



Guida Pratica: Triangolazioni e Quadrangolazioni

Premessa

Il processo di internazionalizzazione vede sempre più spesso le imprese domestiche coinvolte in operazioni a cui partecipano più soggetti, sia comunitari che extra-comunitari.

Nelle transazioni relative alle cessioni di beni le suddette operazioni possono assumere la veste di triangolazione o quadrangolazione.

Con il termine triangolazione si definiscono quelle operazioni nelle quali intervengono tre operatori, (cedente, promotore, destinatario finale) e i beni sono oggetto di due distinti contratti di cessione ma si realizza un unico trasferimento di beni, dal primo fornitore al destinatario finale.

Le quadrangolazioni, invece, sono le c.d. “transazioni a catena” a cui partecipano operatori in numero superiore a tre, dislocati in più Stati.

Vi sono poi le cosiddette “lavorazioni triangolari”, quelle cioè che coinvolgono tre o più operatori economici di differenti Paesi dell’Unione Europea, a cui possono applicarsi le medesime regole stabilite per le cessioni triangolari.

In relazione alle principali criticità, associate alle suddette operazioni internazionali che coinvolgono più soggetti, gli operatori necessitano di indicazioni utili per potersi districare dalle insidie, insite in una normativa particolarmente complessa.

Pertanto scopo di questa trattazione è quello di fornire una guida pratica agli utenti, attraverso l’analisi di una serie di esemplificazioni pratiche ed approfondimenti, in relazione alle suddette operazioni.

Sono stati individuati ed analizzati i casi più frequenti, nell’oggettiva impossibilità di elaborare un documento esaustivo di tutte le possibili casistiche.

La pubblicazione verrà periodicamente aggiornata, in seguito alla emanazione di eventuali novità relative agli argomenti trattati.

Buona lettura,

Alberto Perani



La Guida è stata curata, su commissione di Unioncamere Lombardia, dal Dottor Alberto Perani.

Si ringrazia per la collaborazione alla realizzazione del manuale la Dott.ssa Chiara Cesari.

Predisposto a Luglio 2016.

Pubblicazione fuori commercio.

E' consentita la riproduzione con citazione della fonte.

Sommario

Premessa	1
----------	---

PARTE PRIMA	
LE TRIANGOLAZIONI IVA	10

CAPITOLO PRIMO	
LE TRIANGOLAZIONI COMUNITARIE	11

1.1	Triangolazioni comunitarie “semplificate”	14
------------	--	----

1.1.1	Casi pratici	15
--------------	---------------------	----

Caso n. 1.....	15
IT, operatore italiano primo cedente, vende ad un cliente spagnolo ES promotore della triangolazione, e su incarico dello stesso invia i beni direttamente dall’Italia al cliente finale greco EL, destinatario finale, in Grecia.	

Caso n. 2.....	17
IT, destinatario finale della merce, acquista da FR promotore della triangolazione e riceve i beni inviati direttamente da PL, direttamente dalla Polonia all’Italia su incarico dell’operatore francese.	

Caso n. 3.....	19
IT, promotore della triangolazione, acquista i beni da un fornitore francese FR, primo cedente, incaricando lo stesso di inviare direttamente i beni dalla Francia al suo cliente olandese NL, destinatario finale.	

1.2	Triangolazioni comunitarie interne “non semplificate”	20
------------	--	----

1.2.1	Casi pratici	20
--------------	---------------------	----

Caso n. 4.....	20
Operatore italiano IT1, primo cedente, vende a IT2, promotore della triangolazione, e su incarico dello stesso invia i beni direttamente in Belgio.	

Caso n. 5.....	25
Operatore italiano IT1, promotore della triangolazione, acquista un bene da un fornitore austriaco AT e lo vende ad un suo cliente italiano IT2. Il bene viene consegnato direttamente da AT a IT2.	
Caso n. 6.....	26
Operatore italiano IT1, primo cedente, vende a cliente tedesco DE, promotore della triangolazione e su incarico di quest'ultimo invia direttamente i beni a IT2. I beni non escono dal territorio italiano.	
Caso n. 7.....	27
Operatore francese FR1, primo cedente, vende a FR2, promotore della triangolazione, e su incarico del medesimo invia direttamente i beni in Italia ad IT destinatario finale.	
Caso n. 8.....	28
Operatore italiano IT acquista beni da fornitore FR1 e li fa consegnare direttamente a FR2, cliente di IT, nello stesso Stato.	
Caso n. 9.....	30
Operatore francese FR1, promotore della triangolazione, acquista i beni dal fornitore italiano IT, primo cedente, e li fa consegnare direttamente al suo cliente FR2, destinatario finale della merce.	

CAPITOLO SECONDO

TRIANGOLAZIONI INTRACOMUNITARIE IMPROPRIE CON INTERVENTO DI SOGGETTO EXTRACOMUNITARIO

2.1 Casi pratici

Caso n. 10.....	31
Un operatore italiano IT, primo cedente, vende al proprio cliente spagnolo ES, promotore della triangolazione, e su incarico dello stesso invia i beni direttamente dall'Italia agli Stati Uniti a USA, destinatario finale della merce.	
Caso n. 11.....	33
Un operatore italiano IT, primo cedente, vende al suo cliente Svizzero CH, promotore della triangolazione, e su incarico dello stesso invia i beni direttamente in Francia al cliente finale di quest'ultimo FR. I beni si spostano direttamente dall'Italia alla Francia.	
Caso n. 12.....	35
Un operatore italiano IT, promotore della triangolazione, acquista i beni da un fornitore Cinese CN, primo cedente, e ordina di consegnare i beni a FR, cliente finale di IT. I beni viaggiano direttamente dalla Cina alla Francia.	

Caso n. 13.....	37
Un operatore francese FR, primo cedente, vende ad un operatore italiano IT, promotore della triangolazione, e consegna per conto dell'italiano i beni ad un soggetto Cinese CN in Cina. I beni viaggiano direttamente dalla Francia in Cina.	
Caso n. 14.....	39
Un operatore italiano IT1, primo cedente, vende i beni ad un altro soggetto italiano IT2, promotore della triangolazione, il quale incarica IT1 di consegnare i beni al suo cliente finale Cinese CN, destinatario finale della merce.	
Caso n. 15.....	44
Un operatore francese FR, primo cedente, vende ad un operatore svizzero CH, promotore della triangolazione, che incarica FR di consegnare i beni direttamente a IT, destinatario finale. La merce viaggia direttamente dalla Francia all'Italia.	
Caso n. 16.....	45
Un operatore svizzero CH, primo cedente, vende ad un soggetto comunitario tedesco DE, promotore della triangolazione, che vende a sua volta ad un operatore italiano IT. La merce viaggia dalla Svizzera all'Italia.	
Caso n. 17.....	46
Un operatore svedese SE , primo cedente, vende ad un operatore italiano IT, promotore della triangolazione, che a sua volta vende ad un cliente francese FR, ma con destinazione della merce in Cile.	
Caso n. 18.....	47
Un operatore italiano IT1, primo cedente, vende i beni ad un operatore cinese CN, promotore della triangolazione, che a sua volta vende la merce ad un operatore italiano IT2. CN incarica IT1 di consegnare i beni direttamente a IT2.	
Caso n. 19.....	48
Un operatore cinese CN, primo cedente, vende ad un operatore italiano IT1, promotore della triangolazione, che vende a sua volta ad un suo cliente italiano IT2. I beni viaggiano dalla Cina all'Italia.	
Caso n. 20.....	48
Un operatore italiano IT, primo cedente, vende ad un soggetto svizzero CH, promotore della triangolazione, che incarica l'operatore italiano di inviare direttamente i beni al suo cliente finale americano USA. I beni viaggiano da IT a USA.	
Caso n. 21.....	49
Un operatore americano USA, primo cedente, vende ad un soggetto italiano IT, promotore della triangolazione, che a sua volta vende i beni ad un soggetto svizzero CH. I beni viaggiano dagli Stati Uniti alla Svizzera.	

Caso n. 22.....	50
Un operatore americano USA, primo cedente, vende ad un soggetto svizzero CH, promotore della triangolazione, e su incarico di quest'ultimo invia i beni direttamente in Italia al destinatario finale IT. La merce viaggia dagli Stati Uniti in Italia.	

CAPITOLO TERZO

TRIANGOLAZIONI CON LAVORAZIONE

51

3.1 Casi pratici

52

Caso n. 23.....	52
IT1 riceve delle materie prime per una lavorazione da DE che lo incarica di consegnare il semilavorato a IT2 per una successiva trasformazione al termine della quale quest'ultimo invia il prodotto finito in Germania a DE.	

Caso n. 24.....	53
IT invia materie prime per una lavorazione a DE1 che subappalta la lavorazione a un altro soggetto tedesco DE2, il quale al termine della lavorazione invia il prodotto finito in Italia.	

Caso n. 25.....	54
IT invia materie prime per un'iniziale lavorazione a DE e lo incarica di consegnare in Austria il semilavorato a AT per una successiva lavorazione, al termine della quale quest'ultimo invierà il prodotto finito in Italia ad IT.	

Caso n. 26.....	55
Un operatore italiano IT invia materie prime in Germania a DE1 per una lavorazione e lo incarica di consegnare il semilavorato a DE2 per una successiva lavorazione, sempre per suo conto. Al termine della lavorazione DE2 restituisce in Italia il prodotto finito a IT.	

Caso n. 27.....	56
IT riceve da FR semilavorati per una sublavorazione commessa da quest'ultimo su merce allo stesso inviata da DE. Al termine della lavorazione l'operatore italiano invia il prodotto finito in Germania a DE.	

Caso n. 28.....	57
IT1 riceve materie prime per una lavorazione da DE e subappalta una successiva trasformazione ad un altro soggetto nazionale IT2, il quale al termine della lavorazione invia il prodotto finito in Germania.	

Caso n. 29.....	59
IT riceve materie prime per un'iniziale lavorazione da DE che lo incarica di consegnare il semilavorato a FR, operatore francese, per una successiva trasformazione, al termine della quale quest'ultimo invia il prodotto finito in Germania.	
Caso n. 30.....	60
IT riceve dall' Austria semilavorati per una seconda lavorazione da un operatore austriaco AT, su incarico e per conto di un operatore francese FR. Al termine della lavorazione IT invia il prodotto finito in Francia a FR.	
3.2 Triangolazioni miste	61
3.2.1 Casi pratici	61
Caso n. 31.....	61
IT1 cede materie prime a DE, che lo incarica di consegnare i beni in Italia a IT2 per la lavorazione, al termine della quale quest'ultimo consegna il semilavorato, sempre in Italia, a IT3, che alla fine della lavorazione invia il prodotto finito in Germania.	
Caso n. 32.....	63
IT cede materie prime a DE, che lo incarica di consegnare i beni in Francia a FR per una lavorazione, al termine della quale quest'ultimo cura l'invio del prodotto finito in Germania.	
Caso n. 33.....	64
IT1 cede materie prime a DE, che lo incarica di consegnare beni in Italia a IT2 per una lavorazione, al termine della quale quest'ultimo cura l'invio del prodotto finito in Germania.	
Caso n. 34.....	66
IT1 cede materie prime ad un soggetto svizzero CH, che lo incarica di consegnare i beni in Italia a IT2 per una lavorazione, al termine della quale quest'ultimo cura l'invio del prodotto finito in Svizzera a CH. La lavorazione viene effettuata per conto del committente non residente svizzero CH.	
Caso n. 35.....	67
IT1 acquista da un fornitore tedesco DE e fa consegnare i beni ad un altro soggetto nazionale IT2 perché li assembli su di un macchinario che IT2 vende a IT1. Successivamente IT1 vende il macchinario al cliente francese FR.	

Caso n. 36.....	68
IT acquista materie prime da DE1 e lo incarica di consegnare i beni a DE2 per una lavorazione, al termine della quale quest'ultimo cura l'invio del prodotto in Italia.	
Caso n. 37.....	69
IT acquista materie prime da PL e lo incarica di consegnare i beni in Germania a DE per la lavorazione, al termine della quale quest'ultimo cura l'invio del prodotti finiti in Italia.	
Caso n. 38.....	70
IT riceve per la lavorazione materie prime che gli vengono inviate, per conto del committente francese FR, dal fornitore austriaco AT di quest'ultimo. Al termine della lavorazione IT invia il prodotto finito in Francia a FR.	
Caso n. 39.....	71
IT vende dei prodotti finiti a DE1 ma invia gli stessi a DE2 per una rifinitura (ad esempio verniciatura) al termine della quale i beni vengono consegnati a DE1.	
Caso n. 40.....	73
IT1 riceve le materie prime da DE su incarico di FR, committente della lavorazione. Al termine della lavorazione il prodotto finito non viene inviato in Francia ma resta in Italia perché viene venduto dall'operatore francese FR ad un cliente italiano IT2.	

PARTE SECONDA

LE OPERAZIONI QUADRANGOLARI

74

1.1 Casi pratici

75

Caso n. 41.....	75
Un operatore italiano IT1 acquista un bene da un 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 ES. I beni dalla Francia vengono inviati direttamente in Spagna.	
Caso n. 42.....	80
Un operatore italiano IT2 acquista dei beni da un altro soggetto residente IT1 e li rivende ad un soggetto residente in Germania DE. I beni vengono consegnati dal primo cedente nazionale IT1 fuori dal territorio comunitario ad un quarto soggetto svizzero CH, cliente di DE.	
Caso n. 43.....	81
Un operatore italiano IT1 vende dei beni ad un altro soggetto italiano IT2 che a sua volta vende i beni ad un terzo operatore italiano IT3. Infine l'operatore IT3 vende i beni ad un soggetto Svizzero. I beni vengono spediti direttamente da IT1 in Svizzera.	

Caso n. 44.....	82
Un operatore tedesco DE vende ad un operatore italiano IT1, che vende ad un altro operatore italiano IT2, che infine vende al suo cliente svizzero CH. La merce viene trasportata dalla Germania alla Svizzera.	
Caso n. 45.....	83
Un operatore francese FR, vende i beni ad un operatore italiano IT1, che a sua volta vende a IT2, che infine vende al suo cliente finale IT3. La merce viene trasportata da FR a IT3.	
Caso n. 46.....	84
Un operatore italiano IT1 vende ad un operatore tedesco DE, che a sua volta vende a IT2, che vende al suo cliente finale IT3. La merce viene trasportata da IT1 a IT3.	
Progetto pilota “Cross Border Ruling”	85

PARTE PRIMA:

LE TRIANGOLAZIONI IVA

Nella prassi commerciale accade frequentemente che gli operatori economici effettuino operazioni commerciali di compravendita senza venire materialmente in possesso dei beni compravenduti; ossia viene richiesto al proprio fornitore di inviare i beni direttamente al proprio cliente, destinatario finale.

In questo caso si può parlare di “operazioni triangolari” così denominate in considerazione del fatto che i soggetti coinvolti nell’operazione sono tre:

- **Primo cedente:** è il fornitore materiale dei beni, colui che cede gli stessi al promotore della triangolazione e su indicazioni di quest’ultimo consegna i beni al destinatario finale;
- **Promotore della triangolazione o cedente intermedio:** è colui che genera la triangolazione ed effettua due transazioni, una di acquisto ed una di vendita;
- **Destinatario finale:** è colui che riceve materialmente i beni che ha acquistato dal promotore della triangolazione.

In base allo Stato dove sono registrati gli operatori economici che partecipano all’operazione possiamo avere differenti tipologie di triangolazioni:

- **Triangolazioni intracomunitarie semplificate:** cessioni nelle quali intervengono tre operatori tutti soggetti passivi d’imposta registrati, ossia identificati in tre diversi paesi comunitari;
- **Triangolazioni comunitarie interne non semplificate:** cessioni nelle quali intervengono nello scambio intracomunitario due operatori registrati in Italia ed un operatore registrato in un altro Stato comunitario
- **Triangolazioni intracomunitarie improprie con intervento di un soggetto extracomunitario:** cessioni con intervento di un operatore extracomunitario.

Inoltre vi sono le **operazioni triangolari con lavorazione** e le **triangolazioni miste**, nell’ipotesi di lavorazioni e cessioni di beni congiunte.

CAPITOLO PRIMO:

LE TRIANGOLAZIONI COMUNITARIE

La Direttiva comunitaria n. 680 del 16 dicembre 1991, che ha dettato le prime regole in materia di scambi intracomunitari, non prevedeva un trattamento semplificato per le operazioni triangolari, in cui intervenivano tre soggetti che realizzavano vendite successive a fronte di un'unica consegna dei beni.

La successiva Direttiva comunitaria n.111 del 14 Dicembre 1992 ha previsto che nella "triangolazione comunitaria semplificata" fosse eliminato l'obbligo della nomina del rappresentante fiscale a condizione che il promotore della triangolazione designasse, in sua vece, il suo cliente finale all'assolvimento dell'imposta, nello Stato ove avviene la consegna del bene, attraverso il meccanismo del *reverse charge* applicato sulla fattura di vendita.

Sempre in relazione alle operazioni triangolari, l'art. 58 co. 1 DL 331/93 ha favorito alcune operazioni interne dirette a realizzare cessioni intracomunitarie in cui promotore e cedente siano due soggetti di imposta italiani (triangolazioni interne intracomunitarie).

Il legislatore italiano ha recepito la suddetta Direttiva comunitaria con il DL 331/93 nei seguenti artt.:

Articolo	Normativa
Art. 38, co. 7 DL 331/93	<i>“L'imposta non è dovuta per l'acquisto intracomunitario nel territorio dello Stato, da parte di soggetto passivo d'imposta in altro Stato membro, di beni dallo stesso acquistati in altro Stato membro e spediti o trasportati nel territorio dello Stato a propri cessionari, soggetti passivi d'imposta o enti di cui all' articolo 4 , quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 assoggettati all'imposta per gli acquisti</i>

	<i>intracomunitari effettuati, designati per il pagamento dell'imposta relativa alla cessione.”</i>
Art. 40, co. 2 DL 331/93	<i>“L'acquisto intracomunitario si considera effettuato nel territorio dello Stato quando l'acquirente è ivi soggetto d'imposta, salvo che sia comprovato che l'acquisto è 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.”</i>
Art. 44, co. 2, let. a) DL 331/93	<i>“In deroga al comma 1, l'imposta è dovuta: a) per le cessioni di cui al comma 7 dell'articolo 38, dal cessionario designato con l'osservanza degli adempimenti di cui agli articoli 46, 47 e 50, comma 6”</i>
Art. 46, co. 2 DL 331/93	<i>“..La fattura emessa per la cessione di beni, spediti o trasportati da uno Stato membro in altro Stato membro, acquistati senza pagamento dell'imposta a norma dell'articolo 40, comma 2, secondo periodo, deve contenere il numero di identificazione attribuito al cessionario dallo Stato membro di destinazione dei beni e la designazione dello stesso quale debitore dell'imposta.”</i>

Art. 58, co. 1 DL 331/93

“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.”

Inoltre l'Amministrazione Finanziaria con la **Circolare n. 13 del 23 febbraio 1994** integrata con la successiva **Circolare n. 145 del 10 giugno 1998**, ha esaminato nel dettaglio talune transazioni che non rientrano solo nella fattispecie delle triangolazioni comunitarie semplificate ma anche altre tipologie che analizzeremo più avanti nel corso della trattazione.

1.1. Triangolazioni comunitarie “semplificate”

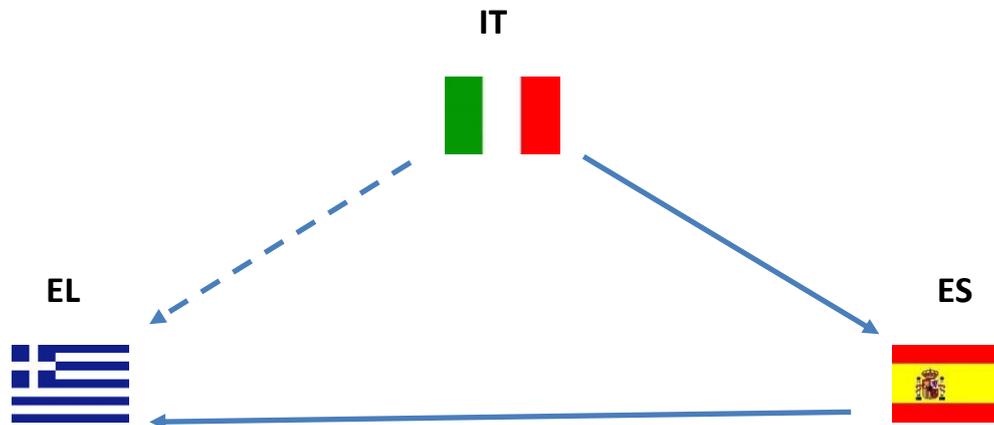
Si definiscono triangolazioni intracomunitarie “semplificate” le cessioni nelle quali intervengono tre operatori tutti i soggetti passivi d’imposta registrati o identificati in tre diversi Paesi comunitari.

- 1) **PRIMO CEDENTE:** è il fornitore materiale dei beni, registrato o identificato nel Paese iniziale, che cede i beni al promotore della triangolazione, registrato in un secondo Paese, nei confronti del quale emette fattura senza IVA per la vendita dei beni che vengono trasportati dal primo Paese nello Stato membro dove è registrato il destinatario finale;
- 2) **PROMOTORE DELLA TRIANGOLAZIONE O CEDENTE INTERMEDIO:** è colui che genera la triangolazione ed effettua due transazioni una di acquisto e una di vendita: acquista i beni dal primo cedente, integra la fattura di acquisto senza applicare l’IVA locale, emette una fattura di vendita senza IVA nei confronti del proprio cliente registrato nel terzo Paese comunitario in cui i beni vengono consegnati designandolo in sua vece al pagamento dell’imposta nel Paese di destinazione con il meccanismo del *reverse charge*;
- 3) **DESTINATARIO FINALE DELLA MERCE:** è colui che riceve materialmente la merce acquistata dal promotore della triangolazione, dal quale riceve una fattura di vendita in cui è designato quale debitore dell’IVA nel suo Paese per conto del promotore. E’ registrato o identificato nel terzo Paese comunitario e provvede ad assolvere l’IVA locale con il meccanismo del *reverse charge*, integrando la fattura ricevuta dal promotore della triangolazione e chiudendo in questo modo l’operazione triangolare.

(Nota bene: nelle esemplificazioni grafiche, contenute nel presente manuale, il movimento dei beni è rappresentato da una linea tratteggiata, mentre l’emissione della fattura da una linea intera).

