicembre 1984 n. 73/400122, punto H).

Infine, ai fini del **superamento delle presunzioni di cessione e di acquisto**:

- il cedente emette, nei confronti del terzista, il **documento di trasporto** con causale “**conto lavorazione**” e annotazione che si tratta di consegna in nome e per conto del cessionario non residente;
- il terzista emette, nei confronti del committente non residente, il **documento di trasporto** con causale “**reso da conto lavorazione**”.

OPERAZIONI CONGIUNTE

2 imprese italiane – con cliente di Paese Extra UE

CASO CLIENTE NORVEGESE

QUESITO

Il nostro cliente norvegese acquista un motore elettrico da un fornitore portoghese, con l'incarico allo stesso di inviare il motore alla nostra società in Italia, affinché lo inserisca nel macchinario che andremo a vendere al cliente norvegese, con invio dello stesso in Norvegia. Ci si chiede se l'operazione sia fattibile e quali siano gli adempimenti da porre in essere da parte nostra.

Si precisa che né il cliente norvegese né il fornitore portoghese sono identificati ai fini dell'Iva in Italia, né intendono identificarsi.

RISPOSTA

E' vero, si tratta di un'operazione un po' complessa e non espressamente esaminata dall'Agenzia delle Entrate nelle sue Risoluzioni.

L'ideale sarebbe che il portoghese negoziasse il prezzo del componente con il norvegese, ma lo vendesse alla Vostra società. In tal modo saremmo di fronte ad una ordinaria cessione all'esportazione.

In caso contrario, è necessario:

- Annotare il componente che arriva dal Portogallo su apposito registro di carico /scarico;
- Prendere contatto con lo spedizioniere doganale al fine di concordare, al meglio, l'operazione di esportazione;
- Eseguire l'assemblaggio e curare il trasporto del bene in Norvegia;
- Emettere fattura per operazione articolo 8/1/a
- Farsi inviare la fattura dal portoghese;
- Dichiarare la merce per l'esportazione definitiva in base alle 2 fatture (entrambe devono essere espressamente indicate in bolletta);
- Ottenere la bolletta con la relativa prova di avvenuta esportazione;
- Inviare al portoghese copia della bolletta e della relativa prova di esportazione.

OPERAZIONI A CATENA

Direttiva 2018/1910 e normativa italiana di recepimento

OPERAZIONI CONGIUNTE

OPERAZIONI CON ALTRI PAESI UE

OPERAZIONI CONGIUNTE IN AMBITO UE

Articolo 41/1/a del Dl n. 331/1993

Articolo 41 del Dl n. 331/1993

Costituiscono cessioni non imponibili:

- a) le **cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto**, nei confronti di cessionari soggetti di imposta o di enti, associazioni ed altre organizzazioni indicate nell'articolo 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633, non soggetti passivi d'imposta; **i beni possono essere sottoposti per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, assiemaggio o adattamento ad altri beni. (...)**

OPERAZIONI CONGIUNTE IN AMBITO UE

Tipologia operazioni congiunte

Al riguardo è possibile ipotizzare **tre tipologie di operazioni**:

- A) Impresa italiana cede i semilavorati a impresa di altro Paese Ue (ad esempio impresa tedesca) e, per conto di questa, **li consegna ad altra impresa italiana che li trasforma in prodotti finiti** e li invia al cliente finale tedesco con addebito allo stesso del compenso di lavorazione;
- B) Impresa italiana cede i semilavorati a impresa di altro Paese Ue (ad esempio impresa tedesca) e, per conto di questa, **li consegna ad altra impresa tedesca che li trasforma in prodotti finiti** e li invia al cliente finale tedesco con addebito allo stesso del compenso di lavorazione;
- C) Impresa italiana cede i semilavorati a impresa di altro Paese Ue (ad esempio tedesca) e, per conto di questa, **li consegna a impresa rumena che li trasforma in prodotti finiti** e li invia al cliente finale tedesco con addebito allo stesso del compenso di lavorazione;

OPERAZIONI CONGIUNTE IN AMBITO UE

Impresa terzista italiana

OPERAZIONE CONGIUNTA – TIPO A – impresa terzista italiana

Tra l'impresa italiana IT1 e l'impresa tedesca DE, in base contratto scritto (ordine e conferma d'ordine), viene concordato che:

