

ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

S.A.F.
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

Incoterms

Operazioni comunitarie ed esportazioni Dirette e Triangolari

Le operazioni Triangolari

Guido Beltrame

Milano, 3 luglio 2017

Le triangolazioni

Le triangolazioni presuppongono il coinvolgimento di **tre** soggetti di cui almeno uno fuori dal territorio dello Stato e due cessioni.

1. Primo acquirente/secondo cedente

2. Primo cedente

3. Secondo acquirente

Le triangolazioni

1. Primo acquirente/secondo cedente

È colui che genera la triangolazione è il vero «promotore» della triangolazione. Effettua due operazioni, una di vendita e una di acquisto: cede beni che non possiede (e che acquista dal primo cedente) al quale dà l'incarico di inviare direttamente la merce al cliente finale.

2. Primo cedente

È il fornitore materiale dei beni.

Cede la merce al primo acquirente/secondo cedente nei confronti del quale emette fattura ma, su ordine del promotore, trasferisce i beni direttamente al destinatario finale (cliente del promotore della triangolazione).

Le triangolazioni

3. Secondo Acquirente

È colui che riceve, materialmente dal primo cedente i beni che acquista dal promotore della triangolazione e dal quale riceve la fattura di acquisto.

Sinteticamente:

Nelle triangolazioni, a fronte di un unico trasferimento fisico, i beni sono oggetto di due distinti trasferimenti di proprietà:

- Dal primo cedente al promotore della triangolazione;
- Dal promotore al proprio cliente non residente.

Le triangolazioni

Il luogo di residenza dei 3 soggetti comporta definizioni diverse:

1. Triangolazione **nazionale**. Sono presenti due soggetti (primo cedente e primo acquirente) residenti in Italia e un terzo soggetto (secondo acquirente) comunitario o extra UE;
2. Triangolazione **comunitaria**. Tutti e tre i soggetti sono comunitari e residenti in tre Paesi diversi della comunità;
3. Triangolazione **comunitaria «impropria»**. Sono presenti due soggetti residenti in Paesi comunitari diversi e un terzo soggetto residente in un Paese extra UE.

Le triangolazioni

1. Triangolazione nazionale

La triangolazione nazionale, è disciplinata a seconda del Paese di destinazione dei beni:

- dall'art. 58 co. 1 del DL 331/93, se il Paese di destino è un Paese UE (ma diverso dall'Italia);
- dall'art. 8 co. 1 lett. a) DPR 633/72, se il Paese di destinazione è extra UE

Att.ne!! nella triangolazione nazionale i beni devono essere trasportati o spediti a destino **«a nome o a cura del cedente»** per poter beneficiare della non imponibilità.

(riferimento Ris. Agenzia delle Entrate 13.05.2010 n. 35)

Le triangolazioni

La locuzione “**a cura o a nome del cedente**” va intesa nel senso che l’operazione deve, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, essere stata voluta, *ab origine*, come cessione nazionale in vista di trasporto a cessionario residente al di fuori dell’Unione europea (Cass. 2.12.2014 n. 25527; Cass. 25.6.2014 n. 14405).

Questa conclusione è avallata dai principi sanciti dalla Corte di Giustizia UE (sent. 6.4.2006 causa C-245/04; sent. 16.12.2010 causa C-430/09; sent. 27.9.2012 causa C-587/10).