1.1.1 Casi pratici:

Caso n. 1: *IT, operatore italiano primo cedente, vende ad un cliente spagnolo ES promotore della triangolazione, e su incarico dello stesso invia i beni direttamente dall'Italia al cliente finale greco EL, destinatario finale, in Grecia.*



- IT emette fattura senza applicazione dell'IVA, con l'indicazione operazione non imponibile ai sensi dell'art. 41,co. 1 lett. a) DL 331/93, nei confronti del suo cliente spagnolo ES, con indicazione del suo codice identificativo e consegna per suo conto in Grecia. Ai sensi dell'art. 46, co. 2 DL 331/93, deve essere indicato in fattura che si tratta di operazione triangolare con consegna dei beni al soggetto EL;
- IT compila il modello Intra 1-bis (cessione di beni) indicando nella colonna 2 la sigla ES e nella colonna 3 il codice di identificazione dell'operatore spagnolo. Nella colonna 12 (solo se l'operatore presenta gli elenchi Intrastat con cadenza mensile) indica come Paese di destinazione la sigla EL.

NOTA BENE!

TRIANGOLAZIONE CON CONSIGNMENT STOCK (Risoluzione n. 49/E/2008)

Di seguito si riporta il caso esaminato dalla Risoluzione n. 49/E/2008:

“ALFA intende stipulare un contratto di fornitura con BETA società residente nei Paesi Bassi appartenente al medesimo gruppo multinazionale, in base al quale ALFA assumerebbe l’impegno di consegnare le merci direttamente al destinatario finale cliente di BETA (la società francese GAMMA, presso un deposito in conto terzi ubicato in Francia, di cui quest’ultima ha la disponibilità. I beni rimarrebbero di proprietà di ALFA fino al momento dell’effettivo prelievo dal magazzino ad opera di GAMMA in conseguenza di un contratto di consignment stock stipulato tra BETA e GAMMA, con il consenso del fornitore ALFA, in forza del quale si realizzerebbe il duplice e contestuale trasferimento di proprietà delle merci da ALFA a BETA e da quest’ultimo a GAMMA.”

Parere dell’Agenzia delle Entrate:

“In tale contesto, affinché la cessione effettuata da ALFA nei confronti di BETA possa essere qualificata come non imponibile ai sensi dell’art. 41 del D.L. n. 331 del 1993, è necessario che il passaggio della proprietà a favore di BETA avvenga all’atto dell’invio dei beni in Francia a GAMMA. La circostanza che, nel caso in esame, il passaggio di proprietà non si realizza all’atto della spedizione dei beni mette in dubbio la configurabilità dell’operazione come cessione intracomunitaria in partenza dall’Italia.

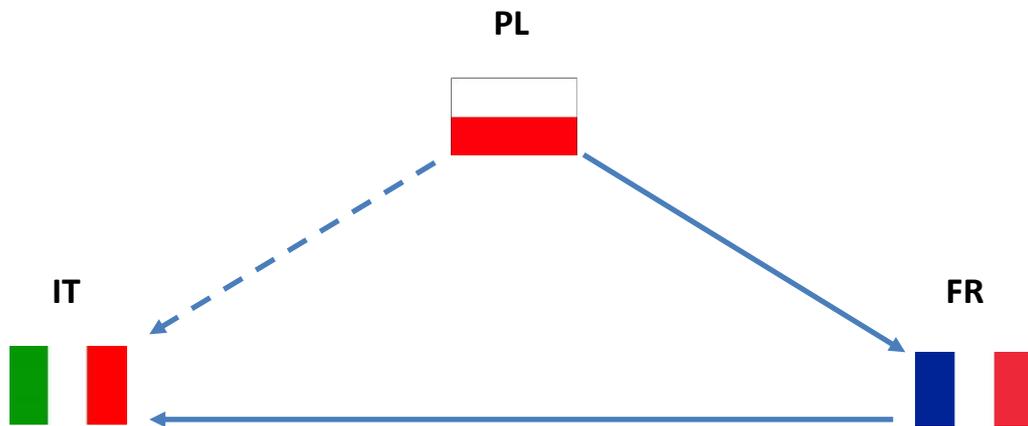
Ciò posto, occorre ricordare che, con riguardo al contratto di consignment stock, questa Amministrazione ha riconosciuto allo stesso una valenza anche in ambito fiscale, quale causa sospensiva del trasferimento di proprietà tra le parti contrattuali ubicate in due diversi Stati membri, in quanto gli effetti traslativi si realizzano successivamente, all’atto del prelievo dei beni da parte del destinatario degli stessi (ed in ogni caso entro il termine di un anno dall’effettuazione dell’operazione)..... Nel caso in specie, pertanto, quanto appena affermato non trova applicazione poiché l’operazione coinvolge tre Stati membri. Inoltre, sempre con riferimento alla fattispecie in esame, la circostanza che l’effetto traslativo della proprietà tra ALFA e BETA si realizza solo in un momento successivo, in dipendenza del contratto di consignment stock posto in essere tra BETA e GAMMA, rende l’operazione prospettata non conforme ai principi alla base delle transazioni intracomunitarie.

Infatti, la cessione intracomunitaria effettuata da ALFA non può essere sospesa a causa di un contratto di consignment stock intercorrente tra il proprio cliente ed un terzo..”

Pertanto per il cedente nazionale in questo caso non resterebbe altro che nominare un rappresentante fiscale o identificarsi direttamente nel luogo di destinazione della merce (Francia) per poter effettuare una cessione comunitaria tra ALFA e il proprio rappresentante fiscale francese (trasferimento di beni a se stesso).

La cessione nei confronti del cliente olandese risulterà imponibile in Francia e fuori campo IVA in Italia, in quanto i beni al momento della cessione si trovano in Francia.

Caso n. 2: IT, destinatario finale della merce, acquista da FR promotore della triangolazione e riceve i beni inviati direttamente da PL, direttamente dalla Polonia all'Italia su incarico dell'operatore francese.



- IT effettua un acquisto intracomunitario in quanto i beni partono da uno Stato membro e sono introdotti in Italia. Pertanto IT riceve una fattura senza IVA emessa da FR con l'indicazione che lo stesso è designato quale debitore d'imposta in Italia al posto del suo fornitore FR;
- IT integra la fattura ricevuta da FR con IVA e l'annota nel registro delle vendite e degli acquisti (*reverse charge*);
- IT compila il modello INTRA-2bis (acquisti di beni) indicando nella colonna 2 e 3 la sigla FR e il numero di identificazione del suo fornitore francese, e se compila il modello con cadenza mensile, indica nella colonna 13 la sigla PL quale Paese di provenienza.

NOTA BENE!

TRIANGOLAZIONE CON STABILE ORGANIZZAZIONE NEL PAESE DI DESTINAZIONE

Un' impresa italiana, con stabile organizzazione in Francia, acquista i beni da un fornitore tedesco per rivenderli al proprio cliente francese.

I beni sono trasportati direttamente dal fornitore tedesco al cliente finale francese.

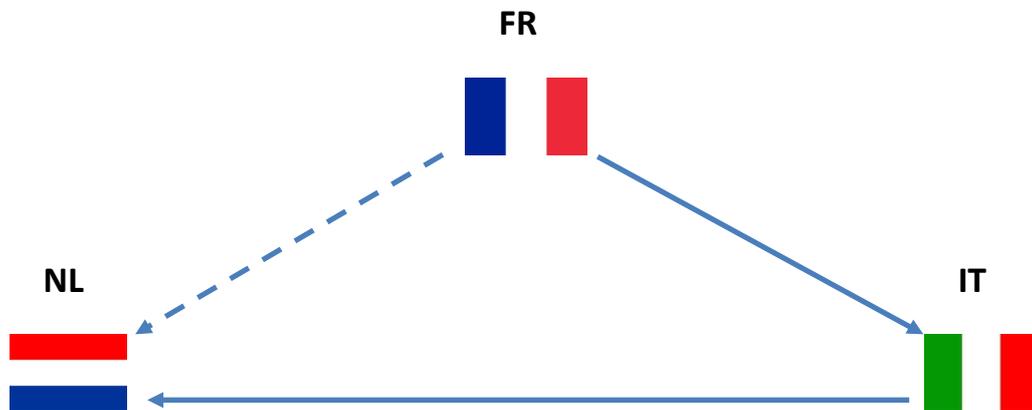
*Nel suddetto caso trovano applicazione le indicazioni contenute nella **C.M. 23 febbraio 1994, n. 13**, sicché è possibile ritenere che il soggetto nazionale, a prescindere dal possesso della stabile organizzazione in Francia:*

- *nel rapporto con il fornitore tedesco pone in essere un acquisto intracomunitario;*
- *nel rapporto con il cliente francese effettua una cessione intracomunitaria, ai sensi dell'art. 41, comma 1, lett. a), del D.L. n. 331/1993.*

Di conseguenza, l'impresa italiana:

- *riceve una fattura senza imposta che deve integrare e registrare a norma degli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993, senza tuttavia esporre l'IVA a norma dell'art. 40, comma 2, dello stesso decreto;*
- *emette fattura senza IVA, ai sensi dell'art. 41, comma 1, lett. a), del D.L. n. 331/1993, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, con l'indicazione, in luogo dell'ammontare dell'imposta, che si tratta di operazione non imponibile e con l'eventuale specificazione della norma comunitaria o nazionale di riferimento;*
- *la fattura deve essere annotata, distintamente, nel registro delle fatture emesse (di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972) designando espressamente sul documento il cliente francese quale responsabile, in sua sostituzione, del pagamento dell'imposta;*
- *per entrambe le operazioni sorge l'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari, dai quali deve risultare in modo specifico il ricorso all'operazione triangolare, ancorché i beni non transitino materialmente per il territorio dello Stato.*

Caso n. 3: IT, promotore della triangolazione, acquista i beni da un fornitore francese FR, primo cedente, incaricando lo stesso di inviare direttamente i beni dalla Francia al suo cliente olandese NL, destinatario finale.



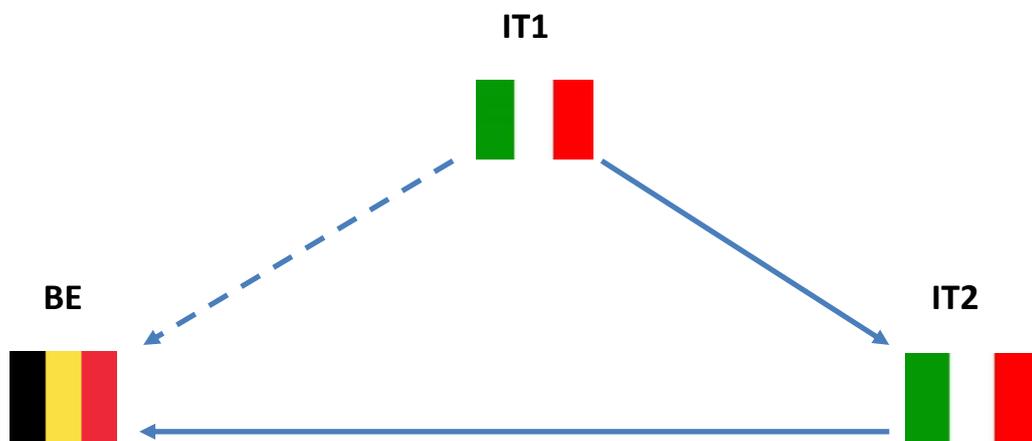
- IT, poiché effettua un acquisto intracomunitario, deve integrare e registrare la fattura ricevuta dal fornitore francese senza esporre l'IVA, ai sensi art. 40 c. 2 DL 331/93.
- IT compila il modello INTRA-2bis solo ai fini fiscali dalla colonna 1 alla 7, anche se mensile, relativamente all'acquisto da FR, indicando nella colonna 6, relativa alla natura della transazione la lettera "A" anziché il codice 1.
- IT emette fattura non imponibile ai sensi dell'art. 41 co. 1 lett. a) DL 331/93 nei confronti del soggetto olandese designandolo con annotazione sulla fattura quale debitore d'imposta all'atto dell'arrivo dei beni in olanda, così come obbligato dall'art. 46, co. 2 dl 331/93
- IT indica nel modello INTRA-1bis colonne 2 e 3 la sigla NL e il numero identificativo del cessionario olandese e nella colonna 5 relativa alla natura della transazione la lettera A, anziché il codice 1.

1.2 Triangolazioni comunitarie interne “non semplificate”

In questo paragrafo verranno esaminate le triangolazioni comunitarie in cui due operatori sono registrati in Italia ed il terzo operatore è registrato in un altro Paese comunitario.

1.2.1 Casi pratici:

Caso n. 4: Operatore italiano IT1, primo cedente, vende a IT2, promotore della triangolazione, e su incarico dello stesso invia i beni direttamente in Belgio.



- IT1 effettua un'operazione triangolare interna, ed emette fattura nei confronti di IT2 non imponibile ai sensi dell'art. 58 DL 331/93;
- IT1 consegna in Belgio i beni per conto del cliente IT2. Secondo il dettato letterale della norma i beni su incarico del cessionario devono essere trasportati o spediti in altro Stato membro “a cura o a nome del cedente”. (vedi Nota bene “Trasporto a cura o a nome del cedente nelle triangolazioni con due operatori registrati in Italia” pag. 23). La prova che consente di superare la presunzione di consegna nello Stato è rappresentata dalla documentazione relativa al trasporto dei beni direttamente dall'Italia al cliente belga.
- IT1 non compila l'Intrastat cessioni in quanto effettua un'operazione interna.
- IT2 riceve la fattura non imponibile ai sensi dell'art. 58 DL 331/93;

- IT2 effettua nei confronti di BE una cessione intracomunitaria non imponibile IVA ai sensi dell'art. 41 DL 331/93 (vedi Nota bene "IT promotore della triangolazione: plafond vincolato e plafond libero" pag. 21);
- IT2 compila il modello Intrastat cessioni nella parte fiscale e statistica (se presenta il modello con cadenza mensile) nel periodo di riferimento in cui ha registrato la fattura di vendita nei confronti di BE.

NOTA BENE!

IT PROMOTORE DELLA TRIANGOLAZIONE: IL PLAFOND VINCOLATO E IL PLAFOND LIBERO

Nella fattispecie di IT promotore della triangolazione (primo cessionario/secondo cedente) in base all'art. 8 comma 2, del DPR 633/72, i cessionari che intervengono in un'operazione di triangolazione possono avvalersi di:

- **Plafond vincolato:** *pari all'ammontare del costo di acquisto di beni o all'importo addebitato dal committente al commissionario. Deve essere utilizzato per gli acquisti di beni che siano esportati nello Stato originario nei sei mesi successivi alla loro consegna;*
- **Plafond libero:** *pari alla differenza tra l'ammontare dell'esportazione effettuata e l'importo del plafond vincolato.*

Esempio:

Cessione intracomunitaria in triangolazione:

- *IT1 vende a IT2 merce per Euro 20.000;*
- *IT2 cede a sua volta merce a FR per Euro 22.000;*
- *la merce è consegnata in Francia da IT1 su incarico di IT2;*

IT1 dispone di un plafond di Euro 20.000, liberamente utilizzabile;

IT2 dispone di un duplice plafond:

- *Euro 2.000 (differenza tra il corrispettivo dei beni ceduti e quello dei beni acquistati) liberamente utilizzabile;*
- *Euro 20.000 (corrispettivo dei beni acquistati) ad utilizzo vincolato.*

NOTA BENE!

OPERAZIONI TRIANGOLARI REALIZZATE TRAMITE COMMISSIONARI

L'art. 41 D.L. 331/93, relativo alle operazioni intracomunitarie, non fa riferimento alle cessioni intracomunitarie effettuate tramite commissionari. L'Amministrazione finanziaria, con la RM n. 115 del 9 luglio 2001, ha affermato che, in mancanza di un'espressa disposizione che estenda il regime di non imponibilità delle cessioni intracomunitarie anche al rapporto tra committente e commissionario, quest'ultimo rapporto deve essere assoggettato ad IVA come operazione interna.

Diversa è però la fattispecie della triangolazione nazionale comunitaria, disciplinata dall'art. 58 D.L. 331/93, per cui la citata Circolare n. 115 del 2001, estende il regime di non imponibilità di cui all'art. 58, anche nel passaggio committente-commissionario.

Quindi, la non imponibilità di cui all'art. 58 si realizza anche quando un soggetto nazionale, tramite commissionario, cede ad un soggetto italiano o ad un suo commissionario beni destinati ad essere inviati in un altro Stato membro a cura o a nome del cedente, anche per incarico del cessionario italiano o di un suo commissionario.

Esempio: IT1 operatore italiano primo cedente, per il tramite di un commissionario alla vendita italiano (C), vende ad un cliente italiano IT2, promotore della triangolazione, e su incarico dello stesso invia i beni direttamente dall'Italia al cliente finale intracomunitario, DE, destinatario finale, in Germania.

- *IT1 vende al suo commissionario C in regime di non imponibilità ex art. 58, comma 1;*
- *Il commissionario C vende all'acquirente italiano promotore della triangolazione ITA2, in regime di non imponibilità ex art. 58, comma 1;*
- *IT2 vende al cliente finale UE, DE, in regime di non imponibilità ex art. 41, comma 1.*

NOTA BENE!

TRASPORTO "A CURA O A NOME DEL CEDENTE" NELLE TRIANGOLAZIONI CON DUE OPERATORI REGISTRATI IN ITALIA.

L'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto come la non imponibilità delle due fatture da IT1 a IT2 e da quest'ultimo al destinatario finale dipende esclusivamente dalla circostanza che i beni siano trasportati "a cura e a nome del cedente".

La ratio di tale norma è quella di evitare che la cessione interna possa beneficiare della non imponibilità qualora i beni transitino da IT1 a IT2, promotore della triangolazione, in quanto quest'ultimo ne acquisirebbe la disponibilità sul territorio nazionale.

Una parziale apertura dell'Agenzia delle Entrate si è avuta con la **Risoluzione 35/E del 13 Maggio 2010** in cui l'Amministrazione finanziaria ha specificato che è possibile godere del regime di non imponibilità anche qualora IT2 stipuli il contratto di trasporto dei beni all'estero su mandato ed in nome e per conto del cedente IT1, a seguito quindi, di un "mandato con rappresentanza".

Tuttavia la posizione dell'Amministrazione finanziaria andrebbe rivista dopo le sentenze emesse negli ultimi anni della Corte di Cassazione che ha assunto un orientamento completamente diverso che con il tempo si è consolidato.

In particolare la **sentenza n. 20782 dell'11 settembre 2013** che nel rifarsi a precedenti sentenze della stessa corte afferma che per considerare un'operazione triangolare come cessione intracomunitaria non imponibile "l'espressione letterale "a cura" del cedente va interpretata in relazione allo scopo della norma che è quello di evitare operazioni fraudolente", le quali si verificherebbero se il cessionario nazionale potesse autonomamente decidere di esportare i beni in un altro Stato membro e quindi " non nel senso che la spedizione o il trasporto devono avvenire in esecuzione di un contratto concluso direttamente dal cedente., **ma nel senso che è essenziale che vi sia la prova (il cui onere grava sul contribuente) che l'operazione fin dalla sua origine e nella sua rappresentanza documentale, sia stata voluta , nella comune volontà degli originari contraenti, come cessione nazionale in vista di trasporto a cessionario residente all'estero**".

"In definitiva ciò che **risulta essenziale per configurare una triangolazione esente da IVA non è solo la prova che il trasporto all'estero sia avvenuto a cura ed a nome del cedente, ma piuttosto che l'operazione fin dalla sua origine sia stata voluta nella comune volontà degli originari contraenti come cessione nazionale in vista di un trasporto a cessionario residente all'estero**, fermo restando l'onere della prova che incombe sul primo cedente di dimostrare l'avvenuta uscita della merce dal territorio doganale della comunità"

Successivamente altre sentenze della Cassazione (sentenza n. 14405 del 25 giugno 2014 sentenza n.25527 del 2 dicembre 2014) sono giunte alla medesima conclusione secondo cui ciò che risulta essere essenziale per configurare una triangolazione "non imponibile" tra due operatori nazionali, non è la prova che il trasporto all'estero sia avvenuto con mezzi del primo cedente ovvero con quest'ultimo provveda al pagamento del trasporto effettuato da un vettore terzo ovvero che il cessionario residente in IT" non venga in possesso dei beni per la successiva consegna al cessionario estero, quanto piuttosto che ricorrano insieme le seguenti condizioni:

- l'operazione fin dalla sua origine e nella rappresentazione documentale sia stata voluta come cessione nazionale in vista di un trasporto a cessionario residente all'estero;
- venga fornita la prova dell'avvenuta esportazione dei beni o dell'introduzione dei beni nel territorio di un altro Stato membro

(vedi anche Caso n. 14 pag. 39 sulle triangolazioni Extra-Ue)

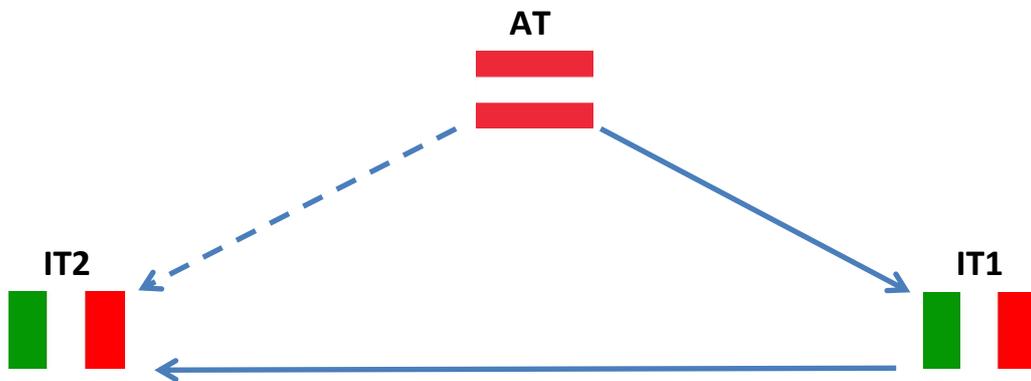
NOTA BENE!

CLAUSOLA INCOTERMS EX WORKS E TRIANGOLAZIONI.

Con questa clausola Incoterms il venditore consegna la merce nei suoi locali o nel cortile della sua fabbrica e non è tenuto a caricare la merce sul mezzo di trasporto e a sostenere alcun'altra spesa. La suddetta clausola mal si concilia con la posizione sostenuta dall'Agenzia delle Entrate nel corso degli anni. Tuttavia, la sentenza della Cassazione n.23735 del 21 ottobre 2013 definisce espressamente "irrilevante" tale clausola ai fini della regolarità di una esportazione triangolare se sono osservate le altre condizioni essenziali che rendono regolare una triangolazione. Tali condizioni ad esempio potrebbero essere, l'accordo fin dalle origini tra le parti, il trasporto dei beni all'estero e la prova doganale. La sentenza citata faceva specifico riferimento ad una esportazione triangolare ma può essere estesa anche alle triangolazioni comunitarie.