- IT1 vende a DE 1.200 mq di tessuto al prezzo di 50 euro/mq, con invio dello stesso all'impresa italiana IT2, la quale, su incarico dell'impresa tedesca DE, realizza i vestiti i quali verranno poi trasportati in Germania;
- DE, a livello contrattuale, si impegna a far sì che IT2 collabori con IT1 affinché quest'ultima sia posta in grado di comprovare che i vestiti sono effettivamente stati trasportati in Germania; IT2, in relazione al trasporto dei vestiti in Germania, deve comunicare a IT1 le seguenti informazioni:
 - Data di partenza dei vestiti;
 - Mq di tessuto incorporato nei vestiti trasportati in Germania;eventualmente allegando copia del DDT o della lettere di vettura CMR, riportante il timbro e la sottoscrizione di IT2, del conducente del mezzo di trasporto e del destinatario finale.
IT2 deve altresì comunicare a IT1 l'eventuale decisione assunta da DE di lasciare del tessuto in Italia (anche già trasformato in vestiti), senza più inviarlo in Germania, specificando la quantità in mq dello stesso.

NB: Si supponga che il trasporto dei vestiti in Germania sia a carico dell'impresa terzista e venga eseguito da un vettore italiano.

OPERAZIONI CONGIUNTE IN AMBITO UE

Impresa terzista italiana

Procedura:

- L'impresa italiana IT1 emette fattura per operazione non imponibile articolo 41/1/a del DL n. 331/1993 nei confronti di DE (per l'importo del tessuto ceduto: 50 euro /mq = 1.200 x 50 = 60.000 euro) e la trasmette allo SDI con il codice destinatario XXXXXXX;
- L'impresa italiana IT1:
 - Emette DDT riguardo al tessuto inviato in conto lavoro a IT2 per conto di DE:
 - Cedente: IT1
 - Cessionario: DE
 - Luogo di invio per lavorazione per conto di DE: stabilimento di IT2
 - Presenta il Modello Intra 1 bis, ai soli fini fiscali nei confronti di DE;
 - Tiene agli atti un esemplare del DDT con la firma del conducente del mezzo di trasporto, oltre alla fattura del vettore incaricato di trasportare il tessuto allo stabilimento di IT2.

OPERAZIONI CONGIUNTE IN AMBITO UE

Impresa terzista italiana

- L'impresa italiana IT2, riceve il tessuto, lo sottopone a lavorazione. Terminata la realizzazione della prima tranche di 200 vestiti, prende accordi con il vettore per trasportare i vestiti in Germania; si supponga che il «**coefficiente di trasformazione**» sia pari a 3 mq di tessuto per ogni vestito;
- IT2, per il compenso di lavorazione, emette fattura per operazione non soggetta articolo 7-ter del Dpr n. 633/1972 – inversione contabile, nei confronti del committente DE, la trasmette allo SDI con il codice destinatario XXXXXXXX e presenta il Modello Intra servizi;
- Il vettore incaricato da IT2 ritira i 200 vestiti e li trasporta in Germania; l'impresa IT2, essendo MITTENTE del contratto di trasporto Italia – Germania compila per la parte di sua competenza, timbra e firma la lettera di vettura internazionale CMR; IT2 entra in possesso di una copia del CMR recante il timbro e la firma del vettore;
- IT2 presenta il Modello Intra 1 bis, ai soli fini statistici, per segnalare l'invio dei vestiti in Germania;

OPERAZIONI CONGIUNTE IN AMBITO UE

Impresa terzista italiana

- IT2 comunica a IT1 che in data, i vestiti (realizzati utilizzando 600 mq di tessuto) sono stati ritirati vettore X per il loro trasporto in Germania, come da CMR riportato in allegato; presso lo stabilimento di IT2 restano 600 mq di tessuto in conto lavorazione;
- IT1, avuta conoscenza dell'avvenuta spedizione dei vestiti al cliente DE, invia al cliente DE la bozza della dichiarazione di ricevimento che il medesimo deve completare e restituire a IT1 timbrata e firmata; in tale dichiarazione è necessario indicare anche la quantità di tessuto incorporato nei 200 vestiti.
- DE completa la dichiarazione di ricevimento, la timbra e la firma e la invia a IT1.
- La medesima procedura verrà svolta in relazione ai successivi 200 vestiti.