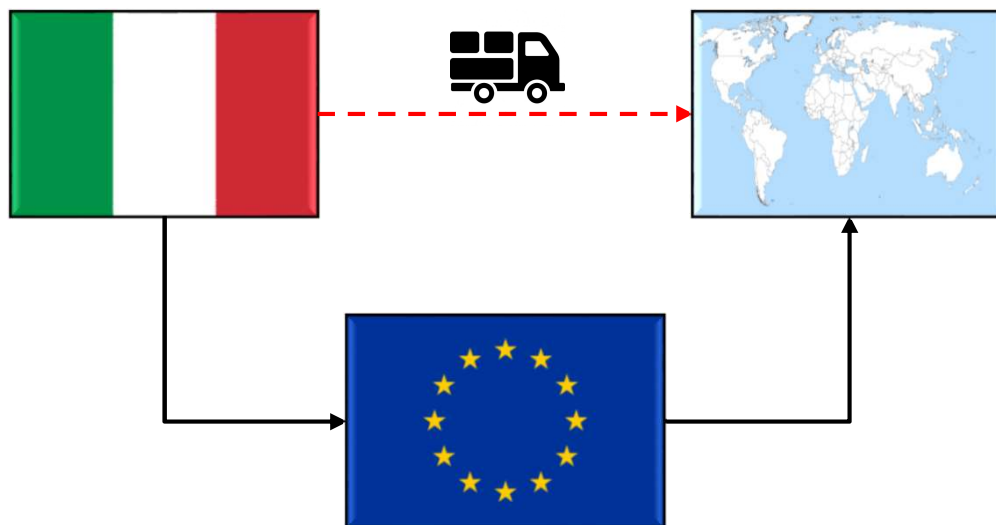
Le triangolazioni

Infine «l'operazione potrà godere del regime di non imponibilità anche nel caso in cui il promotore stipuli il contratto su mandato e a nome del primo cedente, in questo caso il promotore agirebbe quale mero intermediario del primo cedente senza mai avere la disponibilità del bene» (cfr. Ris. 35/E/2010).

Per semplificare l'illustrazione delle possibili casistiche considereremo in generale che il passaggio di proprietà a titolo oneroso avvenga quando la merce raggiunge al destinazione finale. Il "promotore" quindi assumerà la semplice funzione di intermediario e non dovrà **mai** aver la disponibilità materiale dei beni.

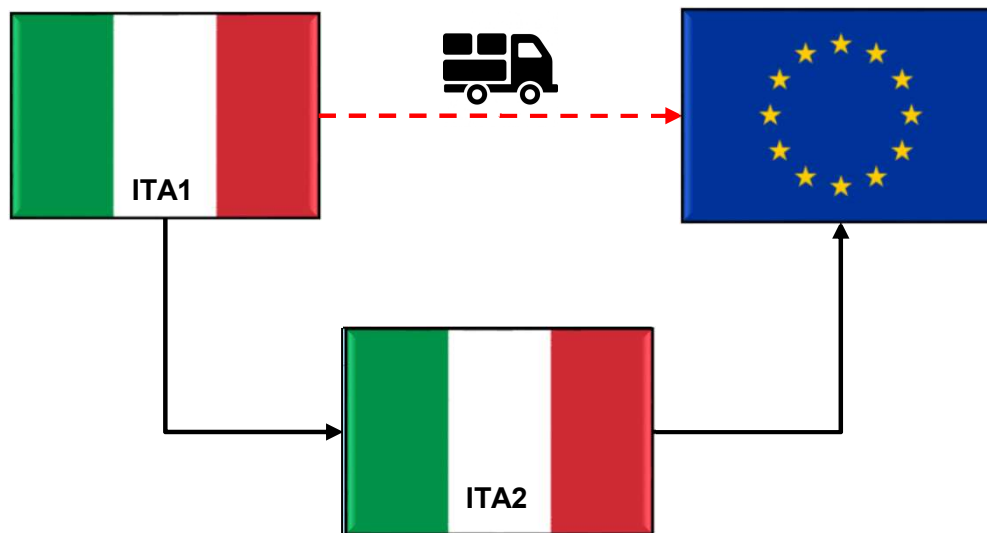
Ipotesi: Primo cedente Italiano/Promotore Europeo/Destinatarario Extraeuropeo

ITA emette fattura:



- NI ex art 8 comma 1 a) se cura direttamente il trasporto a EXTRA UE;
- NI ex art 8 comma 1 b) se consegna su territorio italiano al cliente UE che cura l'esportazione;
- con IVA italiana a UE se l'esportazione è curata direttamente da EXTRA UE.

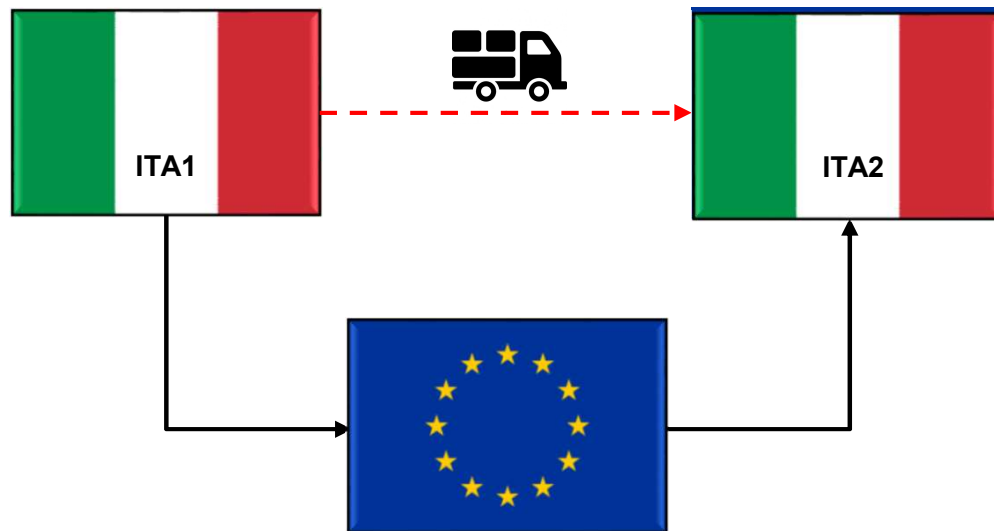
Caso 1: Primo cedente Italiano/Promotore Italiano / Destinatario Europeo