(Vedi anche Nota bene "Esportazione triangolare clausola incoterms FOB" pag. 42)

Caso n. 5: Operatore italiano IT1, promotore della triangolazione, acquista un bene da un fornitore austriaco AT e lo vende ad un suo cliente italiano IT2. Il bene viene consegnato direttamente da AT a IT2.



- IT1 riceve la fattura dal fornitore austriaco senza IVA che integra a norma dell'art.46 DL 331/93 assoggettandolo ad IVA e la registra come acquisto intracomunitario a norma dell'art. 47 DL 331/93;
- IT1 Compila il modello INTRA-2bis relativo all'acquisto intracomunitario ai fini fiscali sempre e statistici solo se presenta l'elenco con cadenza mensile nel periodo di riferimento in cui ha registrato la fattura del fornitore austriaco;
- IT1 emette la fattura con IVA per la cessione interna nei confronti di IT2;
- IT2 riceve dal fornitore la fattura con IVA;
- IT2 non compila l'Intrastat.

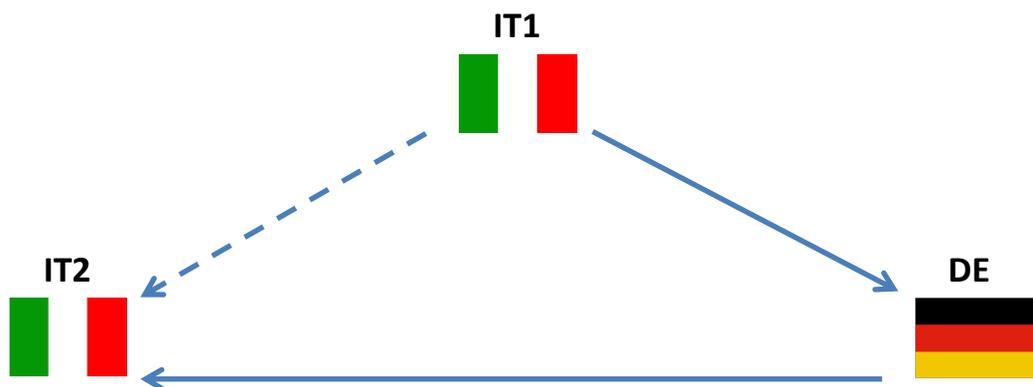
NOTA BENE!

Il caso sopra esposto si realizza unicamente se la merce viene trasportata o fatta trasportare dal Paese comunitario in Italia dal fornitore UE o da IT1.

Se invece il trasporto dal Paese comunitario in Italia viene effettuato o fatto effettuare da IT2, la prima vendita dal fornitore comunitario a IT1 è soggetta ad IVA nel Paese comunitario e la seconda vendita da IT1 a IT2 è una cessione intracomunitaria dal Paese comunitario all'Italia, con obbligo per IT1 di identificarsi o nominare un rappresentante fiscale nel Paese UE per assolvere gli obblighi connessi alla cessione intracomunitaria.

*Tutto questo è stato chiarito dalla sentenza della Corte Ue 16.12.2010 causa C-430/09 che ha confermato che quando un bene costituisce oggetto di due cessioni successive tra soggetti passivi residenti in Stati diversi ma è oggetto di un unico trasporto intracomunitario, **solo una cessione può essere "esentata" da IVA.***

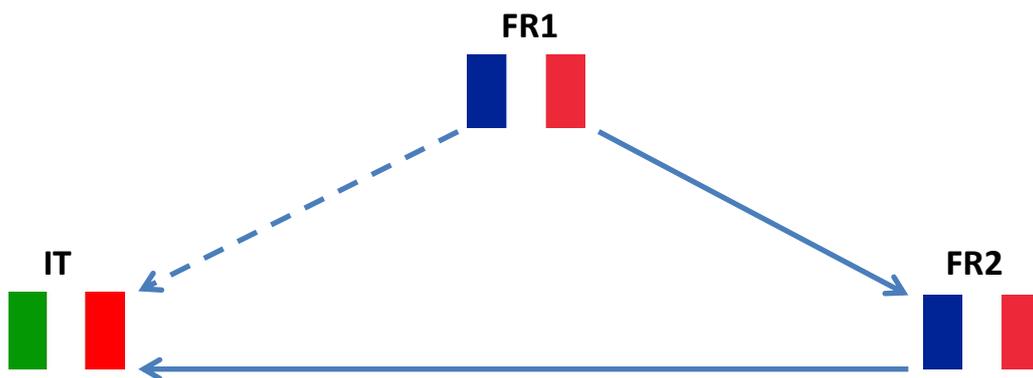
Caso n. 6: Operatore italiano IT1, primo cedente, vende a cliente tedesco DE, promotore della triangolazione e su incarico di quest'ultimo invia direttamente i beni a IT2. I beni non escono dal territorio italiano.



- IT1 effettua una vendita che è assoggettata ad imposta in Italia, in quanto la merce non esce dal territorio nazionale;

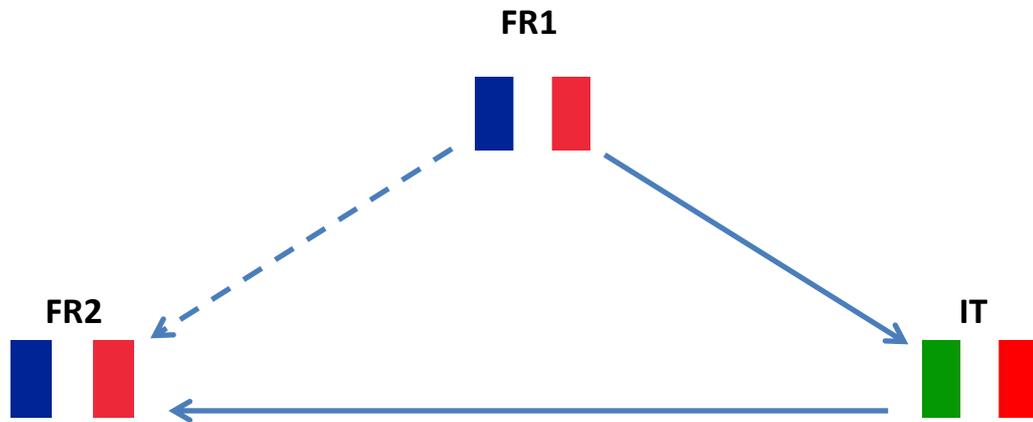
- IT1 emette fattura con IVA nei confronti del suo cliente tedesco DE. Quest'ultimo potrà recuperare l'IVA ai sensi dell'art. 38-bis2 del DPR 633/72, senza obbligo di identificarsi in Italia direttamente o tramite rappresentante fiscale;
- IT1 non compila il modello Intrastat cessioni di beni;
- IT2 riceve il documento di acquisto da DE senza alcuna imposta;
- IT2 integra la fattura del cedente tedesco ai sensi dell'art. 17, co. 2 DPR 633/72, che richiama gli artt. 46 e 47 DL 331/93

Caso n. 7: Operatore francese FR1, primo cedente, vende a FR2, promotore della triangolazione, e su incarico del medesimo invia direttamente i beni in Italia ad IT destinatario finale.



- IT effettua un acquisto intracomunitario, riceve la fattura dal suo fornitore francese FR2, la integra a norma dell'art. 46 DI 331/93 assoggettandolo ad IVA e la registra a norma dell'art. 47;
- IT compila l'intrastat acquisto beni ai fini fiscali (sempre) e statistici (solo se presenta l'elenco con cadenza mensile nel periodo di riferimento in cui ha registrato la fattura del fornitore francese.

Caso n. 8: Operatore italiano IT acquista beni da fornitore FR1 e li fa consegnare direttamente a FR2, cliente di IT, nello stesso Stato.



Obblighi di FR1:

Alla luce delle disposizioni in vigore dal 1° gennaio 2010 impartite dalla Dir. N. 2008/8/CE del 12 febbraio 2008 il cedente italiano **deve prendere preventivamente contatto con l'Amministrazione Fiscale del cessionario FR1, per verificare come sono state applicate le norme della Direttiva. Pertanto potrebbe sorgere l'obbligo di identificarsi ai fini IVA nel Paese UE di riferimento.**

Nel nostro caso ipotizzando che IT non debba aprire una P.Iva nello Stato membro, occorre ricordare che ai sensi dell'art. 38 DL 331/93 è necessario che affinché si abbia un acquisto intracomunitario il bene deve essere spedito o trasportato nel territorio dello Stato italiano da altro Stato membro dal cedente o dall'acquirente o da terzi per loro conto.

Nel nostro caso non si verifica tale condizione e pertanto non si può affermare ai sensi della nostra normativa che si è in presenza di un acquisto intracomunitario. Pertanto:

- FR1 deve emettere fattura con addebito di IVA francese al soggetto italiano;
- IT registra questa fattura solo a libro giornale come documento di costo.

Obblighi IT:

Nell'ipotesi in cui **IT non debba assumere una posizione fiscale nel Paese Ue**, si applica l'art. 7-bis co. 1 DPR 633/72 che prevede che le cessioni di beni mobili si considerano effettuate in Italia se il bene al momento dell'effettuazione dell'operazione esiste fisicamente in Italia.

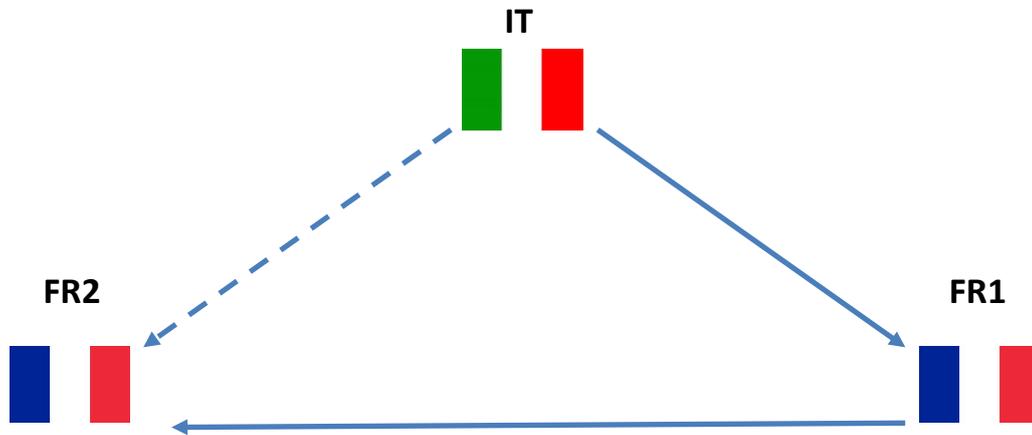
Poiché nel nostro esempio il bene al momento dell'effettuazione dell'operazione si trova in Francia, deve essere emessa fattura a FR2 in art. 7-bis co. 1 DPR 633/72 indicando sulla stessa in base alle disposizioni dettate dal nuovo art. 21 co. 6bis lett a) in vigore dal 1° gennaio 2013, la dicitura inversione contabile.

Pertanto:

- IT registra la fattura emessa in art. 7bis DPR 633/72, e tale operazione concorrerà alla formazione del volume d'affari;
- FR2 effettuerà il *reverse charge*, sempre verificando la normativa del Paese di riferimento, in base a quanto sopra descritto.

Posto che i beni non vengono trasferiti da uno Stato comunitario ad un altro non sussiste alcun obbligo di compilazione dei modelli Intrastat.

Caso n. 9: Operatore francese FR1, promotore della triangolazione, acquista i beni dal fornitore italiano IT, primo cedente, e li fa consegnare direttamente al suo cliente FR2, destinatario finale della merce.



- IT emette una fattura di vendita non imponibile ai sensi dell'art. 41, co. 1 DL 331/93 nei confronti di FR1 e consegna i beni direttamente a FR2, in quanto la cessione da IT a FR1 costituisce una "cessione intracomunitaria";
- IT compila il modello Intrastat delle cessioni intracomunitarie di beni.

CAPITOLO SECONDO:

TRIANGOLAZIONI INTRACOMUNITARIE IMPROPRIE CON INTERVENTO DI SOGGETTO EXTRACOMUNITARIO

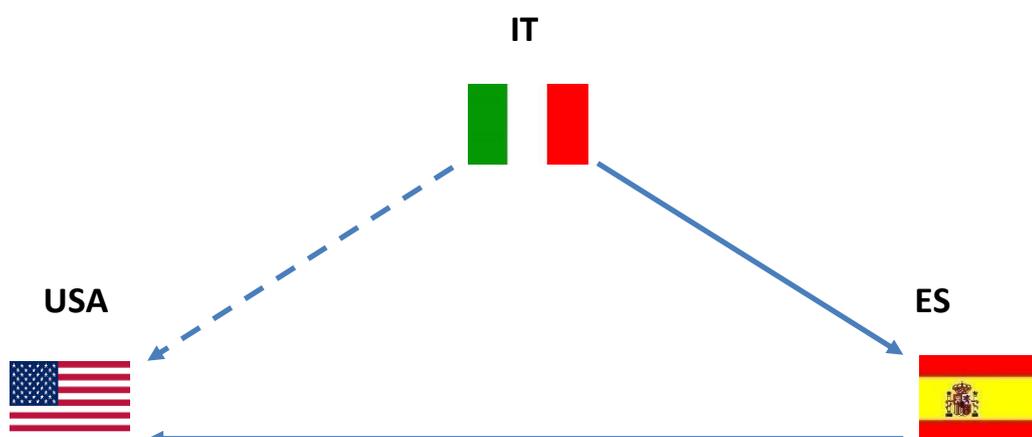
Le triangolazioni intracomunitarie improprie si realizzano quando interviene nella triangolazione un operatore extracomunitario. Pertanto l'operazione prevederà il susseguirsi di operazioni di cessione ed acquisto tra operatori comunitari ed un operatore extracomunitario.

La Circolare n. 13 del 23 febbraio 1994 ha analizzato alcuni casi di triangolazione con intervento di soggetto extracomunitario.

Di seguito vengono esposte a titolo esemplificativo alcune casistiche previste dalla sopracitata Circolare e altre fattispecie che potrebbero verificarsi.

2.1. Casi pratici:

Caso n. 10: Un operatore italiano IT, primo cedente, vende al proprio cliente spagnolo ES, promotore della triangolazione, e su incarico dello stesso invia i beni direttamente dall'Italia agli Stati Uniti a USA, destinatario finale della merce.



In questo caso la prima cessione tra IT ed ES non è una cessione intracomunitaria in quanto i beni non transitano da un Paese UE ad altro Paese comunitario, si tratterà dunque di un'esportazione.

Pertanto l'operazione di esportazione può configurarsi in tre modalità differenti:

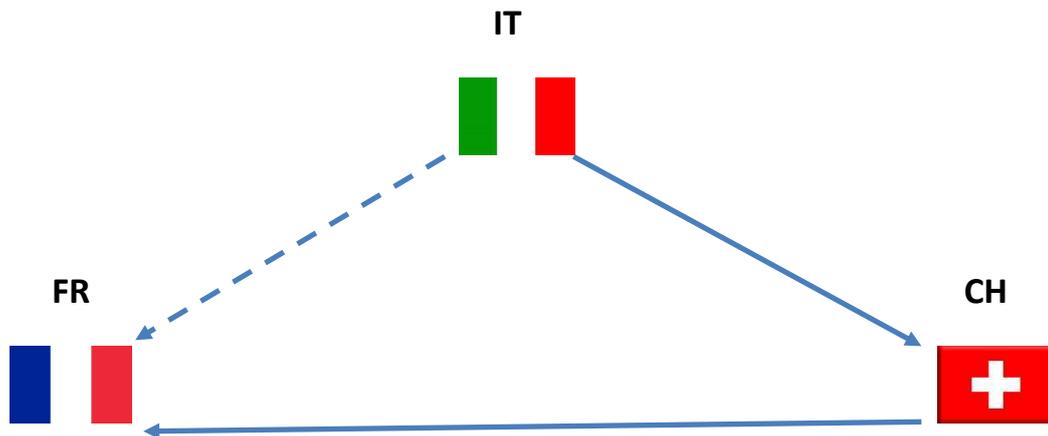
- 1) ai sensi della Circolare n. 13 del 23 febbraio 1994 l'operazione costituisce per l'operatore IT una cessione all'esportazione con emissione di fattura "**non imponibile ai sensi dell'art. 8 co. 1 lett. a) DPR 633/72**" se il trasporto o la spedizione dei beni fuori dal territorio della comunità ed anche le operazioni doganali di esportazione sono a cura del cedente italiano;
- 2) Qualora la merce sia consegnata in Italia al cliente spagnolo ES e quest'ultimo curi l'esportazione negli Stati Uniti **entro 90 giorni dalla consegna, IT effettua una cessione non imponibile ai sensi dell'art. 8 co.1 lett. b);**
- 3) Nel caso infine in cui il trasferimento della merce dall'Italia agli Stati Uniti venga curato dal cliente finale americano si configura per il cedente italiano una cessione interna e pertanto dovrà emettere nei confronti del cliente spagnolo una fattura con IVA.

NOTA BENE!

Nella casistica sopra riportata è bene evidenziare come sia consigliabile per l'operatore italiano procedere con un'esportazione diretta ai sensi dell'art. 8 co. 1 lett a) DPR 633/72, in quanto questa procedura permette di tenere sotto controllo l'arrivo del bene a destinazione e di conseguenza di avere tutte le prove in modo diretto ed immediato. Il fornitore italiano infatti verificherà mediante l'MRN indicato sulla bolla doganale a lui intestata l'effettiva uscita dei beni dal territorio comunitario.

Nel caso di esportazione indiretta ai sensi dell'art. 8 co. 1 lett. b), la bolla doganale di esportazione è intestata allo spagnolo e per il fornitore italiano la prova di avvenuta esportazione dei beni sarà costituita dal visto apposto su un esemplare della fattura dalla dogana di confine.

Caso n. 11: Un operatore italiano IT, primo cedente, vende al suo cliente Svizzero CH, promotore della triangolazione, e su incarico dello stesso invia i beni direttamente in Francia al cliente finale di quest'ultimo FR. I beni si spostano direttamente dall'Italia alla Francia.



- IT non effettua una cessione intracomunitaria in quanto il suo cliente CH non è un soggetto IVA comunitario;
- IT non effettua un'esportazione ai sensi dell'art. 8 DPR 633/72 perché la merce non esce dal territorio comunitario in quanto è diretta in Francia;
- La cessione si configura quindi come un'operazione interna in quanto il bene ai sensi dell'art. 7-bis DPR 633/72 al momento di effettuazione dell'operazione si trova in Italia. Il fornitore italiano IT deve emettere nei confronti del cliente svizzero CH una fattura con IVA non recuperabile ai sensi dell'art. 38 bis2 DPR 633/72.

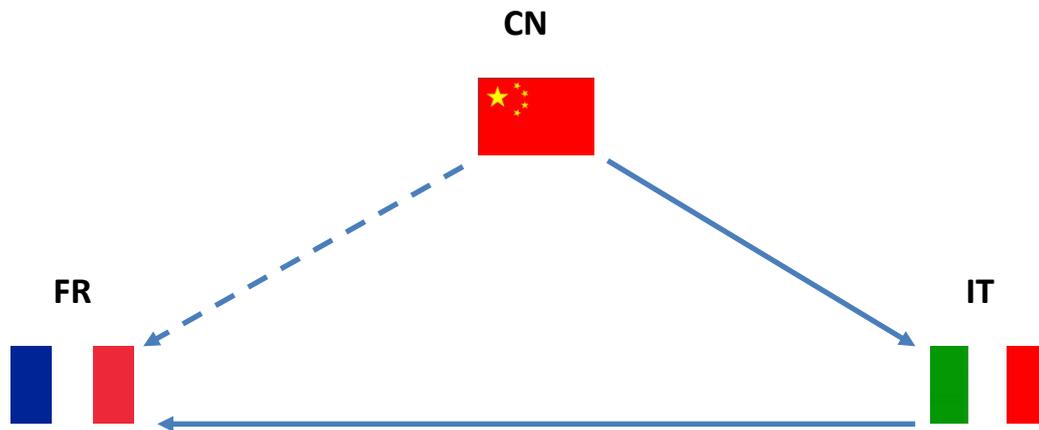
NOTA BENE:

SOLUZIONI ALTERNATIVE.

La Circolare n.13 del 23 febbraio 1994 par. 16.3 1° caso lett. a) ha previsto le seguenti alternative possibili:

- 1) Se CH nomina un rappresentante fiscale in Italia, effettua un acquisto rilevante ai fini Iva in Italia, con la possibilità di avvalersi del regime di non imponibilità di cui all'art. 58 co. 1 DL 331/93 e pone poi in essere una cessione intracomunitaria con il proprio cliente francese;*
- 2) Se CH nomina un rappresentante fiscale in Francia l'operazione è una cessione intracomunitaria tra IT ed il rappresentante fiscale di CH in Francia, il quale poi effettuerà una vendita interna assoggettata ad imposta in Francia;*
- 3) Se CH utilizza un proprio rappresentante fiscale che già operi in un altro Stato membro, diverso sia dall'Italia che dalla Francia, l'operazione si inquadra nella triangolazione intracomunitaria.*

Caso n. 12: Un operatore italiano IT, promotore della triangolazione, acquista i beni da un fornitore Cinese CN, primo cedente, e ordina di consegnare i beni a FR, cliente finale di IT. I beni viaggiano direttamente dalla Cina alla Francia.

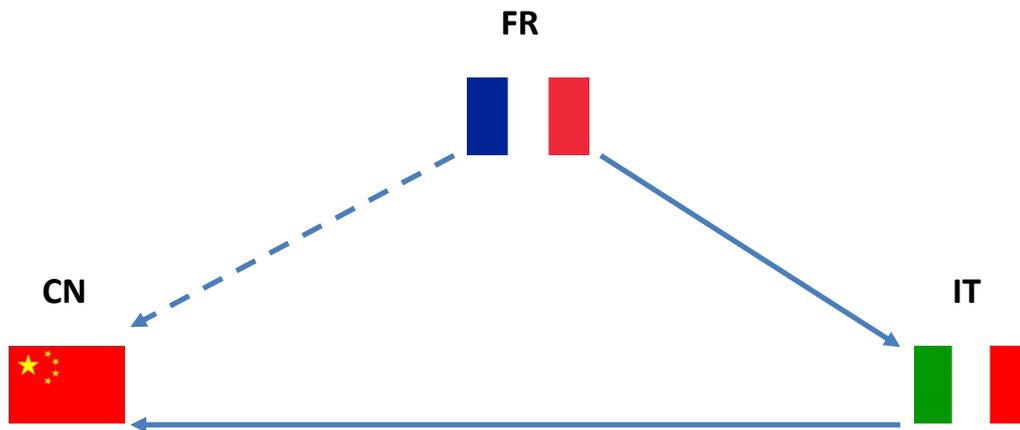


- IT effettua un acquisto da fornitore cinese fuori campo IVA ai sensi dell'art. 7-bis co.1 del DPR 633/72 in quanto la merce all'atto dell'effettuazione dell'operazione non esiste fisicamente in Italia: registra la fattura del fornitore cinese solo in contabilità generale come documento di costo;
- IT non effettua una cessione intracomunitaria nei confronti del suo cliente francese, in quanto la merce non parte da uno Stato membro. Pertanto IT emette fattura fuori campo iva ai sensi dell'art. 7-bis co.1 DPR 633/72, indicando sulla stessa, in base alle disposizioni dettate dal nuovo art. 21 co. 6 bis lett. a) in vigore dal 1° gennaio 2013 "inversione contabile";
- IT non compila il modello Intrastat;
- FR effettua in Francia un'importazione. L'operazione doganale in Francia deve essere espletata sulla base della fattura emessa da IT a FR.
- IT deve esaminare la normativa fiscale e doganale in Cina e Francia per verificare il comportamento richiesto in questi Paesi.