OPERAZIONI CONGIUNTE IN AMBITO UE

Impresa terzista italiana

CARTA INTESTATA DEL CLIENTE ESTERO

Luogo e data

ELEMENTI OBBLIGATORI	INFORMAZIONI
Data di rilascio (data di emissione della dichiarazione di ricevimento)
Stato Membro di destinazione dei beni	Germania
Nome e indirizzo dell'acquirente	Impresa tedesca DE,
Quantità e natura dei beni	N. 200 vestiti ... realizzati mediante l'utilizzo di n. 600 mq di tessuto acquistato presso l'impresa italiana IT1 e trasformato in vestiti dall'impresa italiana IT2
Data e luogo di arrivo dei beni
Identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente (ad esempio: il responsabile del magazzino arrivi)
Altre informazioni

Timbro e firma

OPERAZIONI CONGIUNTE IN AMBITO UE

Impresa terzista tedesca

OPERAZIONE CONGIUNTA – TIPO B – impresa terzista tedesca

- IT cede i beni a DE1 e li invia a DE2 in conto lavorazione per conto di DE1;
- IT emette il DDT indicando nello stesso quale cessionario dei beni DE1, quale destinatario degli stessi DE2, evidenziando altresì che i beni vengono consegnati a DE2 in lavorazione per ordine e conto di DE1;
- IT emette fattura nei confronti di DE1 per cessione intracomunitaria - operazione non imponibile IVA ai sensi dell'art. 41, primo comma, lettera a), del D.L n. 331/1993, specificando in fattura che i beni sono stati inviati a DE2 per ordine e conto di DE1.
- IT trasmette la fattura allo SDI con il codice destinatario XXXXXXXX;
- IT predispone il modello Intra 1 bis o lo trasmette all'Agenzia delle Dogane;
- DE2 lavora i beni ed emette fattura per compenso di lavorazione nei confronti di DE1, con applicazione dell'Iva tedesca;
- I prodotti finiti vengono trasportati a DE1 o vengono messi a disposizione dello stesso presso lo stabilimento di DE2, secondo quanto previsto contrattualmente.
- IT deve dare prova documentale dell'avvenuto arrivo dei beni in Germania.

OPERAZIONI CONGIUNTE IN AMBITO UE

Impresa terzista rumena

OPERAZIONE CONGIUNTA – TIPO C – impresa terzista rumena

Si tratta del caso esaminato dal **principio di diritto n. 10 pubblicato dall'Agenzia delle Entrate il 2 novembre 2018**. Quanto affermato nell'ambito di tale principio presenta qualche dubbio applicativo.

La soluzione maggiormente prudente sarebbe quella che prevede l'apertura di una posizione Iva in Romania da parte di DE. Tale soluzione consentirebbe un perfetto monitoraggio dell'operazione oltre che la corretta segnalazione delle operazioni svolte anche ai fini della raccolta dei dati per le statistiche degli scambi internazionali.

Nel seguito viene descritta la procedura nell'ipotesi che l'interpretazione data dall'Agenzia delle Entrate italiana sia fatta propria anche dalle Amministrazioni finanziarie degli altri Paesi Ue (nel caso specifico, dall'Amministrazione finanziaria tedesca e dall'Amministrazione finanziaria rumena).

- IT emette il DDT indicando quale cessionario dei beni DE, quale destinatario dei beni RO, evidenziando altresì che i beni vengono consegnati a RO in lavorazione per ordine e conto di DE.
- IT emette fattura nei confronti di DE per cessione intracomunitaria - operazione non imponibile IVA ai sensi dell'art. 41, primo comma, lettera a), del D.L n. 331/1993, specificando in fattura che i beni sono stati inviati a RO per ordine e conto di DE.

OPERAZIONI CONGIUNTE IN AMBITO UE

Impresa terzista rumena

- IT trasmette la fattura allo SDI con il codice destinatario XXXXXXXX;
- IT inserisce la fattura nel modello Intra 1 bis e lo trasmette all'Agenzia delle Dogane;
- RO riceve i beni, li sottopone a lavorazione ed emette fattura relativa al compenso di lavorazione nei confronti di DE senza applicazione dell'Iva rumena.
- I prodotti finiti vengono trasportati a DE o vengono messi a disposizione dello stesso presso lo stabilimento di RO, secondo quanto previsto nel contratto da DE e RO.
- IT deve dare prova documentale dell'avvenuto arrivo dei beni lavorati in Germania.

NB: Come in precedenza affermato, la procedura sviluppata in base al principio di diritto n. 10/2018 appare NON in linea con l'operato nelle imprese, le quali, correttamente, per lo svolgimento delle operazioni in argomento si avvalgono della loro posizione Iva (o della posizione Iva del cliente tedesco DE) aperta nel Paese della lavorazione.