La prima cessione da ITA1 a ITA2 è NI ex art 58 DL 331/1993

Da ITA2 a EU la cessione è NI ex art 41 DL 331/1993

Caso 2: Primo cedente Italiano/Promotore Europeo / Destinatario Italiano

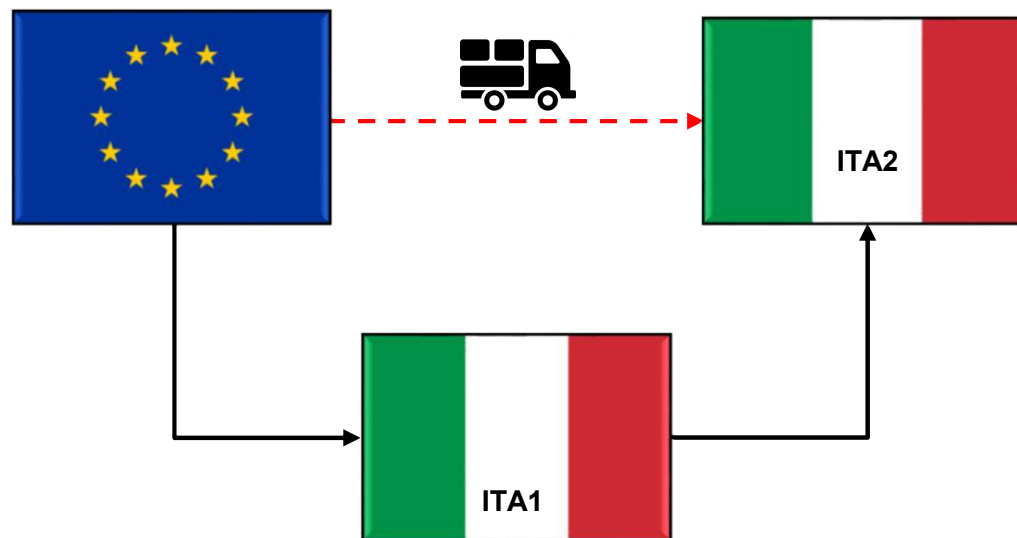


La prima cessione da ITA1 a EU viene assoggettata ad IVA in Italia in quanto non si tratta di una cessione intracomunitaria

ITA2 è tenuto a integrare, ex. art. 46 331/93, la fattura ricevuta da EU e annotarla nei registri vendite e acquisti ex art. 47 331/1993

Non è acquisto intracomunitario

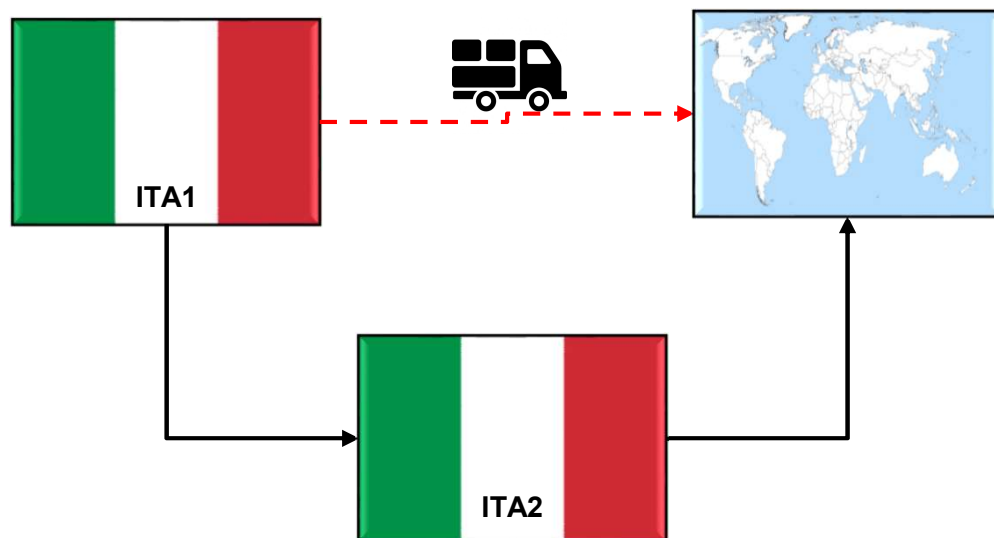
Caso 3: Primo cedente Europeo / Promotore Italiano / Destinatario Italiano



ITA1 integra, a norma dell'art. 46 del DL 331/93, la fattura ricevuta da EU e la registra nei registri Iva vendite e acquisti ex art 47 331/1993. Compila modello INTRA.