NOTA BENE!

Per quanto attiene all'importazione da Paesi Extra-Ue in uno Stato membro, deve essere richiamato l'art. 147 del regolamento comunitario n. 2454/1993. In base al suddetto articolo, per determinare il valore in dogana della merce, se sono intervenute più vendite successive, va assunto il prezzo riportato nell'ultima fattura. Tuttavia ai fini del solo dazio doganale (se dovuto), è consentito assumere il prezzo indicato nella prima fattura emessa dal fornitore Extra-Ue se ovviamente l'importatore è in grado di documentare l'intera operazione. In questa ultima ipotesi pertanto il cliente Ue in qualità di importatore per il versamento del dazio assume come valore il prezzo di vendita praticato dal fornitore Extra-Ue all'impresa italiana, mentre per il calcolo dell'Iva all'importazione prende come valore il prezzo dell'ultima vendita.

Caso n. 13: Un operatore francese FR, primo cedente, vende ad un operatore italiano IT, promotore della triangolazione, e consegna per conto dell'italiano i beni ad un soggetto Cinese CN in Cina. I beni viaggiano direttamente dalla Francia in Cina.



- IT non effettua un acquisto intracomunitario da FR, in quanto ai sensi dell'art. 38 co. 2 DL 331/93, è necessario che il bene venga spedito o trasportato nel territorio dello Stato italiano da altro Stato membro dal cedente o dall'acquirente o da terzi per loro conto. Nell'ipotesi in esame non si realizza tale condizione in quanto il bene viene consegnato in un Paese Extra Ue;
- IT effettua una cessione fuori campo IVA in Italia, trattandosi di beni che si trovano in Francia al momento della cessione (art. 7-bis DPR 633/72);
- IT non compila l'elenco Intrastat per l'acquisto da FR in quanto non effettua un acquisto intracomunitario ma un acquisto e una cessione fuori campo IVA ai sensi dell'art. 7-bis DPR 633/72.

NOTA BENE!

Secondo la C.M. 23 febbraio 1994, n. 13 l'intera operazione non rileva ai fini del pagamento dell'IVA nel territorio dello Stato, in quanto la cessione all'esportazione viene eseguita a partire da un altro Paese comunitario (nella specie, quello del fornitore dell'operatore nazionale).

Rispetto all'Italia, infatti, il soggetto italiano, non effettua né un acquisto intracomunitario, in quanto i beni non hanno, come destinazione finale, un altro Stato membro, né una cessione all'esportazione, in quanto i beni non si trovano in Italia nel momento del trasporto/spedizione a destinazione del cessionario finale extracomunitario (art. 7-bis DPR 633/72)

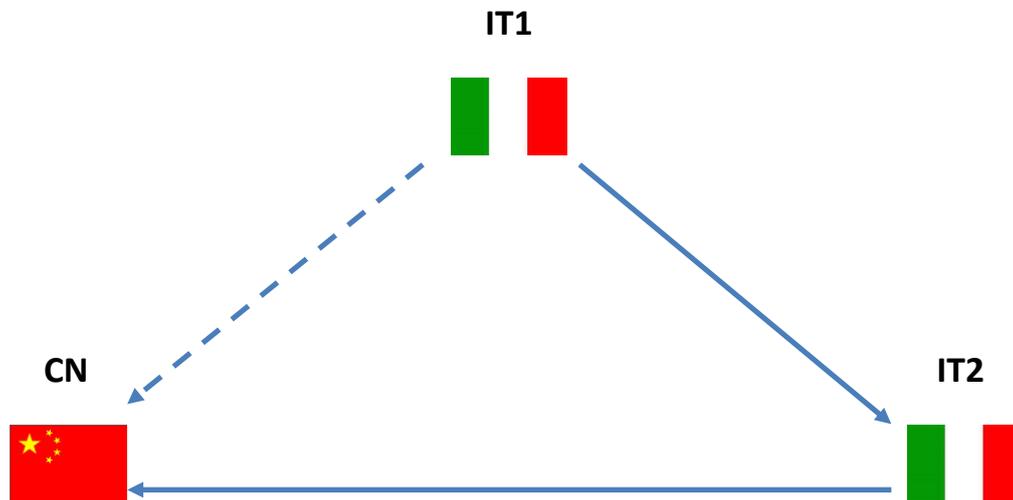
Si potrebbe ipotizzare una diversa soluzione cioè l'emissione di fattura non imponibile IVA direttamente da parte dell'impresa italiana. Infatti potrebbe osservarsi che la prassi amministrativa ha, in più occasioni, chiarito che la qualificazione di un'operazione come cessione all'esportazione è oggettiva, siccome prescinde dal luogo di partenza dei beni. Ciò che conta, in altri termini, è che la merce sia effettivamente destinata verso un Paese extracomunitario, senza che assuma rilevanza il Paese, situato all'interno della UE, dal quale viene operato il trasferimento (Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 20 dicembre 2010, n. 134, confermata dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate 29 luglio 2011, n. 37, § 5).

Tuttavia la fattispecie presa in considerazione dall'Agenzia riguarda l'ambito applicativo della non imponibilità IVA prevista per i trasporti e i servizi di spedizione relativi a beni in esportazione, importazione e transito, comprese le relative prestazioni di intermediazione.

Trattasi evidentemente di presupposti diversi se l'operazione considerata, anziché essere un trasporto di beni, è una cessione all'esportazione, il relativo trattamento di non imponibilità si applica avendo riguardo al luogo di effettuazione della cessione, che coincide con il territorio di partenza dei beni, individuato nel momento iniziale del trasporto/spedizione (art. 32 della Direttiva n. 2006/112/CE).

Ne consegue che la cessione all'esportazione eseguita a partire da un altro Paese membro, non essendo territorialmente rilevante in Italia, non può essere fatturata direttamente dall'impresa italiana in regime di non imponibilità ex art. 8, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972. La fattura deve essere, invece, emessa, senza addebito d'imposta, dalla posizione IVA previamente "accesa" in tale Paese membro secondo la procedura dell'identificazione diretta o per mezzo della nomina di un rappresentante fiscale. Sempreché ovviamente sussistano obblighi di assunzione di codice identificativo Iva nello Stato UE per esportare verso il Paese extracomunitario.

Caso n. 14: Un operatore italiano IT1, primo cedente, vende i beni ad un altro soggetto italiano IT2, promotore della triangolazione, il quale incarica IT1 di consegnare i beni al suo cliente finale Cinese CN, destinatario finale della merce.



Il caso sopra descritto configura una c.d. **“triangolazione all'esportazione”**.

Obblighi IT1:

Emette fattura di vendita nei confronti del cliente nazionale IT2, indicando sulla fattura che invia la merce nel Paese estero in nome e per conto di IT2.

La cessione sarà non imponibile IVA ai sensi dell'art. 8 co. 1 lett. a) DPR 633/72 in quanto il trasporto o spedizione dei beni al di fuori del territorio dell'Unione Europea è a cura del cedente nazionale. In questo caso il documento di esportazione è emesso a nome del cessionario/cedente nazionale IT2.

Secondo l'orientamento dell'Amministrazione Finanziaria la prova che consente di superare la presunzione della consegna in Italia della merce è rappresentata dalla documentazione relativa al trasporto dei beni direttamente dal magazzino del primo cedente all'acquirente cinese di IT2. Infatti, secondo il dettato letterale della norma, i beni su incarico del cessionario, devono essere trasportati o spediti fuori dal territorio comunitario **“a cura o a nome del cedente”**.

Sempre secondo l'Amministrazione Finanziaria la cessione può essere considerata non imponibile dal primo cedente anche nel caso in cui il cessionario IT2 stipuli il contratto di trasporto su mandato ed in nome del cedente. In questo caso IT2 agisce quale mero intermediario del cedente IT1 senza avere mai la disponibilità del bene (Ris. Agenzia delle Entrate n. 35 E del 13/maggio 2010).

Tuttavia l'Amministrazione Finanziaria par non aver tenuto in considerazione l'orientamento giurisprudenziale consolidatosi dal 2000 in poi. In particolare, per citarne alcune, con la sentenza n. 24964 del 10 dicembre 2010 la Corte ha sottolineato che **"..ciò che è essenziale per configurare una triangolazione esente da IVA..non è dunque che vi sia la prova che il trasporto all'estero sia avvenuto a cura e nome del cedente quanto piuttosto che l'operazione sin dalla sua origine e nella sua rappresentanza documentale sia stata voluta come cessione nazionale in vista del trasporto al cessionario residente all'estero, nel senso che tale destinazione sia riferibile alla comune volontà degli originari contraenti"** ed con la sentenza n. 20782 dell'11 settembre 2013 **"che è essenziale che vi sia la prova (il cui onere grava sul contribuente) che l'operazione fin dalla sua origine e nella sua rappresentanza documentale, sia stata voluta , nella comune volontà degli originari contraenti, come cessione nazionale in vista di trasporto a cessionario residente all'estero"**.

In definitiva secondo l'orientamento della Cassazione ciò che è essenziale per configurare una triangolazione "non imponibile" tra due operatori nazionali non è che vi sia la prova che il trasporto all'estero sia avvenuto con mezzi del primo cedente ovvero che quest'ultimo provveda al pagamento del trasporto effettuato da un vettore terzo, ovvero che il cessionario residente IT2 non venga in possesso dei beni per la successiva consegna al cessionario estero, quanto piuttosto che ricorrano insieme le seguenti due condizioni:

1. l'operazione fin dalla sua origine e nella sua rappresentanza documentale sia stata voluta come cessione nazionale in vista di trasporto a cessionario residente all'estero (c.d. prova della volontà o della comune volontà degli originari contraenti);
2. venga fornita la prova dell'avvenuta esportazione dei beni.

(vedi anche Nota bene "Trasporto a cura o a nome del cedente nelle triangolazioni con due operatori registrati in Italia" pag. 23)

Obblighi di IT2:

IT2 effettua una cessione all'esportazione non imponibile IVA ai sensi dell'art. 8 co. 1 lett. a) nei confronti dell'operatore cinese CN.

I beni devono essere inviati direttamente da IT1 in dogana per l'esportazione.

Ai fini della prova dell'uscita dei beni dalla comunità il cedente IT1 deve restituire la fattura emessa nei confronti di IT2 vistata all'ufficio doganale di partenza all'atto del compimento delle operazioni doganali di esportazione, con l'indicazione degli estremi del documento doganale intestato a IT2 integrato successivamente con la menzione dell'uscita dei beni dalla comunità. In alternativa è possibile per IT1 comprovare l'effettiva uscita dei beni dalla Comunità conservando insieme alla fattura di cessione copia o fotocopia del documento doganale vistato dalla Dogana di uscita.

Il cessionario cedente IT2 acquisisce la prova di uscita dei beni dalla Comunità attraverso la verifica dell'MRN sul sito dell'Agenzia delle Dogane e della Ue.

Per il cedente IT2 bisogna fare attenzione all'acquisizione del duplice plafond libero e vincolato (vedi Nota bene "Promotore della triangolazione: il plafond vincolato e il plafond libero" pag. 21).

NOTA BENE!

ESPORTAZIONE TRIANGOLARE CLAUSOLA INCOTERMS FOB

La clausola FOB (Free On Board) è utilizzata nei contratti di compravendita per indicare il luogo di consegna della merce nei trasporti effettuati via mare.

Con questo termine di resa viene stabilito che sono a carico del venditore i rischi collegati alla collocazione della merce a bordo della nave nel porto di imbarco convenuto. Il compratore si assume gli oneri e i rischi relativi al trasporto dei beni dopo che siano stati collocati sulla nave e completate le operazioni doganali di esportazione a carico del venditore.

Secondo l'Amministrazione, in una vecchia Risoluzione (la R.M. 1 giugno 1983 n. 405574) la circostanza che fosse il cedente a caricare la merce a bordo della nave, nel rispetto della clausola in esame, impediva allo stesso di assumere la veste di esportatore, restando tale il cessionario dichiarante in dogana. Non potendosi, pertanto, considerare l'esportazione eseguita a cura o a nome del cedente, come richiesto dalla lett. a) dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972, l'operazione di cessione effettuata nello Stato avrebbe dovuto essere regolarmente assoggettata ad IVA in Italia, fatta salva l'ipotesi in cui il cessionario nazionale fosse un esportatore abituale.

L'indicazione in esame è stata, tuttavia, superata dai successivi interventi di prassi.

*In particolare, con la R.M. 4 novembre 1986, n. 416596 e la R.M. 13 agosto 1996 n. 178/E l'Amministrazione Finanziaria ha stabilito che **con questa clausola si realizza un'esportazione triangolare in quanto con il collocamento a bordo dei beni si deve considerare soddisfatta la condizione voluta dall'Art. 130 del TULD (DPR n. 43/1973) in ordine all'esecuzione della spedizione o del trasporto dei beni fuori del territorio doganale** (vedi anche Nota bene "Clausola Incoterms Ex Works e triangolazioni" pag. 24).*

NOTA BENE!

OPERAZIONI TRIANGOLARI REALIZZATE TRAMITE COMMISSIONARI

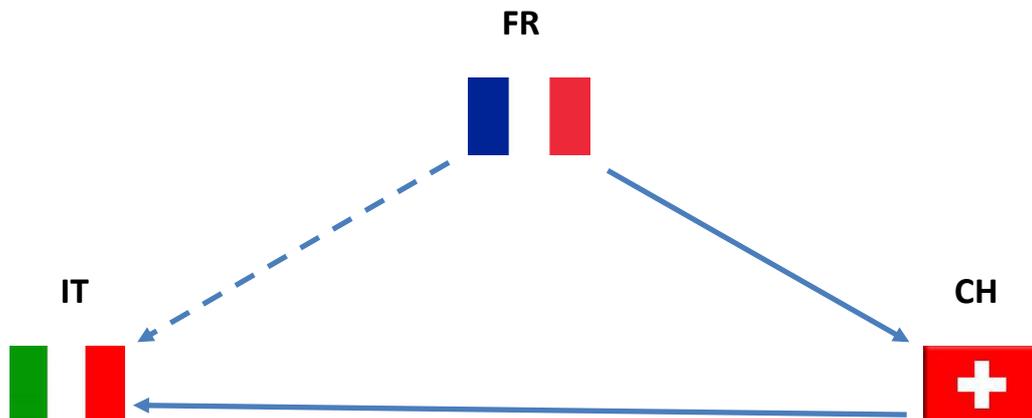
L'articolo 8, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/72, a differenza dell'art. 41 D.L. 331/93, prevede espressamente che nelle cessioni all'esportazione, sia quelle dirette che quelle triangolari, possono inserirsi i commissionari, senza interrompere l'operazione con l'estero. L'intervento del commissionario, al quale viene pertanto riconosciuto un ruolo di semplice intermediario, non fa venir meno il rapporto civilistico instaurato.

Da ciò consegue che la fatturazione relativa ai passaggi tra committente e commissionario avviene in regime di non imponibilità IVA, così come sono in regime di non imponibilità le successive vendite effettuate dal commissionario.

Esempio: IT1 operatore italiano primo cedente, per il tramite di un commissionario alla vendita italiano (C), vende ad un cliente italiano IT2, promotore della triangolazione, e su incarico dello stesso invia i beni direttamente dall'Italia al cliente finale Extra-UE, CH, destinatario finale, in Svizzera.

- *IT1 vende al suo commissionario C in regime di non imponibilità ex art. 8, comma 1, lett. a);*
- *Il commissionario C vende all'acquirente italiano promotore della triangolazione ITA2, in regime di non imponibilità ex art. 8, comma 1, lett. a);*
- *IT2 vende al cliente finale Extra-UE, CH, in regime di non imponibilità ex art. 8, comma 1, lett. a).*

Caso n. 15: Un operatore francese FR, primo cedente, vende ad un operatore svizzero CH, promotore della triangolazione, che incarica FR di consegnare i beni direttamente a IT, destinatario finale. La merce viaggia direttamente dalla Francia all'Italia.

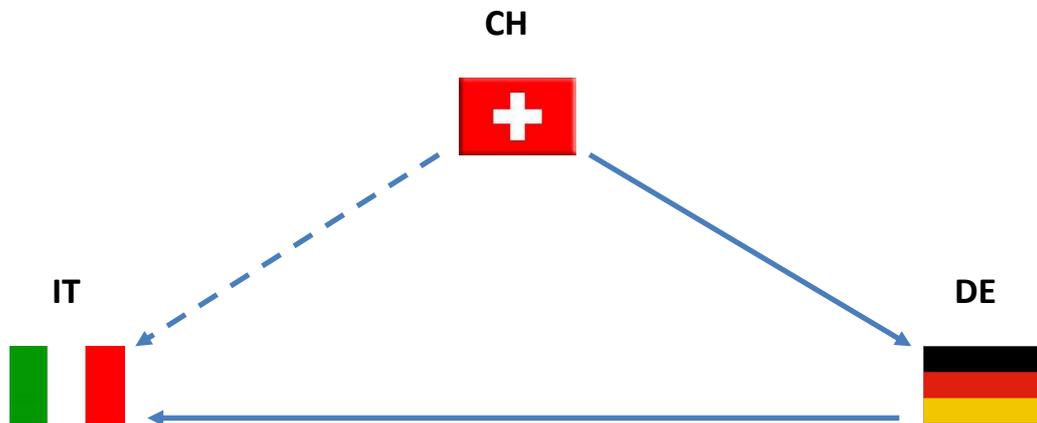


- IT emette un'autofattura ai sensi dell' art. 17 c. 2 DPR 633/72 per la fattura ricevuta da CH, registrandola sia nel registro acquisti che in quello delle vendite;

L'operatore svizzero onde evitare di rimanere inciso di imposta in Francia dovrebbe:

- a) nominare un rappresentante fiscale in Francia:** in tal caso IT1 effettua un acquisto Intracomunitario;
- b) nominare un rappresentante fiscale in Italia:** in tal caso IT1 acquista dal rappresentante fiscale con il *reverse charge*;
- c) nominare un rappresentante fiscale in un altro Paese UE:** in tal caso diventa una classica triangolazione comunitaria.

Caso n. 16: Un operatore svizzero CH, primo cedente, vende ad un soggetto comunitario tedesco DE, promotore della triangolazione, che vende a sua volta ad un operatore italiano IT. La merce viaggia dalla Svizzera in Italia.

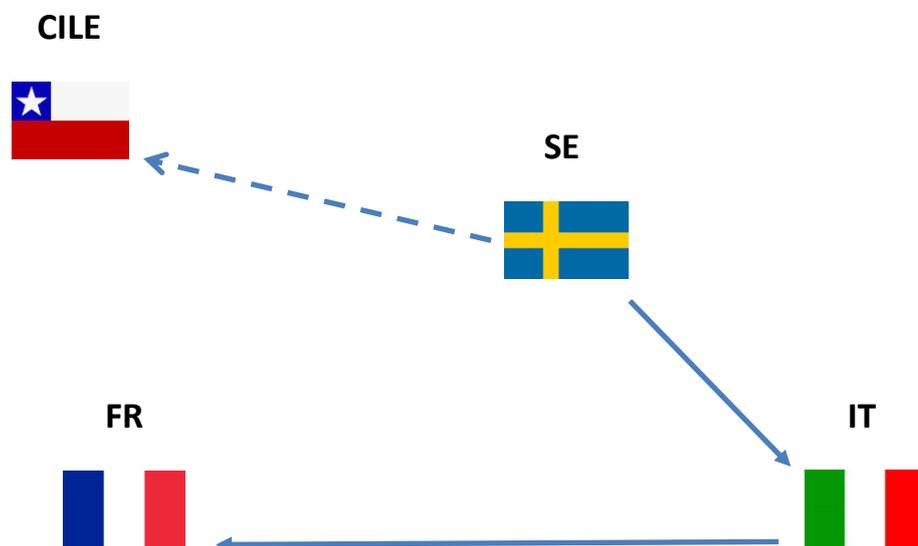


- DE emette fattura ad IT senza applicazione di IVA tedesca;
- IT non integra la fattura, perchè assolve l'IVA italiana in dogana all'atto dello sdoganamento.

Se lo sdoganamento venisse effettuato da DE:

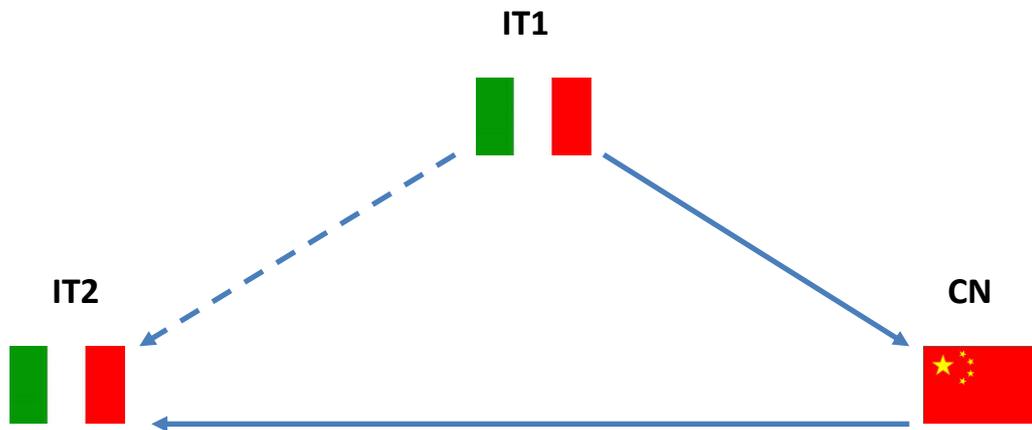
- DE dovrebbe nominare un rappresentante fiscale in Italia il quale emetterebbe fattura senza IVA e IT applicherebbe il *reverse charge*;

Caso n. 17: Un operatore svedese SE, primo cedente, vende ad un operatore italiano IT, promotore della triangolazione, che a sua volta vende ad un cliente francese FR, ma con destinazione della merce in Cile.