OPERAZIONI CONGIUNTE IN AMBITO UE

Impresa terzista rumena



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Grandi Contribuenti

Principio di diritto n. 10

OGGETTO: Articolo 41, comma 1, lettera a) del DL 331 del 1993– Cessioni intracomunitarie di beni che subiscono una lavorazione nello Stato membro diverso da quello di destinazione

OPERAZIONI CONGIUNTE IN AMBITO UE

Impresa terzista rumena

La circolare n. 13 del 1994 (par. 16.4 caso 2a), con riferimento alle cessioni intracomunitarie in cui i beni, prima di essere trasferiti al cessionario, subiscono delle lavorazioni (articolo 41, comma 1, lettera a) del DL 331 del 1993), prevede il caso in cui un operatore nazionale (IT) cede materie prime a soggetto greco (EL) con consegna per conto di quest'ultimo, per la successiva lavorazione, a soggetto portoghese (PT), il quale al termine della lavorazione ne cura l'invio in Grecia al committente greco (EL).

Il documento di prassi qualifica l'operazione in commento come cessione intracomunitaria da operatore italiano (IT) a operatore greco (EL).

Si ritiene che i chiarimenti previsti nella citata circolare n. 13 del 1994 (richiamati anche nella circolare del 10 giugno 1998 n. 145) valgano anche nel caso in cui il committente sia identificato, oltre che nel paese ove è stabilito (paese di destinazione del bene lavorato), nel paese dove viene effettuata la lavorazione da parte del terzista (su incarico del committente stesso).

OPERAZIONI CONGIUNTE IN AMBITO UE

Impresa terzista rumena

Pertanto, il cedente italiano effettua una cessione intracomunitaria non imponibile, ai sensi dell'articolo 41, comma 1, lett. a) del DL n. 331 del 1993 nei confronti della partita IVA del committente rilasciata dal paese di destinazione del bene e non invece nei confronti della partita IVA (del committente) rilasciata dal paese della lavorazione.

Tale impostazione è coerente con la circostanza che, da un lato, i beni hanno come destinazione finale il paese di stabilimento del committente e non il paese dove viene effettuata la lavorazione (dove transitano solo temporaneamente) e, dall'altro lato la proprietà dei predetti beni viene trasferita dal cedente italiano al committente nel paese di destinazione del bene.

OPERAZIONI CONGIUNTE IN AMBITO UE

Impresa terzista rumena

Principio di diritto n. 10 del 2018



	NEWS	ARTICOLI	VIDEO	SCADENZE	FORMAZIONE	C
-----------------------------------------------------------------------------------	------	----------	-------	----------	------------	---

[Home](#) | [News](#) | Regime IVA della cessione intracomunitaria con lavorazione

News

Imposta sul valore aggiunto torna alle news

Regime IVA della cessione intracomunitaria con lavorazione

sabato, 10 novembre 2018

di:

Peirola Marco

OPERAZIONI CONGIUNTE IN AMBITO UE

Impresa terzista rumena

Principio di diritto n. 10 del 2018

Il cedente italiano effettua una cessione intracomunitaria non imponibile IVA nei confronti della partita IVA del committente rilasciata dal Paese UE di destinazione del bene anche se, nel Paese UE in cui viene effettuata la lavorazione, il committente stesso possiede un'altra partita IVA.

Con questa indicazione, contenuta nel [principio di diritto n. 10](#), pubblicato il 2 novembre 2018, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito l'ambito applicativo della non imponibilità IVA prevista, per le cessioni intracomunitarie di beni, dall'[art. 41, comma 1, lett. a\), del D.L. n. 331/1993](#).

Rilevante, a tal fine, è la previsione in base alla quale *“i beni possono essere sottoposti per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, assiemaggio o adattamento ad altri beni”*.

L'Amministrazione finanziaria, nell'analizzare le varie casistiche di operazioni intracomunitarie in triangolazione, anche con lavorazione, aveva fornito chiarimenti in merito al caso in cui un operatore nazionale (IT) cede materie prime a soggetto greco (EL) con consegna per conto di quest'ultimo, per la successiva lavorazione, a soggetto portoghese (PT), il quale al termine della lavorazione ne cura l'invio in Grecia al committente greco (EL).

La C.M. n. 13/1994, confermata dalla C.M. n. 145/1998, aveva qualificato l'operazione in commento come cessione intracomunitaria da operatore italiano (IT) a operatore greco (EL).