ITA1 emette fattura a ITA2 applicando l'IVA.

Caso 4: Primo cedente Italiano/Promotore Italiano / Destinatario Extraeuropeo



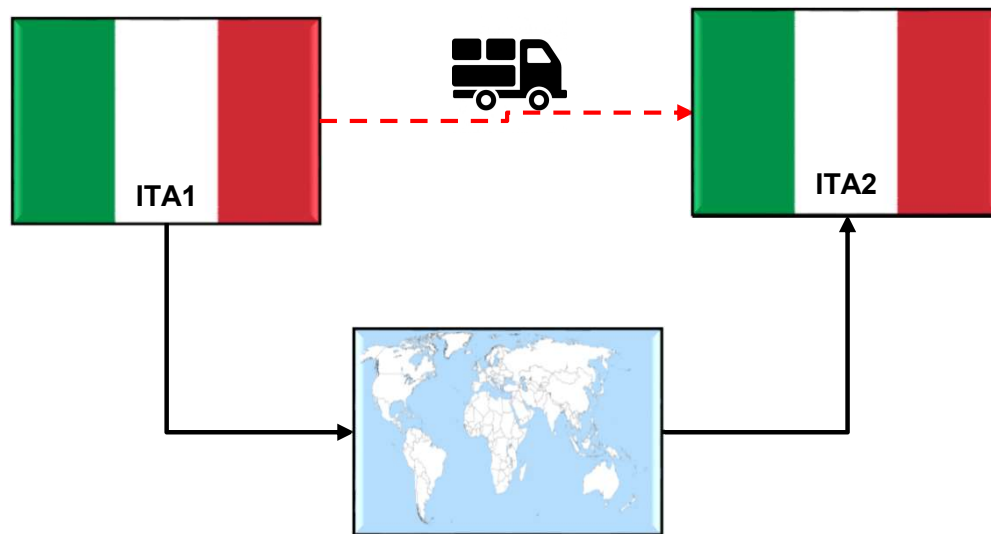
ITA1 emette fattura NI ex art 8,1.a indicando sulla fattura che la merce è inviata ExtraUE per conto di ITA2

ITA2 emette fattura NI ex art 8,1.a

I beni devono essere inviati direttamente da ITA1 in dogana per l'esportazione.

È essenziale, per configurare una triangolazione "non imponibile" tra due operatori nazionali, 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.

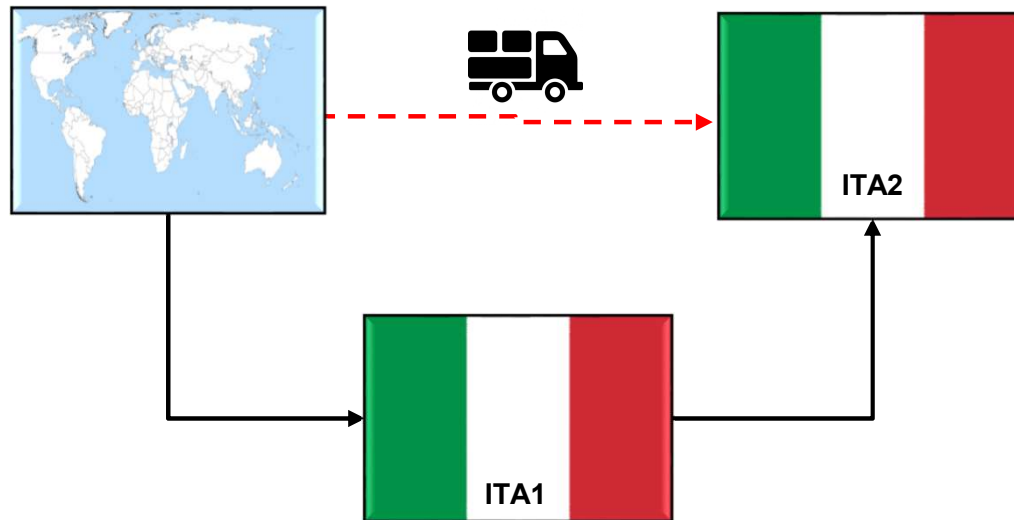
Caso 5: Primo cedente Italiano/Promotore Extraeuropeo / Destinatarario Italiano