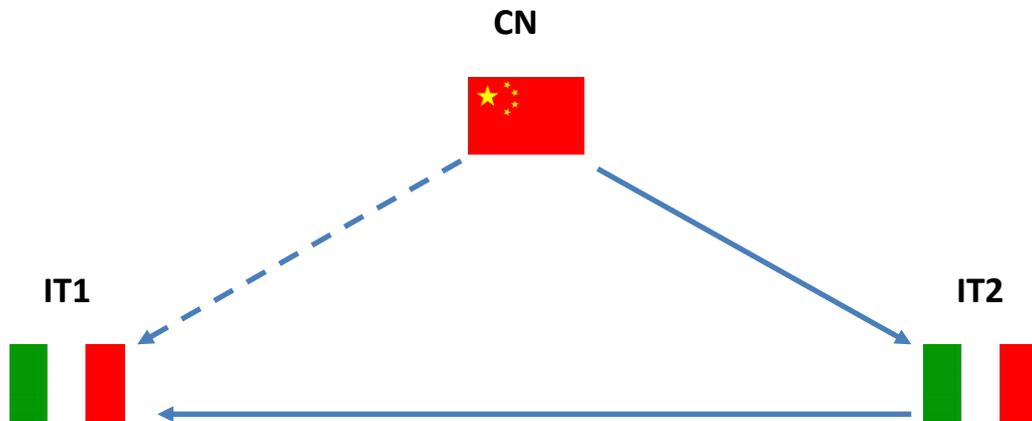
- L'operatore svedese si occuperà dell'esportazione e pertanto emetterà nei confronti di IT una fattura senza IVA;
- IT emette la fattura al cliente francese FR fuori campo IVA ai sensi dell'art. 7-bis DPR 633/92 in quanto i beni al momento della cessione si trovano al di fuori del territorio nazionale;
- IT non compila il modello intrastat in quanto non si tratta né di un acquisto né di una cessione intracomunitaria.

Caso n. 18: Un operatore italiano IT1, primo cedente, vende i beni ad un operatore cinese CN, promotore della triangolazione, che a sua volta vende la merce ad un operatore italiano IT2. CN incarica IT1 di consegnare i beni direttamente a IT2.



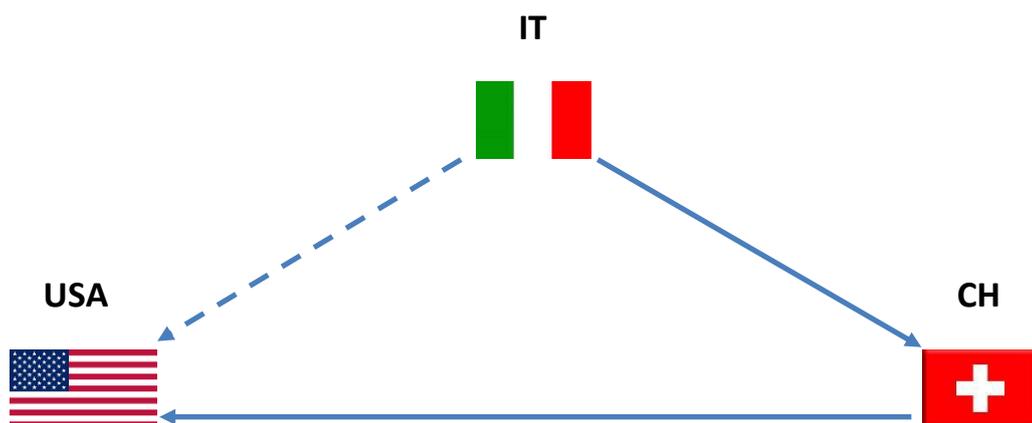
- IT1 emette fattura con IVA nei confronti dell'operatore cinese CN in quanto i beni non escono dal territorio nazionale;
- IT2 riceve la fattura da parte di CN ed emette autofattura art. 17 c. 2 DPR 633/72 con l'IVA italiana, registrandola sia nel registro acquisti che in quello delle vendite.

Caso n. 19: Un operatore cinese CN, primo cedente, vende ad un operatore italiano IT1, promotore della triangolazione, che vende a sua volta ad un suo cliente italiano IT2. I beni viaggiano dalla Cina all' Italia.



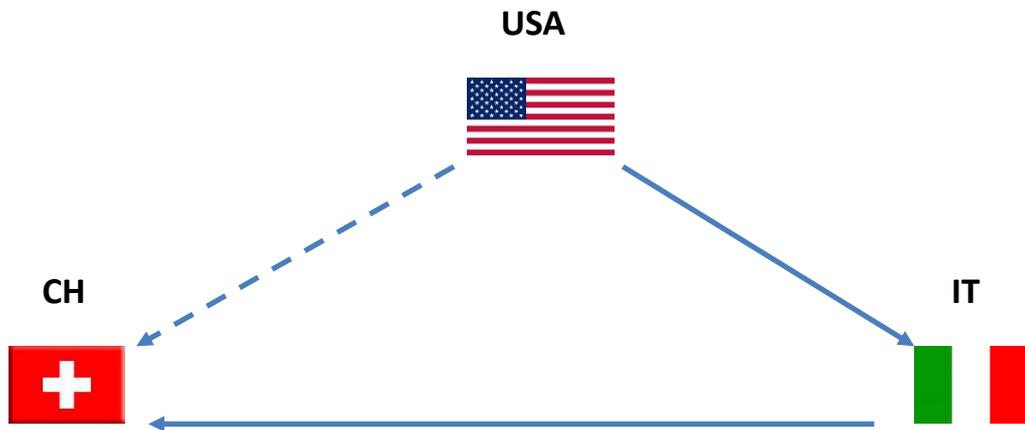
- IT1 emette fattura nei confronti di IT2 fuori campo IVA art. 7-bis DPR 633/72;
- IT2 assolve l'IVA in dogana all'atto dell'importazione.

Caso n. 20: Un operatore italiano IT, primo cedente, vende ad un soggetto svizzero CH, promotore della triangolazione, che incarica l'operatore italiano di inviare direttamente i beni al suo cliente finale americano USA. I beni viaggiano da IT a USA.



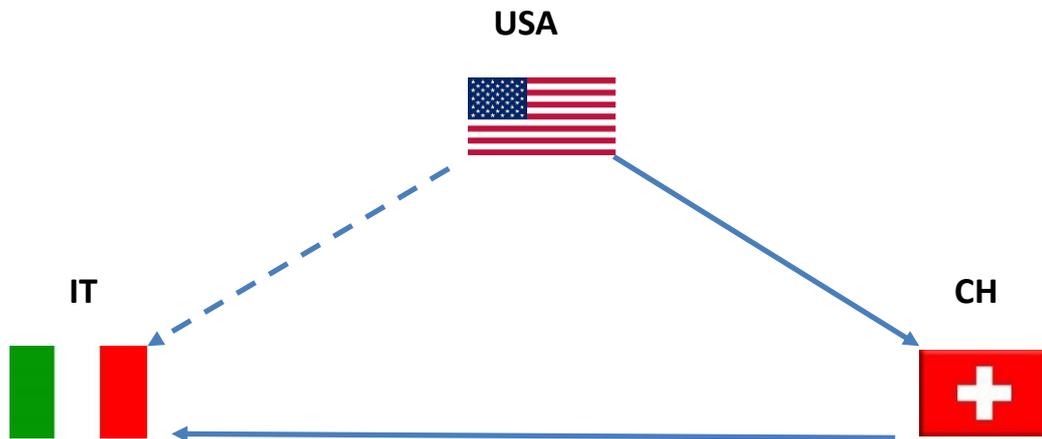
Per IT si tratterà di una cessione all'esportazione non imponibile ai sensi dell'art. 8 co. 1 lett. a) DPR 633/72

Caso n. 21: Un operatore americano USA, primo cedente, vende ad un soggetto italiano IT, promotore della triangolazione, che a sua volta vende i beni ad un soggetto svizzero CH. I beni viaggiano dagli Stati Uniti alla Svizzera.



- IT riceve una fattura da parte del soggetto americano senza applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 7 DPR 633/72;
- IT emette fattura nei confronti del suo cliente svizzero CH fuori campo IVA ai sensi dell'art. 7-bis DPR 633/72 in quanto i beni al momento della cessione si trovano fuori dal territorio nazionale.

Caso n. 22: Un operatore americano USA, primo cedente, vende ad un soggetto svizzero CH, promotore della triangolazione, e su incarico di quest'ultimo invia i beni direttamente in Italia al destinatario finale IT. La merce viaggia dagli stati uniti in Italia.



- IT assolve l'imposta in dogana al momento dell'importazione dei beni dagli Stati Uniti.
- IT registrerà sul registro IVA acquisti la bolla doganale di importazione, mentre la fattura del fornitore svizzero sarà registrata in contabilità generale per evidenziare il debito nei confronti del fornitore CH.

CAPITOLO TERZO:

TRIANGOLAZIONI CON LAVORAZIONE

Dal 1° gennaio 2010 con il D.Lgs. n.18 del 11 febbraio 2010, sono stati soppressi i commi 4-bis, 5, 6 e 8 dell'art. 40 DL 331/93 e le disposizioni sui servizi contenute nell'articolo in commento sono transitate tutte negli art. da 7 a 7 septies del DPR 633/72.

Come già specificato nel Capitolo Primo, le Circolari n. 13 del 23 febbraio 1994 e n. 145 E del 10 giugno 1998 forniscono numerose esemplificazioni in tema anche di triangolazioni con lavorazione. Tuttavia alla luce delle modifiche normative introdotte (D.Lgs. n. 18 dell' 11 febbraio 2010) quest'ultime vanno riviste e adattate alla normativa vigente.

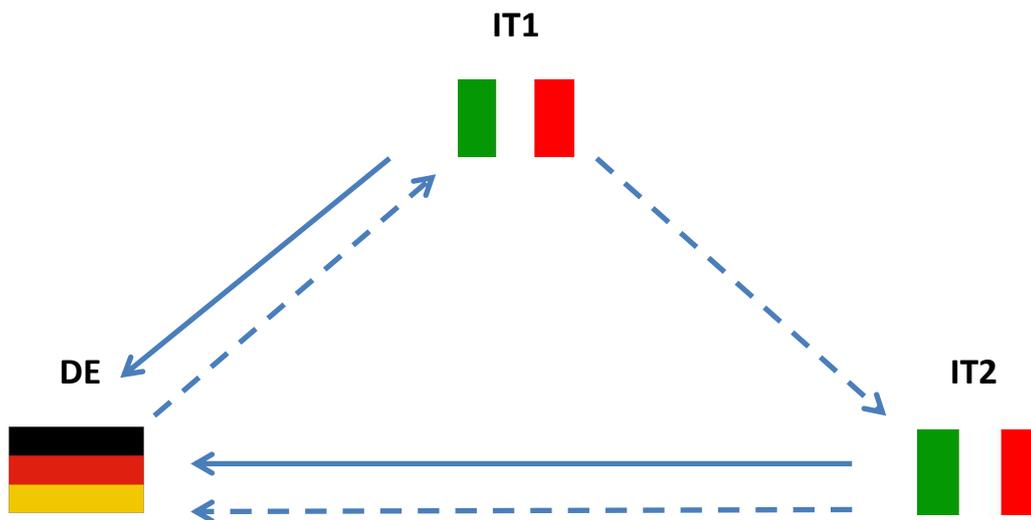
In caso di lavorazioni triangolari, quelle cioè che coinvolgono tre o più operatori economici di almeno due stati dell'unione europea possono applicarsi le stesse regole stabilite per le cessioni triangolari a seguito di un accordo raggiunto tra gli stati dell'Unione Europea.

Di seguito verranno elencate alcune casistiche che sostanzialmente ricalcano quelle indicate dalle circolari n. 13 del 23 febbraio 1994 e n. 145/E del 10 giugno 1998, fermo restando le osservazioni precedenti in tema di adeguamento alla normativa vigente.

Le ipotesi e le situazioni elencate ovviamente non potranno essere esaustive. Tuttavia i principi contenuti nel DPR 633/72 potranno comunque aiutare gli operatori a risolvere eventuali altre fattispecie che potrebbero di volta in volta presentarsi.

3.1. Casi pratici:

Caso n. 23: *IT1 riceve delle materie prime per una lavorazione da DE che lo incarica di consegnare il semilavorato a IT2 per una successiva trasformazione al termine della quale quest'ultimo invia il prodotto finito in Germania a DE.*



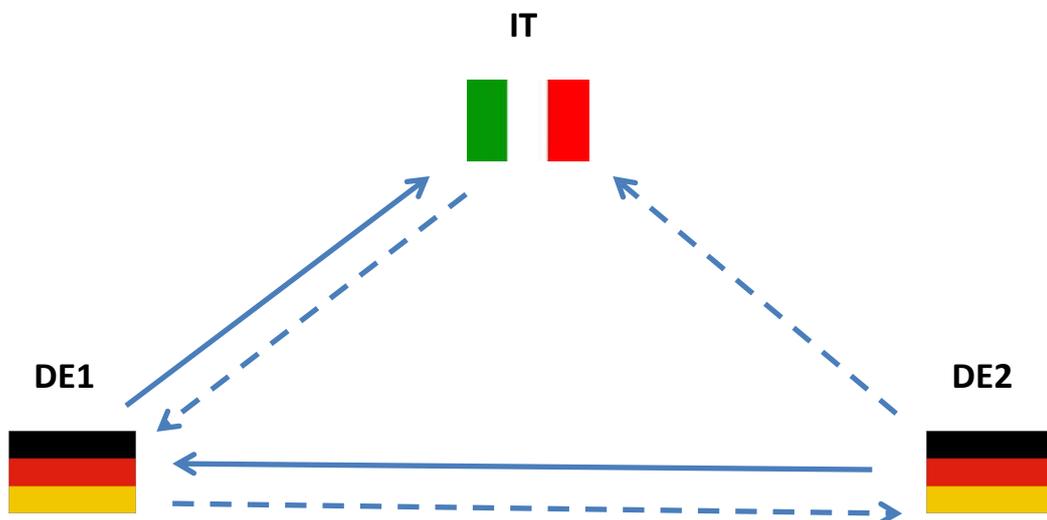
Obblighi IT1:

- Esegue l'annotazione della ricezione dei beni da DE in apposito registro tenuto ai sensi dell'art. 50, co.5 DL 331/93;
- Invia il modello INTRA-2bis degli acquisti agli effetti statistici (solo se presenta la dichiarazione con cadenza mensile) nel periodo di annotazione nel registro sopraindicato senza compilare le colonne da 2 a 5;
- Emette nei confronti di DE fattura per la prestazione di servizio effettuata, non soggetta ad IVA ai sensi dell'art. 7-ter DPR 633/72;
- Emette un documento di consegna dei beni nei confronti di IT2 indicando che la merce viene inviata in lavorazione per conto di DE;
- Invia il modello INTRA-1quater delle cessioni per il servizio di lavorazione reso ad DE.

Obblighi IT2:

- Riceve la merce da IT1 con documento di trasporto;
- Annota la merce in apposito registro tenuto ai sensi dell'art. 50, co.5 DL 331/93;
- Emette nei confronti di DE una fattura non soggetta ad IVA ai sensi dell'art- 7 ter DPR 633/72;
- Invia il modello INTRA-1bis delle cessioni ai soli fini statistici (se presenta la dichiarazione con cadenza mensile) nel periodo di registrazione delle fatture. Non compila le colonne da 2 a 4 ed indica nella colonna 5 (natura della transazione) il codice "5" e quale valore statistico a colonna 9 riporta il valore finale complessivo dei beni;
- Invia il modello IINTRA-1quater delle cessioni per il servizio di lavorazione reso a DE.

Caso n. 24: IT invia materie prime per una lavorazione a DE1 che subappalta la lavorazione a un altro soggetto tedesco DE2, il quale al termine della lavorazione invia il prodotto finito in Italia

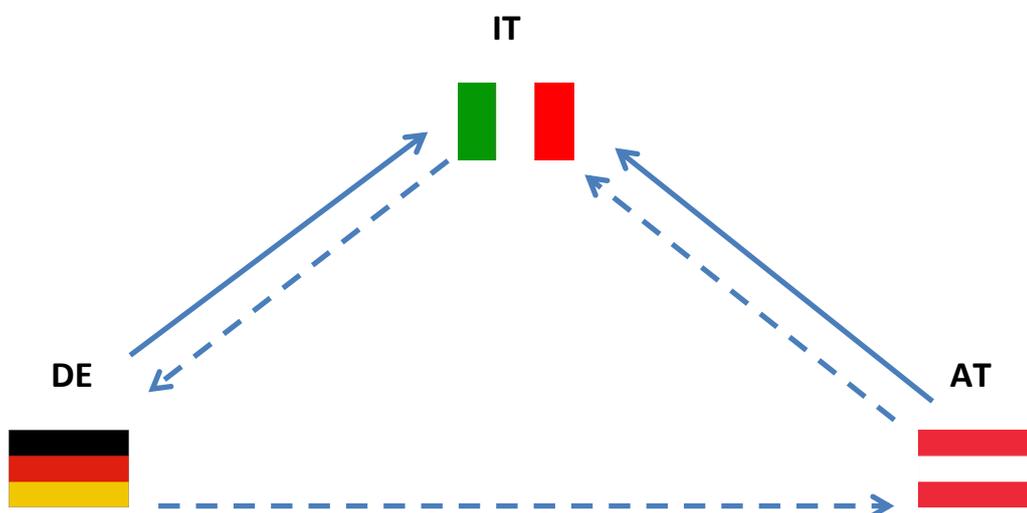


Obblighi IT:

- Annota in apposito registro tenuto ai sensi dell'art. 50, comma 5 DL 331/93 la merce inviata in lavorazione a DE1;

- Invia, nello stesso periodo di annotazione nel registro di cui sopra, il modello INTRA-1bis delle cessioni nella sola parte statistica (se presenta il modello con cadenza mensile), non compila le colonne da 2 a 4, indica a colonna 5 (natura della transazione) il codice “4” (operazione in vista di una lavorazione per conto terzi o di una riparazione) e a colonna 9 il valore delle materie prime;
- Riceve da DE1 la fattura senza addebito di imposta tedesca;
- Integra con IVA ai sensi dell’art. 17 DPR 633/72 la suddetta fattura e registra il documento;
- Invia il modello INTRA-2bis degli acquisti ai solo fini statistici per rilevare la movimentazione dei beni (se presenta il modello con cadenza mensile). Non compila le colonne da 2 a 5 e indica quale valore statistico quello globale del prodotto introdotto in Italia;
- Compila ed invia anche il modello INTRA-2quater degli acquisti per il servizio ricevuto da DE1.

Caso n. 25: IT invia materie prime per un’iniziale lavorazione a DE e lo incarica di consegnare in Austria il semilavorato a AT per una successiva lavorazione, al termine della quale quest’ultimo invierà il prodotto finito in Italia ad IT.

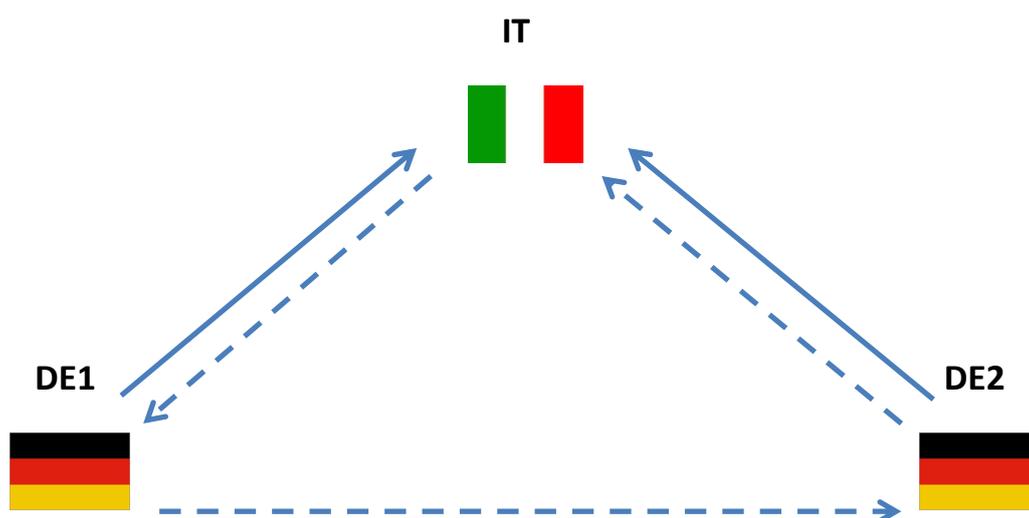


Obblighi IT:

- Annota in apposito registro, ai sensi dell’art. 50, comma 5 DL 331/93 la merce inviata in lavorazione in Germania;

- Invia il modello INTRA-1bis delle cessioni nella sola parte statistica (se presenta il modello con cadenza mensile) nel periodo di annotazione nel registro di cui al precedente punto, non compila le colonne da 2 a 4, indica a colonna 5 (natura della transazione) il codice “4” (operazione in vista di una lavorazione per conto terzi o di una riparazione) e a colonna 9 il valore delle materie prime;
- Riceve da DE e da AT fattura senza addebito di imposta tedesca ed austriaca;
- Integra con IVA le fatture ricevute ai sensi dell’art. 17 DPR 633/72 e registra il documento;
- Invia il modello INTRA-2bis degli acquisti per la sola parte statistica (se presenta il modello con cadenza mensile), non compila le colonne da 2 a 5 e indica quale valore statistico il valore finale complessivo del prodotto finito;
- Compila ed invia anche il modello INTRA -2quater degli acquisti per le fatture relative ai servizi ricevuti da DE e AT nei periodi della loro registrazione.

Caso n. 26: IT invia materie prime in Germania DE1 per una lavorazione e lo incarica di consegnare il semilavorato a DE2 per una successiva lavorazione, sempre per suo conto. Al termine della lavorazione DE2 restituisce in Italia il prodotto finito a IT.