OPERAZIONI CONGIUNTE IN AMBITO UE

Impresa terzista rumena

Principio di diritto n. 10 del 2018

Con il principio di diritto n. 10, l'Agenzia delle Entrate ritiene che il regime di non imponibilità sia applicabile anche nel caso in cui il committente sia identificato, oltre che nel Paese ove è stabilito (Paese di destinazione del bene lavorato), nel Paese dove viene effettuata la lavorazione da parte del terzista su incarico del committente stesso. In pratica, ciò significa che il cedente italiano effettua una cessione intracomunitaria non imponibile, ai sensi dell'[art. 41, comma 1, lett. a\), del D.L. n. 331/1993](#) nei confronti della partita IVA del committente rilasciata dal Paese di destinazione (finale) del bene e non, invece, nei confronti della partita IVA del committente stesso rilasciata dal Paese della lavorazione.

Sul piano sostanziale, tale impostazione è coerente con la circostanza che, da un lato, i beni hanno come destinazione finale il Paese di stabilimento del committente e non il Paese dove viene effettuata la lavorazione (dove transitano solo temporaneamente) e, dall'altro lato, la proprietà dei predetti beni viene trasferita dal cedente italiano al committente nel Paese di destinazione del bene.

OPERAZIONI A CATENA

Direttiva 2018/1910 e normativa italiana di recepimento

**OPERAZIONI TRIANGOLARI RELATIVE A
CESSIONI DI BENI CON INSTALLAZIONE O
MONTAGGIO**

FORNITURA DI BENI CON INSTALLAZIONE / MONTAGGIO A CLIENTE DI ALTRO PAESE UE

Articolo 36 della Direttiva 2006/112/CE

L'articolo 36 della direttiva 2006/112/CE, afferma che:

“Quando il bene spedito o trasportato dal fornitore o dall'acquirente oppure da un terzo deve essere **installato** o **montato** con o senza collaudo da parte del fornitore o per suo conto, si considera come luogo di cessione il luogo dove avviene l'installazione o il montaggio.

Qualora l'installazione o il montaggio siano eseguiti in uno Stato membro diverso da quello del fornitore, lo Stato membro nel cui territorio avviene l'installazione o il montaggio adotta le misure necessarie per evitare una doppia imposizione al suo interno.”.

OPERAZIONI TRIANGOLARI

Forniture di beni con installazione o montaggio

Esempio n. 1

TRIANGOLAZIONE N. 1 IT1-IT2-UE

Esempio: impresa italiana (IT1) vende beni con installazione o montaggio ad impresa francese (FR) e ne affida la realizzazione ad un'altra impresa italiana (IT2), con incarico a consegnarli installati o montati presso l'impresa francese FR.

SVOLGIMENTO

- In base a quanto previsto dall'articolo 36 della Direttiva 2008/112/CE, entrambe le operazioni (cessione di IT2 nei confronti di IT1 e cessione di IT1 nei confronti di FR) sono territorialmente rilevanti ai fini IVA in Francia (Paese di installazione o montaggio).
- **IT2 pone in essere un'operazione in territorio francese:**
 - Se IT1 è identificato ai fini dell'Iva francese, IT2 può evitare di identificarsi, a sua volta ai fini dell'Iva francese, emettendo fattura non imponibile articolo 41/1/c con inversione contabile (reverse charge) nei confronti di IT1- posizione Iva francese; per tale tipologia di operazioni la Francia prevede la procedura del reverse charge;
 - Se IT1, invece, non è identificato ai fini dell'Iva francese (in quanto, vende il bene installato o montato a un operatore economico francese), IT2 deve identificarsi ai fini dell'Iva francese, emettendo fattura con Iva francese nei confronti di IT1.

OPERAZIONI TRIANGOLARI

Forniture di beni con installazione o montaggio

Esempio n. 1

Anche IT1 pone in essere un'operazione che si considera effettuata in territorio francese:

- Essendo FR un operatore economico identificato ai fini dell'Iva in Francia, IT1 è abilitato a emettere fattura con inversione contabile (reverse charge) nei confronti di FR - posizione Iva francese;
- Se FR, non fosse invece, identificato ai fini dell'Iva francese (se si trattasse, ad esempio, di un consumatore finale o di un operatore economico estero non identificato ai fini dell'Iva francese), IT1 dovrebbe identificarsi ai fini dell'Iva francese e dovrebbe emettere fattura con Iva francese nei confronti di FR.