ITA1 emette fattura con IVA in quanto la merce non viene esportata

ITA2 emette autofattura ex art 17 comma 2 con IVA e la annota nel registro acquisti e in quello vendite

Caso 6: Primo cedente Extraeuropeo / Promotore Italiano / Destinatario Italiano



ITA1 emette fattura FC IVA ex art 7-bis (riceve fattura di acquisto extra UE)

ITA2 Assolve IVA in Dogana all'atto dell'importazione.

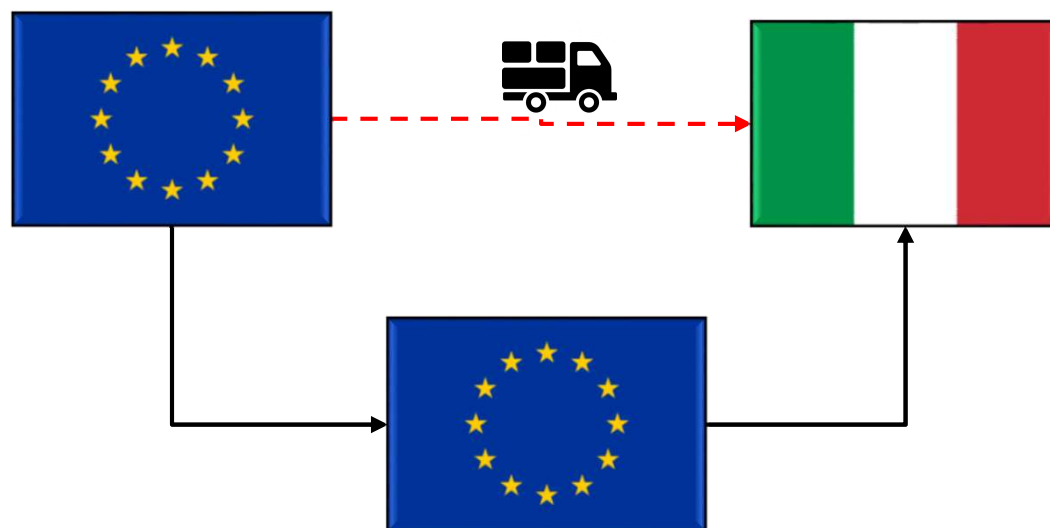
Triangolazioni comunitarie

Nello schema delle triangolazioni comunitarie compaiono tre soggetti, appartenenti a tre Stati Comunitari diversi tra loro e tutti e tre registrati ai fini IVA nei rispettivi Paesi.

La normativa IVA regola le ipotesi di triangolazioni comunitarie in cui il soggetto passivo italiano è:

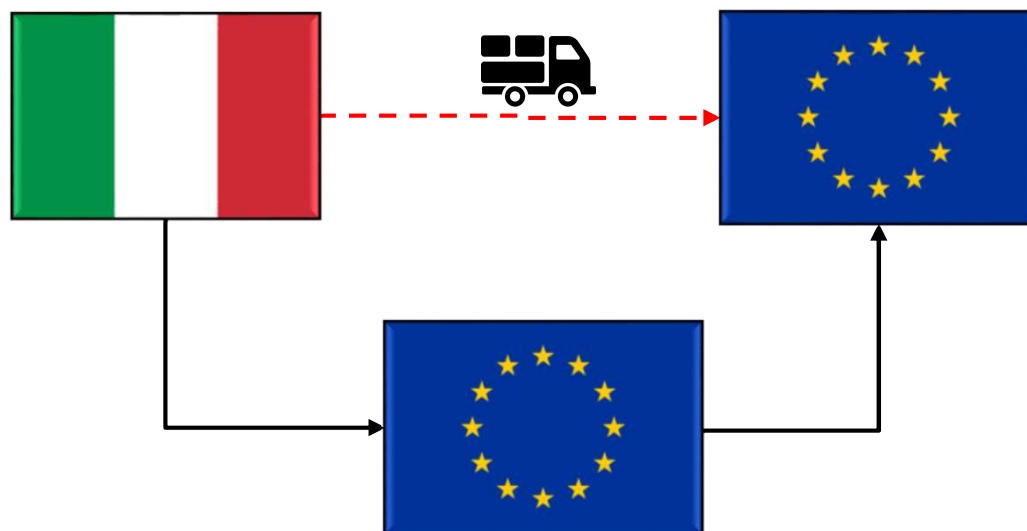
- il destinatario finale dei beni ed il suo fornitore, residente in altro Stato membro, ha assunto il ruolo di promotore della triangolazione (artt. 38 co. 7 e 44 co. 2 lett. a) del DL 331/93);
- il promotore della triangolazione (art. 40 co. 2 del DL 331/93).