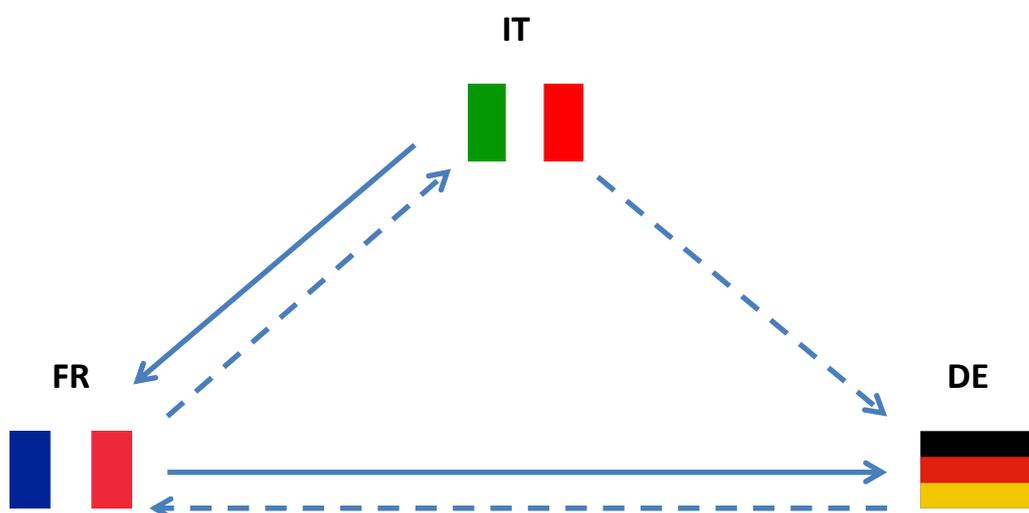


Obblighi di IT:

- Annota in apposito registro istituito ai sensi dell'art. 50,co. 5 DL 331/93 la merce inviata in lavorazione evidenziando i due prestatori tedeschi;

- Invia il modello INTRA-1bis delle cessioni, nello stesso periodo di annotazione sul registro sopramenzionato, compilato solo nella parte statistica (se presenta il modello con cadenza mensile) senza compilare le colonne da 2 a 4, per evidenziare l'uscita dei beni dal territorio nazionale
- Riceve la fattura per la lavorazione da DE1 e DE2, senza addebito di imposta tedesca, che deve assoggettare ad IVA ai sensi dell'art. 7-ter DPR 633/72;
- Integra le fatture ricevute da DE1 e DE2 con IVA ai sensi dell'art. 17 DPR 633/72 e le registra nei registri IVA acquisti e vendite;
- Invia il modello INTRA-2bis degli acquisti, ai soli fini statistici all'atto della restituzione del prodotto finito effettuato da DE2, senza compilare le colonne da 2 a 5;
- Invia il modello INTRA-2quater degli acquisti di servizi ricevuti (lavorazioni da parte di DE1 e DE2) nel periodo di registrazione delle fatture stesse

Caso n. 27: IT riceve da FR semilavorati per una sublavorazione commessa da quest'ultimo su merce allo stesso inviata da DE. Al termine della lavorazione l'operatore italiano invia il prodotto finito in Germania a DE.

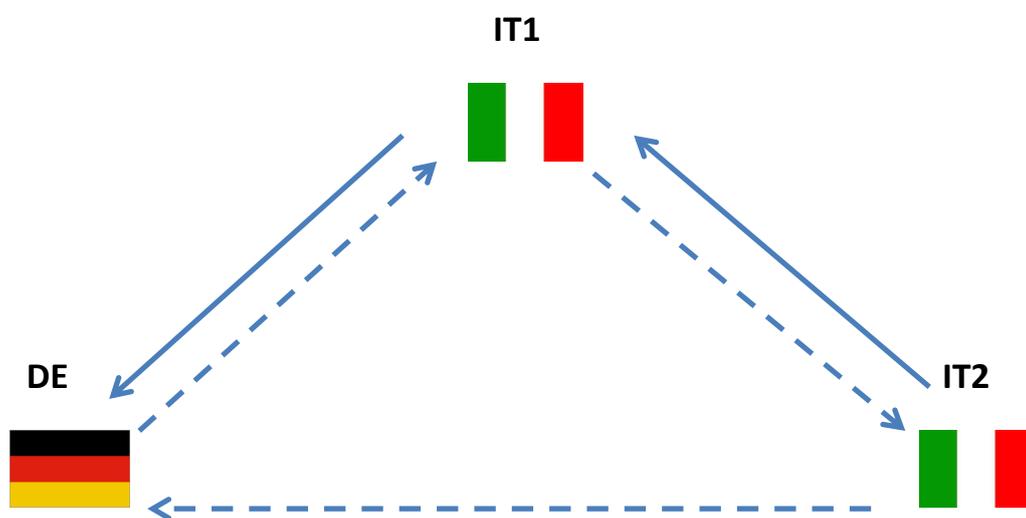


Obblighi IT:

- Annota in apposito registro di lavorazione, ai sensi dell'art. 50, comma 5 DL 331/93 i semilavorati ricevuti da FR;

- Invia il modello INTRA-2bis degli acquisti solamente agli effetti statistici (se presenta la dichiarazione con cadenza mensile) nello stesso periodo di annotazione nel registro di cui al precedente punto e non compila le colonne da 2 a 5;
- Emette nei confronti di FR fattura non soggetta ad IVA ai sensi dell'art. 7-ter;
- Trasmette il modello INTRA-1bis delle vendite ai soli fini statistici (se già presenta la dichiarazione con cadenza mensile); non compila le colonne da 2 a 4, indica a colonna 5 il codice "5" (operazione successiva ad una lavorazione per conto terzi o a una riparazione), compila la parte statistica indicando a colonna 12 quale luogo di destinazione della merce il codice DE;
- Compila e trasmette anche il modello INTRA-1quater delle cessioni per la lavorazione resa a FR.

Caso n. 28: IT1 riceve materie prime per una lavorazione da DE e subappalta una successiva trasformazione ad un altro soggetto nazionale IT2, il quale al termine della lavorazione invia il prodotto finito in Germania.



Obblighi IT1:

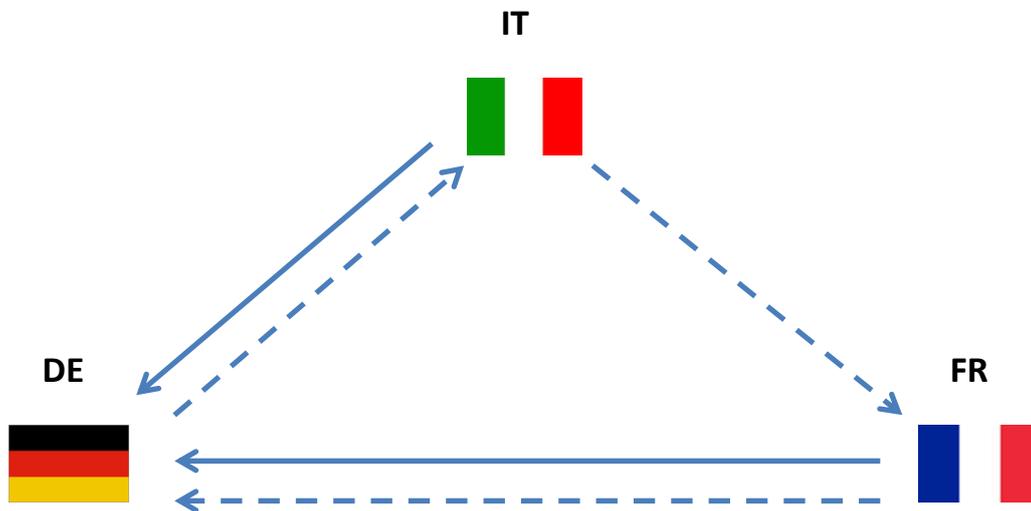
- Annota in apposito registro, ai sensi dell'art. 50, comma 5 DL 331/93 i beni ricevuti in lavorazione da DE;

- Invia il modello INTRA-2bis degli acquisti agli effetti statistici (solo se presenta la dichiarazione con cadenza mensile) nel periodo di annotazione nel registro di cui al precedente punto, senza compilare le colonne da 2 a 5;
- Emette, all'atto dell'invio dei beni ad IT2, un documento di trasporto per la consegna della merce, indicando la causale non traslativa del trasporto;
- Emette nei confronti di DE fattura non soggetta ad IVA ai sensi dell'art. 7-ter DPR 633/72;
- Non ha l'obbligo di acquisire la prova che la merce, al termine della successiva trasformazione, sia andata all'estero in quanto la lavorazione da lui resa a DE è in ogni caso senza applicazione dell'IVA in Italia;
- Invia il modello INTRA-1quater delle cessioni per il servizio di lavorazione reso a DE;
- Riceve fattura da IT2 per la sublavorazione con addebito dell'IVA trattandosi di operazione interna, territorialmente rilevante in Italia.

Obblighi IT2:

- Riceve la merce da IT1 con documento di trasporto;
- Annota in apposito registro, ai sensi dell'art. 50, comma 5 DL 331/93 i beni ricevuti in lavorazione da IT1;
- Emette nei confronti di IT1 fattura con applicazione dell'IVA trattandosi di operazione interna;
- Invia il prodotto finito a DE e trasmette l'INTRA-1bis delle cessioni agli effetti statistici (se il modello è mensile) senza compilare le colonne da 2 a 4 .

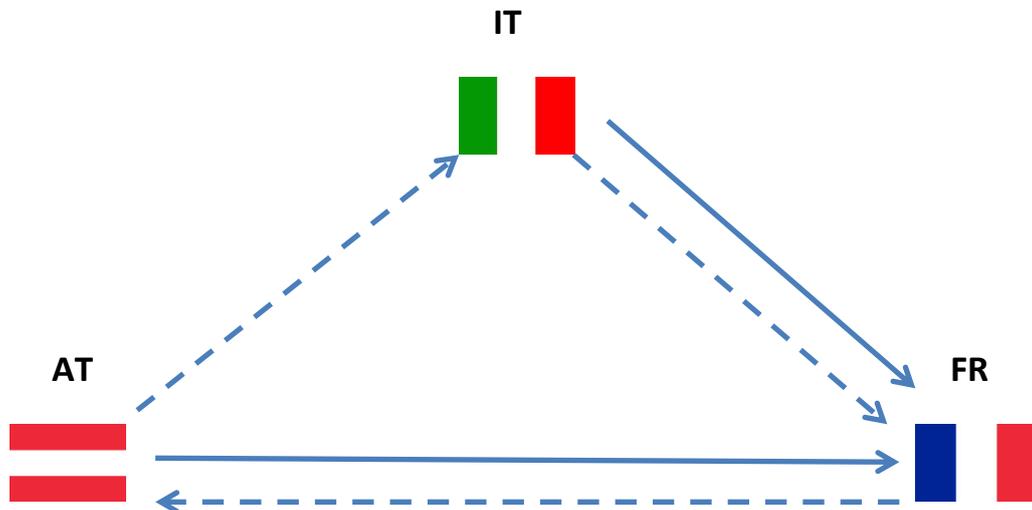
Caso n. 29: IT riceve materie prime per un'iniziale lavorazione da DE che lo incarica di consegnare il semilavorato a FR, operatore francese, per una successiva trasformazione, al termine della quale quest'ultimo invia il prodotto finito in Germania.



Obblighi IT:

- Annota in apposito registro, ai sensi dell'art. 50, comma 5, la merce ricevuta in lavorazione da DE;
- Invia l'INTRA-2bis degli acquisti solamente agli effetti statistici (se presenta la dichiarazione con cadenza mensile) nello stesso periodo di registrazione nel registro di cui al precedente punto e non compila le colonne da 2 a 5;
- Emette nei confronti di DE fattura non soggetta ad IVA ai sensi dell'art. 7-ter DPR 633/72, in quanto la prestazione di servizio non è territorialmente rilevante in Italia;
- Trasmette l'INTRA-1bis delle cessioni ai soli fini statistici (se già presenta il modello con cadenza mensile); indica a colonna 5 il codice "5" (operazione successiva ad una lavorazione per conto terzi o a una riparazione) e a colonna 12, quale luogo di destinazione della merce, il codice FR (non vanno compilate le colonne 2 e 3);
- Trasmette anche l'INTRA-1quater per la lavorazione eseguita nei confronti di DE.

Caso n. 30: IT riceve dall' Austria semilavorati per una seconda lavorazione da un operatore austriaco AT, su incarico e per conto di un operatore francese FR. Al termine della lavorazione IT invia il prodotto finito in Francia a FR.



Obblighi IT:

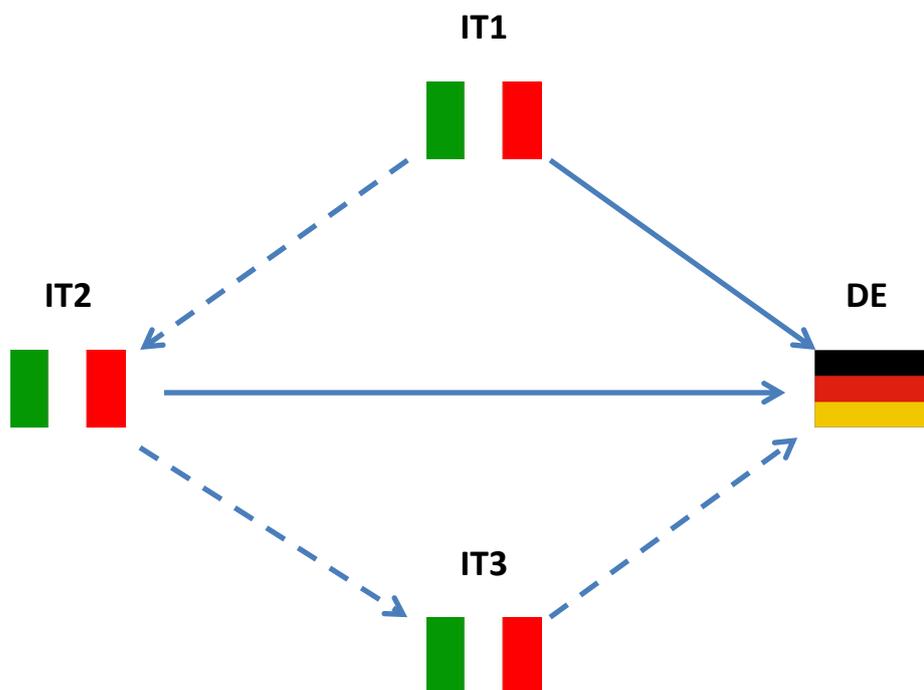
- Annota in apposito registro di lavorazione, ai sensi dell'art. 50, comma 5, i semilavorati ricevuti da AT;
- Trasmette l'INTRA-2bis degli acquisti solamente agli effetti statistici (se presenta la dichiarazione con cadenza mensile) nello stesso periodo di annotazione nel registro di cui al precedente punto; non compila le colonne da 2 a 5 e indica in colonna 13 il codice AT quale luogo di provenienza della merce;
- Emette nei confronti di FR fattura non soggetta ad IVA ai sensi dell'art. 7-ter DPR 633/72;
- Trasmette l'INTRA-1bis delle cessioni ai soli effetti statistici (se presenta la dichiarazione con cadenza mensile) con riferimento alla registrazione della fattura emessa nei confronti del proprio committente FR; non compila le colonne da 2 a 4, indica a colonna 5 il codice "5" (operazione successiva ad una lavorazione per conto terzi o a una riparazione) e a colonna 9 il valore finale complessivo del bene;
- Compila e trasmette anche l' INTRA-1quater delle cessioni per lavorazioni rese a FR.

3.2. Triangolazioni miste

Questa fattispecie di operazioni triangolari, prevede l'intervento di tre o più operatori stabiliti in due o più Paesi comunitari ed una serie di operazioni miste di cessione di beni e di lavorazione.

3.2.1 Casi pratici

Caso n. 31: *IT1 cede materie prime a DE, che lo incarica di consegnare i beni in Italia a IT2 per la lavorazione, al termine della quale quest'ultimo consegna il semilavorato, sempre in Italia, a IT3, che alla fine della lavorazione invia il prodotto finito in Germania.*



Obblighi IT1:

- Emette nei confronti di DE fattura non imponibile ai sensi dell'art. 41, comma 1, lett. a);
- Consegna la merce a IT2 con documento di consegna, indicando che la merce viene consegnata per conto di DE;
- Compila l'INTRA-1bis delle cessioni ai soli fini fiscali (colonna da 1 a 4) nel periodo di emissione della fattura;

- Deve acquistare la prova che la merce è andata all'estero (valgono le stesse considerazioni fatte nel precedente caso 31 per IT1) in mancanza della quale la cessione è soggetta ad imposta in Italia

Obblighi IT2:

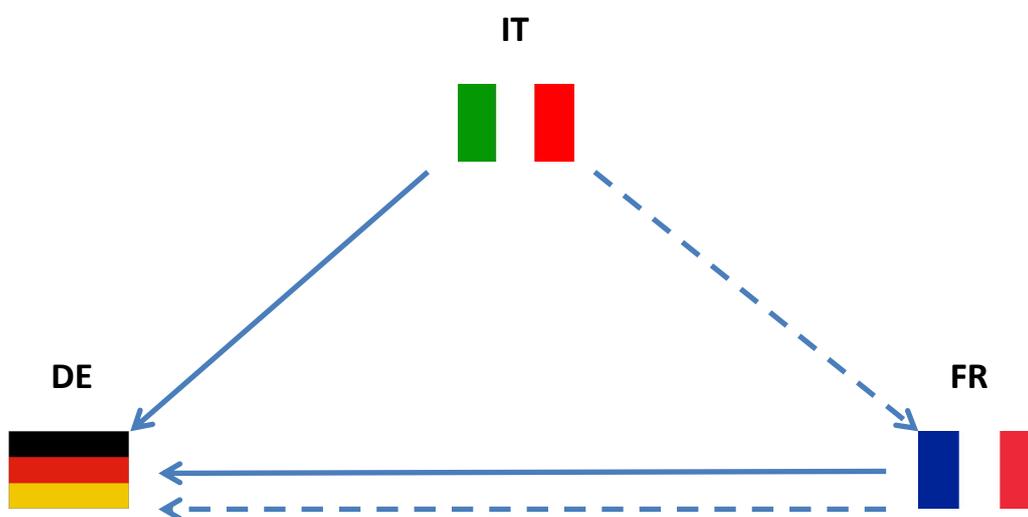
- Riceve la merce da IT1 unitamente ad un documento di consegna;
- Riporta nell' apposito registro di cui all'art. 50, comma 5, i beni ricevuti da IT1 per conto di DE;
- Emette nei confronti di DE fattura non soggetta ad IVA ai sensi dell'art. 7-ter;
- Consegna la merce a IT3 con documento di trasporto indicando che la merce viene consegnata per conto di DE;
- Compila e invia anche l' INTRA-1quater delle prestazioni rese per la fattura emessa nei confronti di DE;
- Annota lo "scarico" dei beni nel registro di cui all'art. 50, comma 5;
- Non deve più acquisire la prova che la merce è andata all'estero in quanto la sua prestazione mantiene sempre il regime di esclusione da IVA.

Obblighi IT3:

- Riceve la merce da IT2 con documento di trasporto;
- La annota in apposito registro di lavorazione ai sensi dell'art. 50, comma 5;
- Emette nei confronti di DE fattura non soggetta ad IVA in Italia ai sensi dell'art. 7-ter;
- Trasmette, se mensile, l'INTRA-1bis delle cessioni ai soli fini statistici, in quanto si occupa del trasporto dei beni a DE. Non compila le colonne da 2 a 4, indica a colonna 5 il codice "5" (operazione successiva ad una lavorazione per conto terzi o a una riparazione), e a colonna 9, quale valore statistico, riporta il valore finale complessivo dei beni (valore iniziale materie prime + prima lavorazione + seconda lavorazione);
- Compila e invia sempre l' INTRA-1quarter delle prestazioni rese per la fattura emessa nei confronti di DE;
- Annota lo "scarico" dei beni nel registro di cui all'art. 50, comma 5;
- Deve cooperare con IT1 per consentirgli di acquistare la prova dell'avvenuta spedizione dei beni fuori dallo Stato italiano.

- Non deve più acquisire per sé e per IT2 la prova che la merce è andata all'estero in quanto le due lavorazioni conservano sempre il regime di esclusione da IVA.

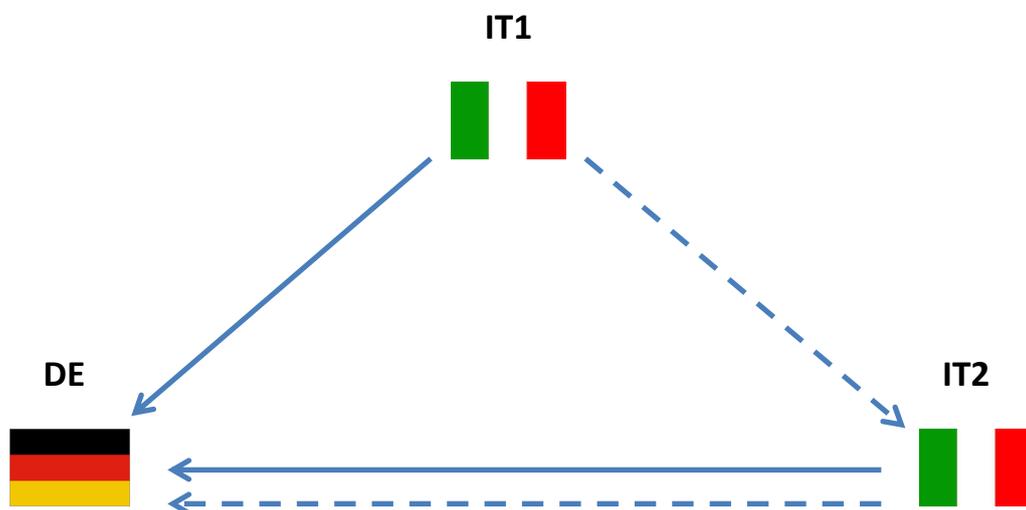
Caso n. 32: IT cede materie prime a DE, che lo incarica di consegnare i beni in Francia a FR per una lavorazione, al termine della quale quest'ultimo cura l'invio del prodotto finito in Germania.



Obblighi IT:

- Emette nei confronti di DE fattura non imponibile ai sensi dell'art. 41, comma 1, lett. a);
- Compila l'INTRA-1bis sia agli effetti fiscali che agli effetti statistici (se mensile), indica nella colonna 2 il codice DE, nella colonna 3 il numero identificativo del cliente tedesco e nella colonna 12 (solo se presenta la dichiarazione con cadenza mensile) come Paese di destinazione indica la sigla FR, ove è diretta la merce in partenza dall'Italia;
- Il modello intrastat va presentato con riferimento al periodo in cui è stato effettuato l'invio dei beni in Francia.

Caso n. 33: IT1 cede materie prime a DE, che lo incarica di consegnare beni in Italia a IT2 per una lavorazione, al termine della quale quest'ultimo cura l'invio del prodotto finito in Germania.