Se IT1 si identifica ai fini dell'Iva francese, come affermato nella precedente slide, tale suo comportamento solleva IT2 dal doversi identificare ai fini dell'Iva francese. Si tratta della soluzione più efficiente.

Nel seguito si suppone che:

- IT1 sia identificato ai fini dell'Iva francese e che abbia comunicato a IT2 tale numero identificativo Iva;
- FR sia un operatore economico francese, stabilito in Francia e identificato ai fini dell'Iva francese.

OPERAZIONI TRIANGOLARI

Forniture di beni con installazione o montaggio

Esempio n. 1

La procedura si sviluppa come segue:

Adempimenti in capo a IT2:

- IT2 emette il DDT indicando quale cessionario dei beni IT1, quale destinatario dei beni IT1 presso lo stabilimento di FR, specificando altresì che tali beni vengono consegnati a IT1 dopo installazione / montaggio in Francia presso lo stabilimento di FR;
- IT2 esegue la fornitura e l'installazione / montaggio dei beni in Francia (con o senza collaudo da parte di IT1 o per suo conto) ed emette fattura per operazione non imponibile articolo 41, comma 1, lettera c), del Dl n. 331/1993 – inversione contabile, nei confronti di IT1 – posizione Iva francese.
- IT2 presenta il Modello INTRA – 1 bis nei confronti di IT1 - posizione Iva francese
- IT2 trasmette la fattura allo SDI con il suo codice destinatario (come da risposta n. 11 Telefisco 2023);

Adempimenti in capo a IT1:

- IT1 – posizione Iva francese svolge la procedura di reverse charge (in Francia), riguardo alla fattura emessa nei suoi confronti da IT2;
- IT1 – **posizione Iva italiana** emette fattura per operazione non soggetta articolo 7-bis del Dpr n. 633/1972 – inversione contabile nei confronti di FR.

OPERAZIONI TRIANGOLARI

Forniture di beni con installazione o montaggio

Esempio n. 2

TRIANGOLAZIONE N. 2

Esempio: impresa italiana (IT) vende beni con installazione o montaggio ad un'impresa francese (FR) e li consegna alla stessa in Spagna, dopo installazione o montaggio, presso il cliente finale ES.

SVOLGIMENTO

- In base a quanto previsto dall'articolo 36 della Direttiva 2008/112/CE, entrambe le operazioni (cessione di IT nei confronti di FR e cessione di FR nei confronti di ES) sono territorialmente rilevanti ai fini IVA in Spagna (Paese di installazione o montaggio).
- **IT pone in essere un'operazione in territorio spagnolo:**
 - Se FR è identificato ai fini dell'Iva in Spagna, IT può evitare di identificarsi, a sua volta ai fini dell'Iva spagnola, emettendo fattura articolo 41/1/c con inversione contabile (reverse charge) nei confronti di FR - posizione Iva spagnola;
 - Se FR, non è invece, identificato ai fini dell'Iva spagnola, IT deve identificarsi ai fini dell'Iva spagnola, emettendo fattura con Iva spagnola nei confronti di FR.

Nel seguito si suppone che FR sia identificato ai fini dell'Iva spagnola e che abbia comunicato a IT tale numero identificativo Iva spagnolo. Si tratta della soluzione più efficiente.

OPERAZIONI TRIANGOLARI

Forniture di beni con installazione o montaggio

Esempio n. 2

La procedura si sviluppa come segue:

- IT emette il DDT indicando quale cessionario dei beni FR, quale destinatario dei beni FR presso lo stabilimento di ES, specificando altresì che tali beni vengono consegnati a FR dopo installazione / montaggio in Spagna presso lo stabilimento di ES;
- IT esegue l'installazione /il montaggio dei beni in Spagna (con o senza collaudo da parte di FR o per suo conto) ed emette fattura per operazione non imponibile articolo 41, comma 1, lettera c), del DL n. 331/1993 – inversione contabile, nei confronti di FR – posizione Iva spagnola; per tale tipologia di operazioni la Spagna prevede la procedura del reverse charge;
- FR – posizione Iva spagnola svolge la procedura di reverse charge, relativamente alla fattura emessa nei suoi confronti da IT;
- FR – posizione Iva francese esegue la cessione nei confronti di ES, con applicazione del reverse charge;
- IT presenta il Modello INTRA – 1 bis nei confronti di FR - posizione Iva spagnola.
- IT trasmette la fattura allo SDI con il codice destinatario XXXXXXXX;