Caso 7: Primo cedente Europeo/Promotore Europeo/Destinatario Italiano



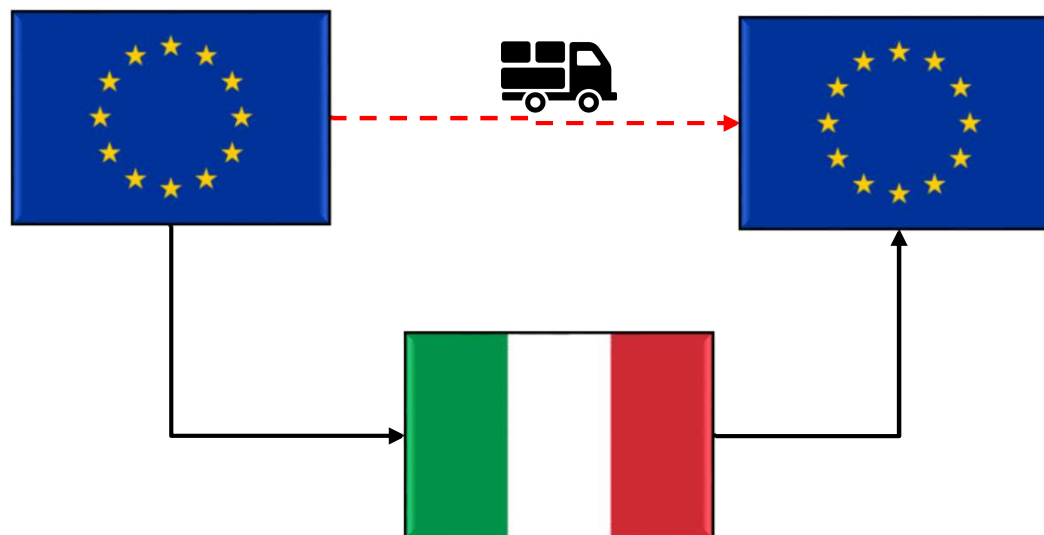
ITA integra applicando l'IVA la fattura ricevuta ex art. 46 DL 331/1993 e la registra ex art. 47 sul registro acquisti e vendite e compila il modello Intrastat.

Caso 8: Primo cedente Italiano/Promotore Europeo / Destinatario Europeo



ITA1 emette fattura NI ex art 41 DL 331/1993 e compila modello Intrastat specificando che si tratta di operazione triangolare

Caso 9: Primo cedente Europeo / Promotore Italiano / Destinatario Europeo



ITA riceve fattura senza addebito d'imposta (senza esporre l'IVA) che integra ex art. 46 comma 1 DL 331/1993 (nella fattura il primo cedente deve annotare che la merce è spedita al destinatario UE)

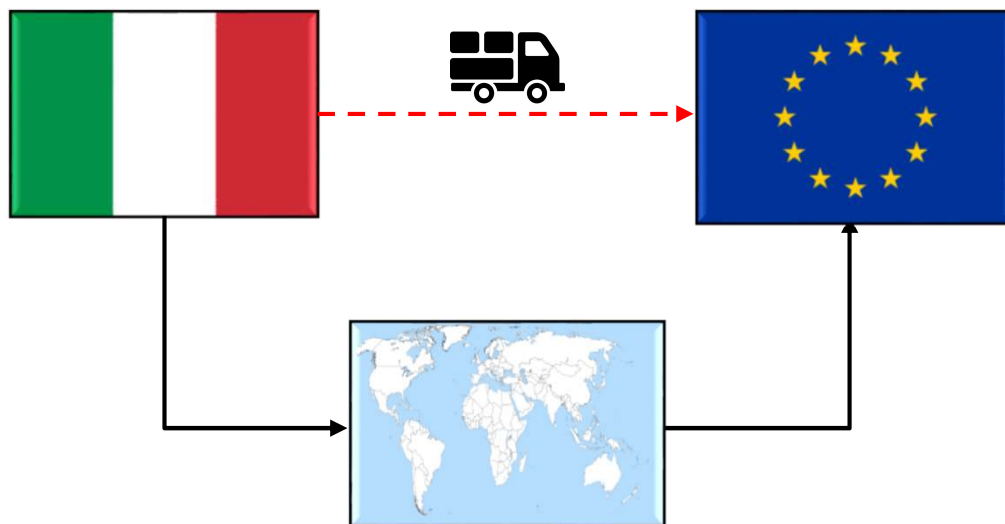
ITA emette fattura ex art. 41 co. 1 lett. a) DL 331/1993 e compila modello Intrastat specificando che si tratta di operazione triangolare