Obblighi IT1:

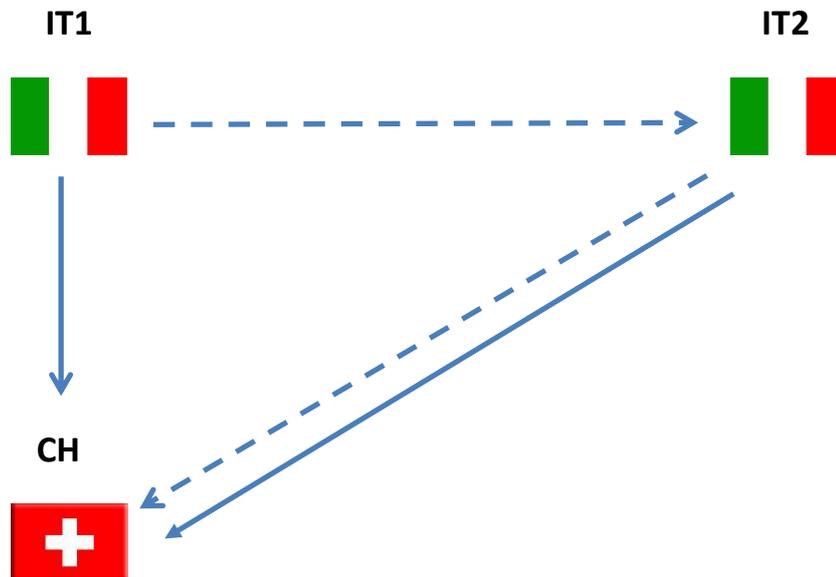
- Emette nei confronti del cliente DE fattura non imponibile ai sensi dell'art. 41, comma 1, lett. a) DL 331/93;
- Consegna la merce a IT2 con documento di consegna, evidenziando la causale che il trasporto è in conto lavorazione per conto di DE;
- Compila l'INTRA-1bis delle cessioni ai soli fini fiscali (colonna da 1 a 4) nel periodo di emissione della fattura;
- Deve munirsi della prova dell'effettiva uscita dei beni dal territorio dello Stato, in mancanza della quale è tenuto a regolarizzare la cessione con assoggettamento ad imposta italiana. Tale prova può essere fornita da copia della fattura di trasporto dei prodotti finiti all'estero, ovvero da altro documento che inequivocabilmente comprovi l'invio all'estero dei beni.

Se il prodotto finito è andato in un Paese Extra UE su incarico di DE, è necessario avere copia della propria fattura vistata dalla dogana di uscita, posto che IT1 effettua un' "esportazione congiunta" (Vedi caso n.) non imponibile ai sensi dell'art. 8, comma 1, e dell'art.9, comma 1 n. 10, D.P.R. 633 del 1972.

Obblighi IT2:

- Riceve la merce da IT1 unitamente ad un documento di consegna;
- Riporta nell' apposito registro di cui all'art. 50, comma 5, i beni ricevuti da IT1 per conto di DE;
- Emette nei confronti di DE fattura non soggetta ad IVA ai sensi dell'art. 7-ter;
- Invia l' INTRA-1bis delle cessioni per monitorare la movimentazione dei beni solo ai fini statistici (se presenta l'elenco con cadenza mensile); non compila le colonne da 2 a 4, indica a colonna 5 (natura della transazione) il codice "5", e quale valore statistico riporta il valore finale complessivo dei beni (fattura di IT per la cessione più la propria fattura di lavorazione);
- Compila e invia anche l' INTRA-1quater delle prestazioni rese per la fattura senza IVA emessa nei confronti di DE;
- Deve cooperare con IT1 per consentirgli di acquistare la prova dell'avvenuta spedizione dei beni fuori dallo Stato italiano.

Caso n. 34: IT1 cede materie prime ad un soggetto svizzero CH, che lo incarica di consegnare i beni in Italia a IT2 per una lavorazione, al termine della quale quest'ultimo cura l'invio del prodotto finito in Svizzera a CH. La lavorazione viene effettuata per conto del committente non residente svizzero CH.

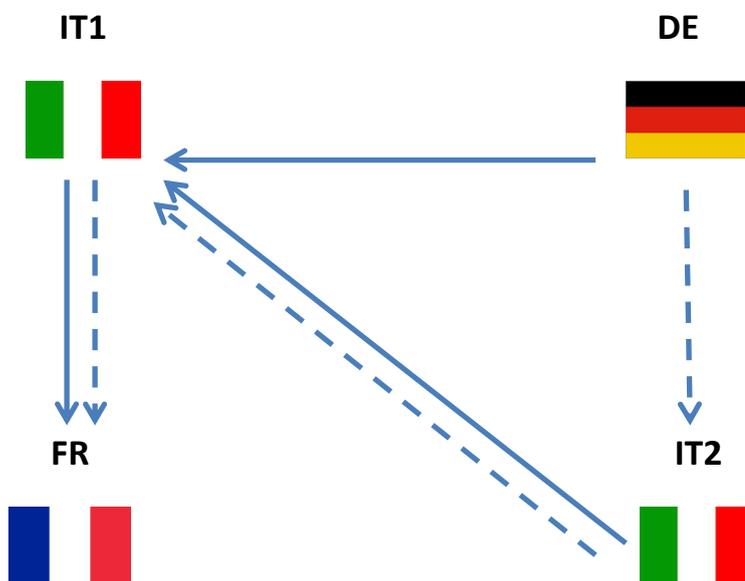


- La cessione della merce da parte del primo cedente IT1 è **una cessione all'esportazione non imponibile ai sensi dell'art. 8 primo comma lett. a) DPR 633/72** anche se prima della materiale uscita dei beni dal territorio comunitario interviene un operatore terzo IT2 che effettua una lavorazione o una trasformazione del bene per conto del committente non residente CH.
- La successiva lavorazione effettuata da IT2 è **un'operazione fuori campo IVA ai sensi dell'art. 7 ter DPR 633/72.**

Nel caso in cui la lavorazione fosse eseguita per conto di un committente residente in Italia il corrispettivo della lavorazione dovrebbe essere assoggettato ad IVA non rientrando la fattispecie nell'ipotesi di cui all'art. 9, co.1 n. 9. Tuttavia qualora il bene fosse esportato a cura del cedente troverebbe applicazione il disposto dell'art. 8, co. 1 lett. a) che limitatamente alla cessione considera la stessa come una cessione non imponibile all'esportazione. A questo fine è comunque necessario che la bolletta doganale di esportazione sia intestata al fornitore residente (con indicato il prezzo

della cessione dei beni risultante dalla fattura emessa nei confronti del cessionario) e che vengano esibite alla dogana competente sia la fattura recante l'addebito al cessionario del prezzo dei beni ceduti sia la fattura che reca l'addebito dei corrispettivi della lavorazione eseguita (Risoluzione n. 223 del 10 agosto 2007).

Caso n. 35: IT1 acquista da un fornitore tedesco DE e fa consegnare i beni ad un altro soggetto nazionale IT2 perché li assembli su di un macchinario che IT2 vende a IT1. Successivamente IT1 vende il macchinario al cliente francese FR.



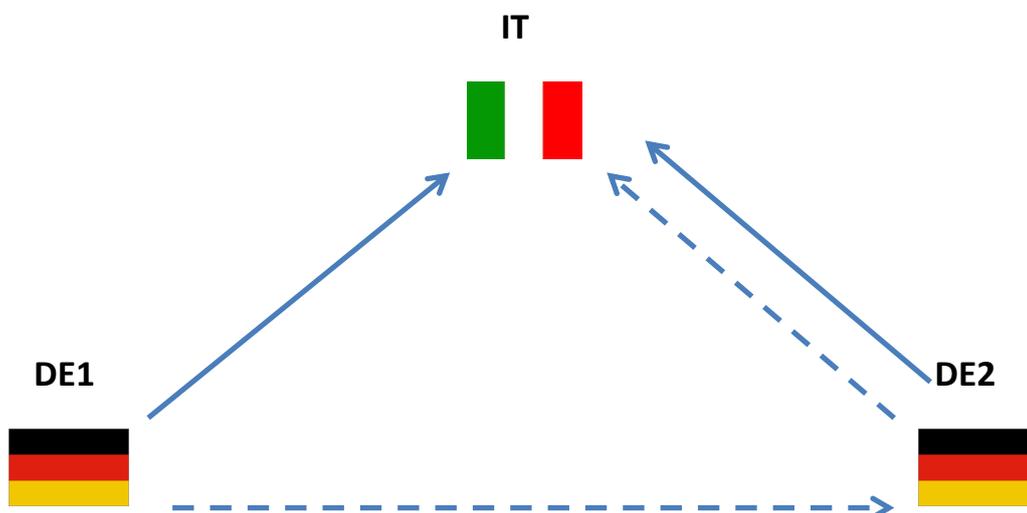
Obblighi IT1:

- Il soggetto tedesco fattura la vendita dei beni a IT1;
- IT1 effettua un acquisto intracomunitario e pertanto integrerà con IVA la fattura ricevuta dal fornitore DE;
- IT1 dovrà annotare su apposito registro tenuto ai sensi dell'art. 50 co. 5 DL 331/93, che i beni acquistati da DE si trovano presso IT2;
- IT1 compila il modello INTRA-2bis per l'acquisto dei beni dal fornitore tedesco.
- IT1 vende e consegna il macchinario finale al suo cliente francese: effettua una cessione intracomunitaria non imponibile art. 41 co. 1 lett. a)
- Compila il modello INTRA-1bis per la cessione intracomunitaria.

Obblighi IT2:

- IT2 deve caricare in apposito registro tenuto ai sensi dell'art. 50 co. 5 di 331/93 l'arrivo dei beni di proprietà di IT1;
- IT2 fattura con IVA la lavorazione ad IT1;
- IT2 scarica il registro di cui all'art. 50 co. 5 DL 331/93 con la fattura di vendita del macchinario emessa ad IT1 (di conseguenza anche IT1 scarica il registro con la fattura ricevuta da IT2).

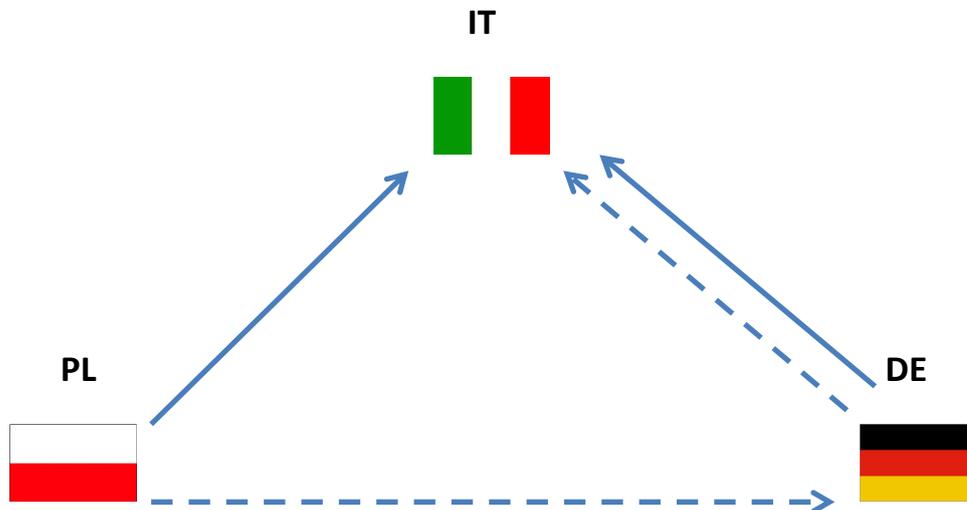
Caso n. 36: IT acquista materie prime da DE1 e lo incarica di consegnare i beni a DE2 per una lavorazione, al termine della quale quest'ultimo cura l'invio del prodotto in Italia.



Obblighi IT:

- Riceve da DE1 e DE2 fatture senza addebito di imposta;
- Integra con imposta e registra le due fatture rispettando i termini di effettuazione delle due operazioni di acquisto;
- Compila l'INTRA-2bis acquisto di beni e INTRA-2quater acquisto di servizi e riporta distintamente le due operazioni, nel rispetto dei termini prescritti, anche ai fini statistici.

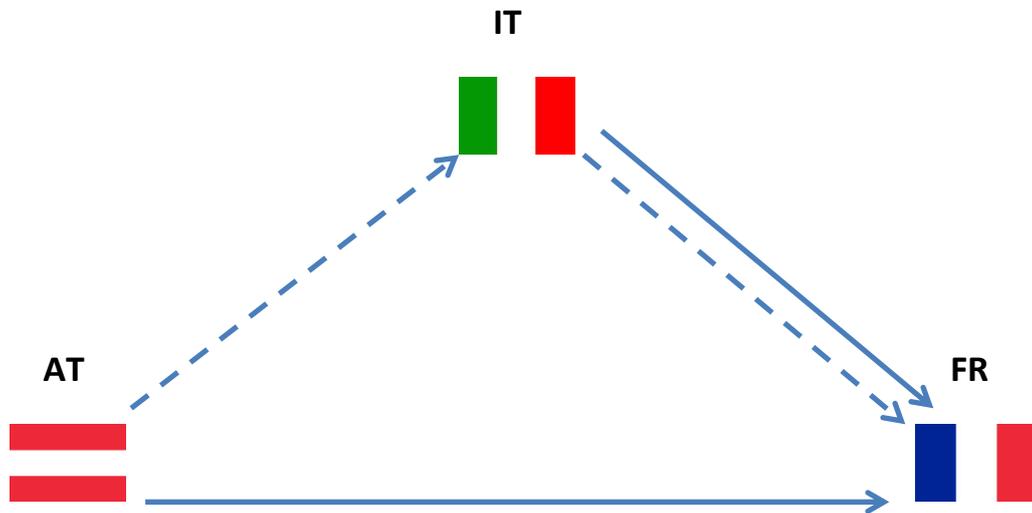
Caso n. 37: IT acquista materie prime da PL e lo incarica di consegnare i beni in Germania a DE per la lavorazione, al termine della quale quest'ultimo cura l'invio del prodotti finito in Italia.



Obblighi IT:

- Riceve da PL fattura per la cessione di beni senza addebito di imposta polacca;
- Integra con IVA e registra la fattura;
- Trasmette l'INTRA-2bis degli acquisti e riporta ai soli effetti fiscali (colonna da 1 a 5) la fattura di PL nel periodo di registrazione della stessa;
- Annota la movimentazione dei beni spediti in Germania per la lavorazione nel registro di cui all'art. 50, comma 5;
- Riceve da DE la fattura per lavorazione senza addebito di imposta tedesca;
- Integra con IVA e registra la fattura del prestatore tedesco;
- Trasmetta l'INTRA-2quater degli acquisti e dichiara l'acquisizione del servizio di lavorazione;
- Compila e trasmette l'INTRA-2bis degli acquisti ai soli fini statistici (se presenta il modello con cadenza mensile), compila le colonne 1 e da 6 a 15, indicando come valore statistico quello finale globale comprensivo anche del valore delle materie prime e della lavorazione.

Caso n. 38: IT riceve per la lavorazione materie prime che gli vengono inviate, per conto del committente francese FR, dal fornitore austriaco AT di quest'ultimo . Al termine della lavorazione IT invia il prodotto finito in Francia a FR.



Obblighi di IT:

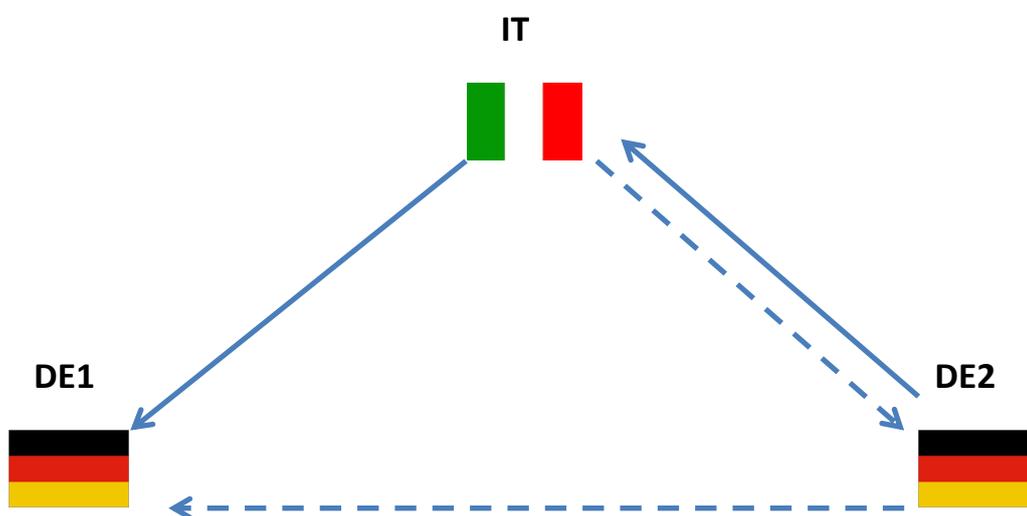
- Annota in apposito registro di lavorazione ai sensi dell'art. 50, co. 5 DL 331/93 indicando i dati dell'operatore austriaco AT e di quello francese FR;
- Compila l'INTRA-2bis degli acquisti nel periodo di annotazione nel registro di cui al precedente punto solo ai fini statistici (se presenta la dichiarazione con cadenza mensile); non compila le colonne da 2 a 5 e a colonna 13 riporta la sigla AT riferita allo Stato da cui proviene la materia prima;
- Emette nei confronti di FR fattura esclusa da IVA ai sensi dell'art. 7 ter DPR 633/72;
- Compila l'INTRA-1quater delle prestazioni rese per dichiarare la fattura emessa a FR;
- A fine lavorazione compila l'INTRA-1bis delle cessioni agli effetti statistici solo se presenta la dichiarazione con cadenza mensile; non compila le colonne da 2 a 4 ed indica a colonna 5 (natura della transazione il codice 5 e a colonna 9 il valore finale complessivo
- Poiché i beni vengono inviati in un Paese diverso da quello dal quale sono state spedite le materie prime l'operatore francese dovrebbe acquisire un numero di identificazione in Italia per rilevare l'acquisto intracomunitario assimilato e la successiva cessione intracomunitaria in Francia.

NOTA BENE!

La Corte di giustizia UE, con la sentenza relativa alle cause riunite C-606/12 e C-607/12 del 6 marzo 2014, ha stabilito che i trasferimenti intracomunitari di beni provenienti da un altro Stato membro dell'Unione europea, e destinati ad essere lavorati nel Paese comunitario di arrivo, **sono ammessi al regime di sospensione d'imposta sotto la condizione che, al termine della prestazione, i beni ritornino nel territorio di origine.** Quindi nel caso sopra specificato l'operatore francese deve identificarsi direttamente o proprio rappresentante in Italia per regolarizzare l'operazione ovvero l'acquisto intracomunitario delle materie prime da AT.

L'art. 13 della L. 29 luglio 2015, n. 115 (Legge europea 2014), pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 178 del 3 agosto 2015, ha modificato gli artt. 38 e 41 del D.L. n. 331/1993, riguardanti la disciplina degli scambi intracomunitari di beni, con effetto dal 18 agosto 2015, uniformando così la normativa nazionale a quella comunitaria.

Caso n. 39: IT vende dei prodotti finiti a DE1 ma invia gli stessi a DE2 per una rifinitura (ad esempio verniciatura) al termine della quale i beni vengono consegnati a DE1.



Obblighi IT:

- Annota in apposito registro di lavorazione ai sensi dell'art. 50 co 5 i dati dell'operatore tedesco che esegue la lavorazione;

- Compila l'INTRA-1bis delle cessioni nella sola parte statistica solo se presenta la dichiarazione con cadenza mensile per evidenziare l'uscita dei beni dal territorio nazionale;
- Integra con IVA la fattura ricevuta da DE2 per la lavorazione eseguita in Germania ai sensi dell'art. 7-ter
- Emette fattura ai sensi dell'art. 21 co. 6 bis DPR 633/72 trattandosi di cessione soggetta ad IVA in altro Stato membro indicando "inversione contabile" nel Paese di destinazione. In ogni caso si deve verificare la legislazione tedesca come regola le cessioni interne effettuate da fornitori non stabiliti in Germania.

NOTA BENE!

La cessione di beni, sui quali il cedente ha fatto realizzare lavori di rifinitura nello Stato del cessionario, prima dell'invio a destinazione, assume rilevanza ai fini iva nello Stato dell'acquirente (ove la lavorazione è stata effettuata). (Sentenza 02.10.2014 causa C-446/13).

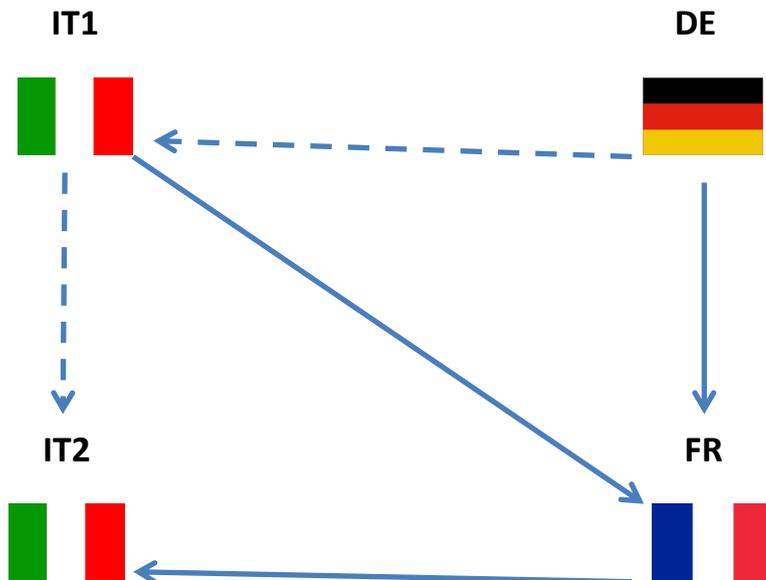
Nella sentenza della Corte di Giustizia Ue causa C-446/13 del 2.10.2014, una società italiana, nella fattispecie una fonderia, aveva venduto pezzi metallici a una società con sede sociale in Francia ma, prima della cessione, li aveva spediti per proprio conto ad un'altra società straniera, perché realizzasse lavori di verniciatura e li inviasse poi direttamente all'acquirente finale in Francia.

Secondo i giudici del Lussemburgo, il luogo di una cessione di beni si reputa situato, ai sensi dell'art. 8 paragrafo 1, lettera a), della sesta Direttiva, nel "luogo in cui il bene si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente". Avendo il contratto di vendita ad oggetto la cessione di prodotti finiti, i suddetti si conformano al contratto solo dopo la lavorazione effettuata in Francia; pertanto i "beni finiti si trovavano già al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente", in Francia.

Secondo la Corte infatti, "un fornitore di beni, quando spedisce questi ultimi a un prestatore incaricato di lavori di rifinitura, non trasferisce all'acquirente il potere di disporre dei beni di cui trattasi come proprietario. Una siffatta spedizione mira unicamente a rendere i beni di cui trattasi conformi agli obblighi contrattuali del fornitore affinché possa aver luogo la successiva cessione all'acquirente".

Il luogo della cessione quindi si deve considerare il territorio francese e pertanto la cessione del prodotto, di cui si tratta nella sentenza, è una operazione interna in Francia e non una cessione intracomunitaria.