Triangolazioni comunitarie «improprie»

Si qualificano come triangolazioni comunitarie “improprie” le triangolazioni nelle quali solo due soggetti passivi sono residenti in due Stati membri diversi, in quanto il terzo soggetto è residente al di fuori dell’UE.

Tali operazioni sono assoggettate alla disciplina prevista per le triangolazioni comunitarie solo se il soggetto extra-UE risulta identificato, direttamente o tramite rappresentante fiscale, all’interno dell’UE.

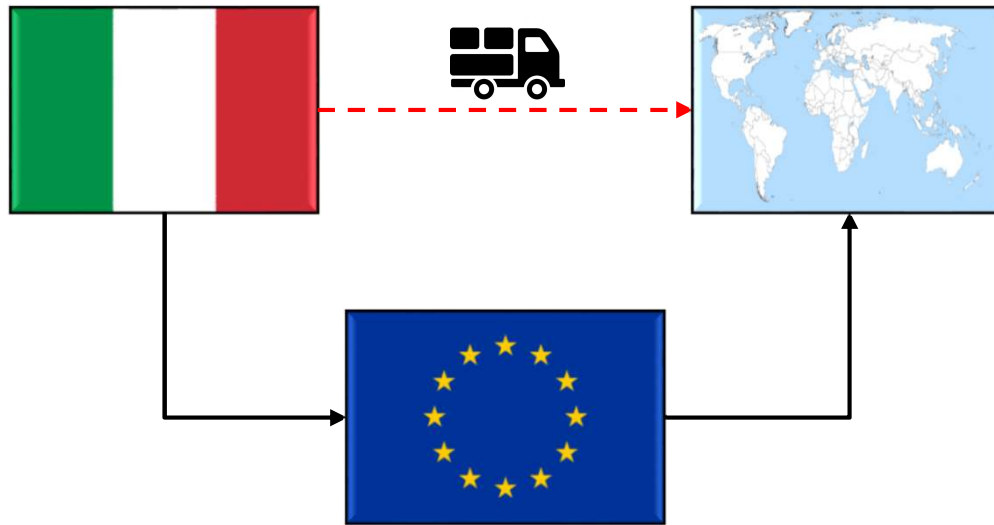
Caso 10: Primo cedente Italiano/Promotore Extraeuropeo/Destinatarario Europeo



ITA emette fattura con addebito dell'IVA a extra UE perché non si tratta né di una cessione intracomunitaria né una cessione all'esportazione.

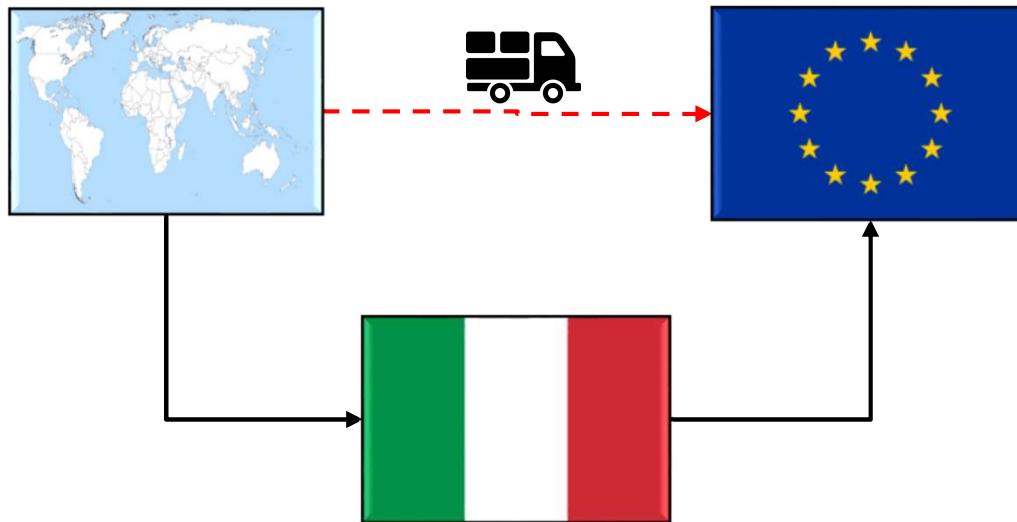
Caso 11: Primo cedente Italiano/Promotore Europeo/Destinatarario Extraeuropeo

ITA emette fattura:



- NI ex art 8 comma 1 a) se cura direttamente il trasporto a EXTRA UE;
- NI ex art 8 comma 1 b) se consegna su territorio italiano al cliente UE che cura l'esportazione;
- con IVA a UE se l'esportazione è curata direttamente da EXTRA UE.