Caso n. 40: IT1 riceve le materie prime da DE su incarico di FR, committente della lavorazione. Al termine della lavorazione il prodotto finito non viene inviato in Francia ma resta in Italia perché viene venduto dall'operatore francese FR ad un cliente italiano IT2.



Obblighi IT1:

- Annota in apposito registro di lavorazione ai sensi dell'art. 50 co.5 le materie prime ricevute da DE;
- Invia l'INTRA-2bis degli acquisti solamente ai fini statistici se presenta il modello con cadenza mensile nel periodo di annotazione nel registro indicato nel precedente punto e non compila le colonne da 2 a 5.
- Emette fattura nei confronti di FR non soggetta ad IVA ai sensi dell'art. 7 – ter DPR 633/72;
- Compila e trasmette l'INTRA-1quater delle cessioni per il servizio di lavorazione reso a FR.

(vedi anche Caso n. 38 pag. 70 e Nota bene pag. 71)

PARTE SECONDA:

LE OPERAZIONI QUADRANGOLARI

Le operazioni quadrangolari sono le c.d. “transazioni a catena” a cui partecipano operatori in numero superiore a tre e dislocati in più Stati.

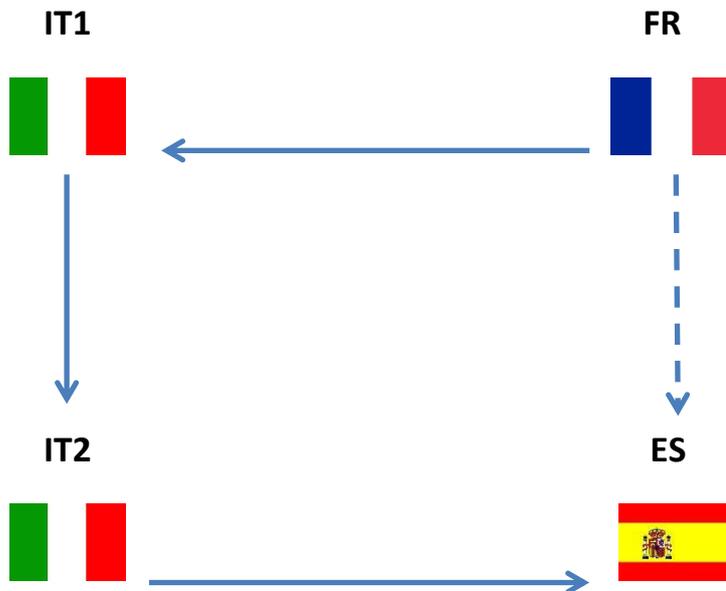
In particolare a riguardo, si deve preliminarmente osservare, come specificato nella Circolare n. 145 del 10 giugno 1998 che “la problematica riguardante tali operazioni ha formato oggetto di esame in ambito comunitario ma a differenza di quanto avvenuto per le operazioni triangolari non ha trovato soluzione 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”.

Tali tipologie di operazioni non possono godere delle semplificazioni previste per le operazioni triangolari, ma è necessario ricondurle ad un’operazione triangolare tramite la nomina di almeno un rappresentante fiscale nello Stato membro di partenza o di arrivo dei beni.

A titolo meramente esemplificativo si riportano l’ipotesi trattata nella citata Circolare ed alcune casistiche ricorrenti.

1.1 Casi pratici:

Caso n. 41: Un operatore italiano IT1 acquista un bene da un 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 ES. I beni dalla Francia vengono inviati direttamente in Spagna.



Analizziamo di seguito i rapporti che vengono ad instaurarsi tra gli operatori coinvolti:

- **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.

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-bis 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.

- **Rapporto IT1-IT2**

L'operazione e' irrilevante ai fini dell'imposta nazionale, in quanto i beni, all'atto della cessione, non sono fisicamente presenti sul territorio dello Stato. Conseguentemente, non puo' trovare applicazione il regime di non imponibilita' 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;

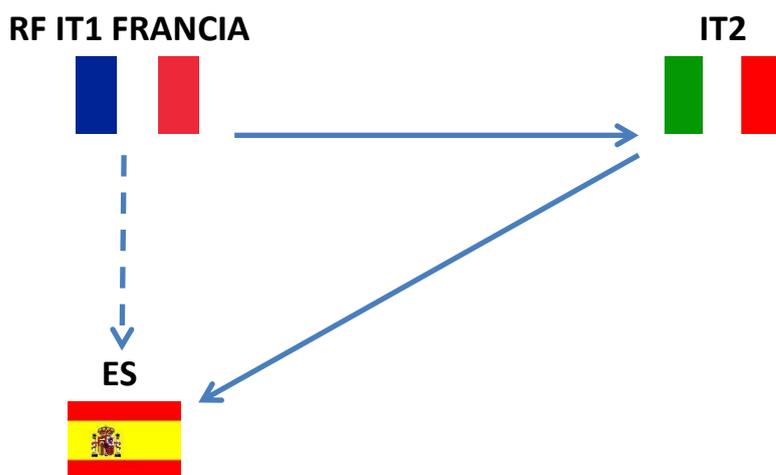
- **Rapporto IT2-ES**

In relazione a quanto gia' illustrato ai precedenti punti, l'operazione non puo' 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.

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 piu' idonee da seguire sono la nomina di un rappresentante fiscale alternativamente in Francia o in Spagna da parte di uno dei soggetti nazionali. Si possono pertanto verificare le seguenti ipotesi:

IPOTESI a) IT1 nomina un rappresentante fiscale in Francia:

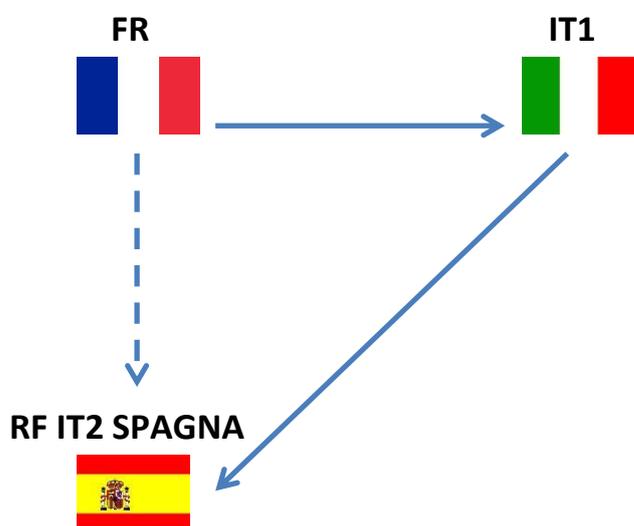
- il rapporto FR-IT1 viene assoggettato in Francia quale operazione interna;
- il rapporto RF IT1-IT2-ES configura un'operazione triangolare comunitaria, in quanto il rappresentate francese di IT1 pone in essere una cessione intracomunitaria (in partenza dalla Francia) nei confronti di IT2 e, su incarico 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.

IOTESI b) IT2 nomina un rappresentante fiscale in Spagna:

- nel rapporto FR-IT1-RF 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 RF di IT2 - acquirente finale spagnolo realizza un'operazione interna tassabile in Spagna.

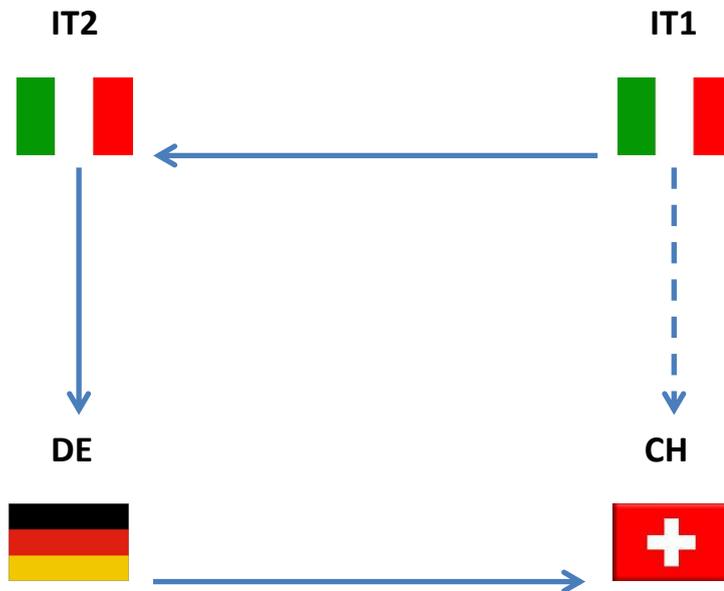
IPOTESI c) IT1 nomina un rappresentante fiscale in Spagna:

L'ipotesi rende piu' complessa l'operazione, in quanto comporta la nomina di un rappresentante fiscale 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.

Caso n. 42: Un operatore italiano IT2 acquista dei beni da un altro soggetto residente IT1 e li rivende ad un soggetto residente in Germania DE. I beni vengono consegnati dal primo cedente nazionale IT1 fuori dal territorio comunitario ad un quarto soggetto svizzero CH, cliente di DE.

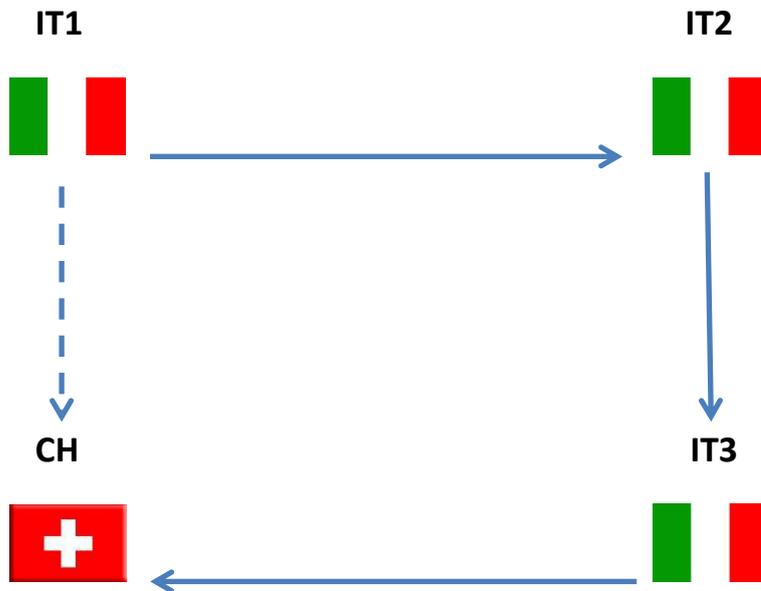


Dal punto di vista fiscale l'operazione potrebbe essere la seguente:

Il primo cedente nazionale IT1 emette fattura nei confronti di IT2 con IVA, trattando l'operazione come cessione interna.

A questo punto IT2 potrebbe impostare un'operazione triangolare con il suo cliente tedesco DE ed emette fattura nei confronti di quest'ultimo senza applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 8, co. 1 lett. a) DPR 633/1972, non trattandosi di operazione intracomunitaria, in quanto la merce viene trasportata al di fuori del territorio comunitario. In questo caso l'intestatario della bolletta doganale dovrà essere il promotore della triangolazione, ovvero il soggetto tedesco DE, e sulla bolla doganale saranno riportati anche gli estremi della fattura di vendita di IT2, pertanto la bolla doganale sarà accompagnata dalle fatture di IT2 e del soggetto tedesco DE.

Caso n. 43: Un operatore italiano IT1 vende dei beni ad un altro soggetto italiano IT2 che a sua volta vende i beni ad un terzo operatore italiano IT3. Infine l'operatore IT3 vende i beni ad un soggetto Svizzero. I beni vengono spediti direttamente da IT1 in Svizzera.



Di seguito si prospetta la soluzione più idonea per il trattamento corretto dell'operazione dal punto di vista fiscale:

- IT1 effettua un'operazione interna nei confronti di IT2 assoggettando l'operazione ad IVA in Italia;
- Successivamente IT2 vende i beni ad IT3 che a sua volta vende ad un soggetto EXTRA-UE.

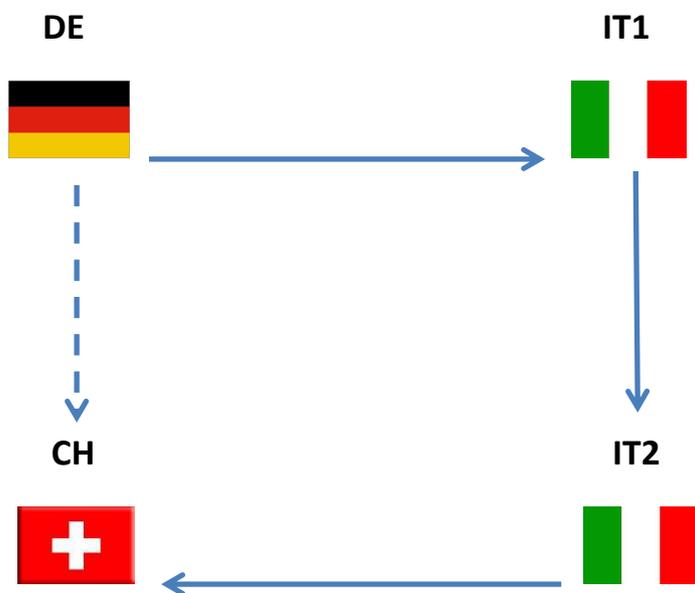
In questo caso ci troveremmo d'innanzi ad una operazione triangolare Extra-Ue.

Perché l'operazione sia regolare ed entrambe le cessioni (IT2-IT3 e IT3-CH) costituiscano "cessioni all'esportazione non imponibili ai sensi dell'art. 8, lett. a) DPR 633/72" è necessario, secondo il dettato letterale della norma, che i beni su incarico del cessionario (IT3) siano trasportati fuori dal territorio comunitario a cura e nome del cedente (IT2). Pertanto IT2 dovrebbe prelevare la merce dai magazzini di IT1 e trasportarla al destinatario finale EXTRA-UE. In questo caso IT2 dovrà emettere una

fattura non imponibile art. 8 lett. a) DPR 633/72 nei confronti di IT3, ed occupandosi dell'esportazione dovrà allegare i documenti fiscali emessi da IT3 per la cessione Extra-UE (fattura non imponibile art. 8 lett. a) DPR 633/72).

(vedi anche Nota bene "Trasporto a cura o a nome del cedente nelle triangolazioni con due operatori registrati in Italia" pag. 23)

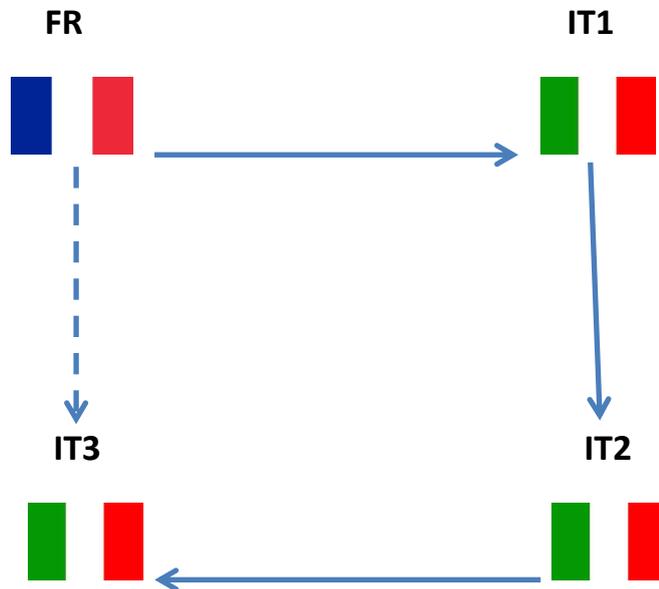
Caso 44: Un operatore tedesco DE vende ad un operatore italiano IT1, che vende ad un altro operatore italiano IT2, che infine vende al suo cliente svizzero CH. La merce viene trasportata dalla Germania alla Svizzera.



Soluzione operativa:

- Prudenzialmente IT1 dovrebbe nominare un suo Rappresentante Fiscale in Germania. DE fattura con IVA tedesca al rappresentante fiscale di IT1 in Germania;
- Dopodichè si avrà una operazione triangolare: il rappresentante fiscale di IT1 emette fattura a IT2 senza IVA in quanto si tratta di una esportazione art. 8 DPR 633/72 (sempre che sia il rappresentante fiscale di IT1 a curare il trasporto);
- IT2 fattura allo Svizzero art. 7-bis DPR 633/72.

Caso 45: Un operatore francese FR, vende i beni ad un operatore italiano IT1, che a sua volta vende a IT2, che infine vende al suo cliente finale IT3. La merce viene trasportata da FR a IT3.

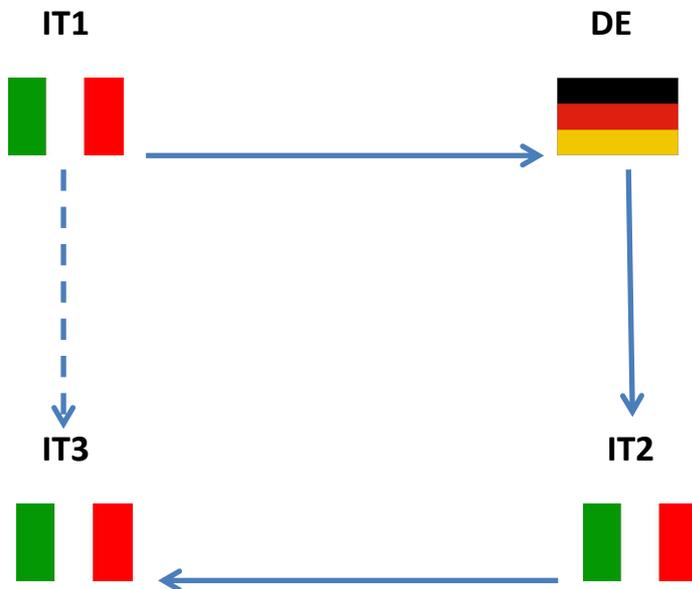


- FR1 effettua una cessione intracomunitaria ai sensi dell' art. 41 DL 331/93 nei confronti di IT1;
- IT1 integra la fattura con IVA italiana.
- IT1 fattura con IVA italiana ad IT2;
- IT2 fattura con IVA italiana ad IT3.

Soluzione alternativa:

- IT1 nomina un rappresentante fiscale in Francia: in tal caso FR1 vende con IVA francese al rappresentante fiscale di IT1 in Francia.
- Il rappresentante fiscale di IT1 in Francia successivamente, consegnando la merce a IT3, effettua una normale cessione intracomunitaria nei confronti di IT2;
- IT2 fatturerà con IVA italiana al suo cliente finale IT3.

Caso 46: Un operatore italiano IT1 vende ad un operatore tedesco DE, che a sua volta vende a IT2, che vende al suo cliente finale IT3. La merce viene trasportata da IT1 a IT3.



Si tratta di una cessione interna territorialmente rilevante in Italia.

In mancanza della nomina da parte del soggetto tedesco di un rappresentante fiscale in Italia, l'operazione si configurerà nel seguente modo:

- IT1 fattura con IVA italiana a DE;
- DE fattura ad IT2 senza applicazione dell'imposta;
- IT2 integra la fattura ricevuta da DE e poi fattura con IVA italiana a IT3.

Progetto pilota "Cross Border Ruling"

Con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 165827 del 29 dicembre 2015 anche l'Italia aderisce al progetto pilota "Cross Border Ruling" (C.B.R.), avviato nell'ambito del Forum dell'UE sull'IVA. Al programma, iniziato nel 2013, aderiscono ad oggi 16 Stati membri oltre all'Italia.

Il progetto dà la possibilità ai soggetti che intendono effettuare operazioni transnazionali complesse in uno o più Stati membri aderenti di chiedere alle Amministrazioni Finanziarie coinvolte un parere congiunto sul trattamento IVA delle operazioni programmate.

L'istanza di C.B.R. deve essere presentata nello Stato membro partecipante in cui il soggetto passivo è registrato ai fini IVA.

Le istanze presentate finora riguardano diverse fattispecie di operazioni economiche transnazionali, dalla ristrutturazioni di immobili in un altro Paese della Comunità alla cessione intracomunitaria di beni con trasporto e installazione effettuati dal fornitore, alle triangolazioni. Le risposte ai quesiti sono pubblicate online in lingua inglese e sono consultabili gratuitamente.

Per l'Italia, il punto di contatto dedicato fa capo al settore "Fiscalità Internazionale e Agevolazioni" della "Direzione Centrale Normativa" dell'Agenzia delle Entrate. Le istanze devono essere redatte in una lingua a scelta tra italiano e inglese, accompagnate da una traduzione nella lingua indicata dagli altri Paesi UE interessati. Le stesse vanno indirizzate alla casella di posta elettronica CBR@agenziaentrate.it



Il processo di internazionalizzazione vede sempre più spesso le imprese domestiche coinvolte in operazioni a cui partecipano più soggetti, sia comunitari che extra-comunitari.

Nelle transazioni relative alle cessioni di beni le suddette operazioni possono assumere la veste di triangolazione o quadrangolazione.

Con il termine triangolazione si definiscono quelle operazioni nelle quali intervengono tre operatori, (cedente, promotore, destinatario finale) e i beni sono oggetto di due distinti contratti di cessione ma si realizza un unico trasferimento di beni, dal primo fornitore al destinatario finale.

Le quadrangolazioni, invece, sono le c.d. "transazioni a catena" a cui partecipano operatori in numero superiore a tre, dislocati in più Stati.

Vi sono poi le cosiddette "lavorazioni triangolari", quelle cioè che coinvolgono tre o più operatori economici di differenti Paesi dell'Unione Europea, a cui possono applicarsi le medesime regole stabilite per le cessioni triangolari.

In relazione alle principali criticità, associate alle suddette operazioni internazionali che coinvolgono più soggetti, gli operatori necessitano di indicazioni utili per potersi districare dalle insidie, insite in una normativa particolarmente complessa.

Pertanto scopo di questa trattazione è quello di fornire una guida pratica agli utenti attraverso l'analisi di una serie di esemplificazioni pratiche ed approfondimenti in relazione alle suddette operazioni.

Sono stati individuati ed analizzati i casi più frequenti, nell'oggettiva impossibilità di elaborare un documento esaustivo di tutte le possibili casistiche.

La pubblicazione verrà periodicamente aggiornata, in seguito alla emanazione di eventuali novità relative agli argomenti trattati.



Camera di Commercio
Bergamo



Camera di Commercio
Mantova



CAMERA DI COMMERCIO
INDUSTRIA ARTIGIANATO E AGRICOLTURA
BRESCIA



CAMERA DI
COMMERCIO
MILANO



Camera di Commercio
Como



CAMERA di
COMMERCIO
MONZA BRIANZA



Camera di Commercio
Cremona



Camera di Commercio
Pavia



Camera di Commercio
Lecco



Camera di Commercio
Sondrio



Camera di Commercio
Lodi



CAMERA DI
COMMERCIO
DI VARESE