Caso 12: Primo cedente Extraeuropeo / Promotore Italiano / Destinatarario Europeo

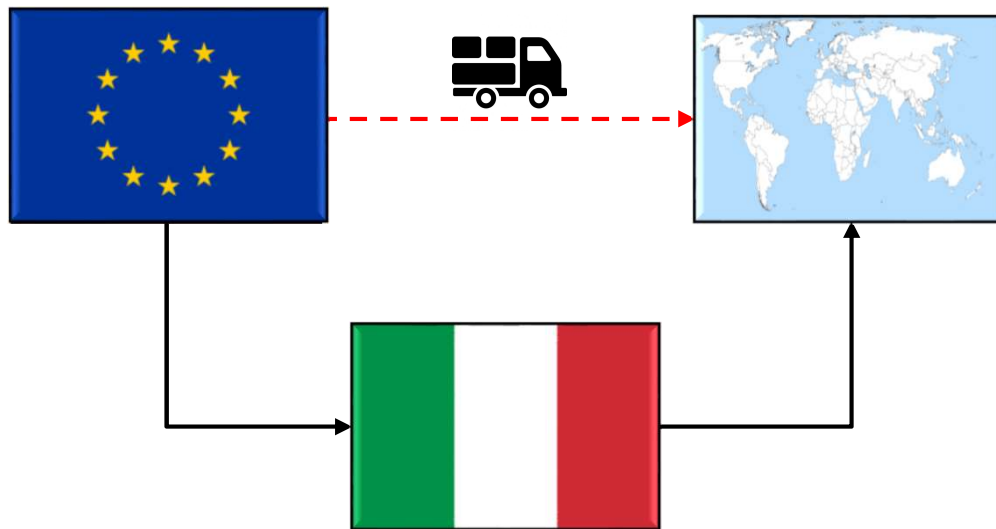


ITA riceve da ExtraUE fattura che registra FC IVA ex art 7-bis

ITA emette fattura ad UE FC IVA ex art 7-bis

Non compila Intrastat in quanto operazione FC

Caso 13: Primo cedente Europeo / Promotore Italiano / Destinatario Extraeuropeo

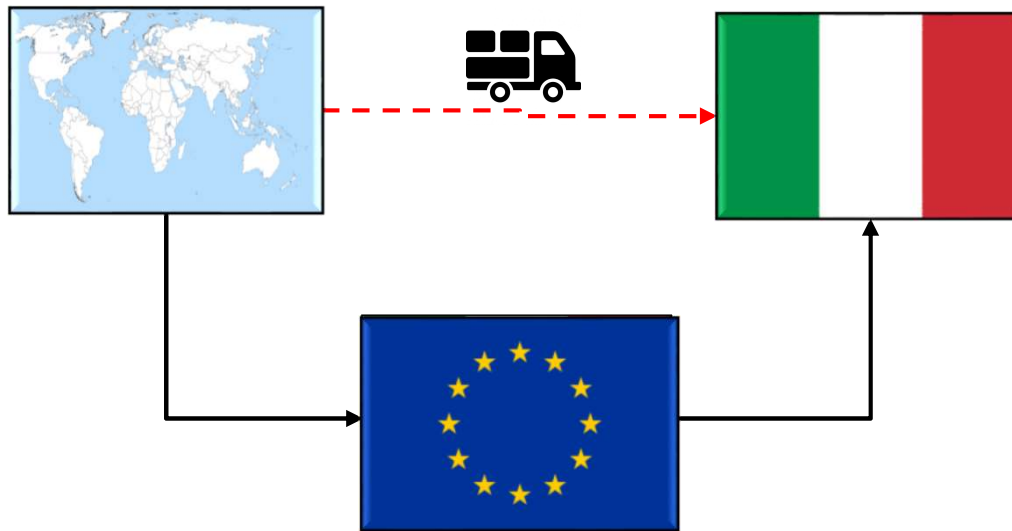


ITA riceve da UE fattura che registra FC IVA ex art 7-bis

ITA emette fattura ad ExtraUE FC IVA ex art 7-bis

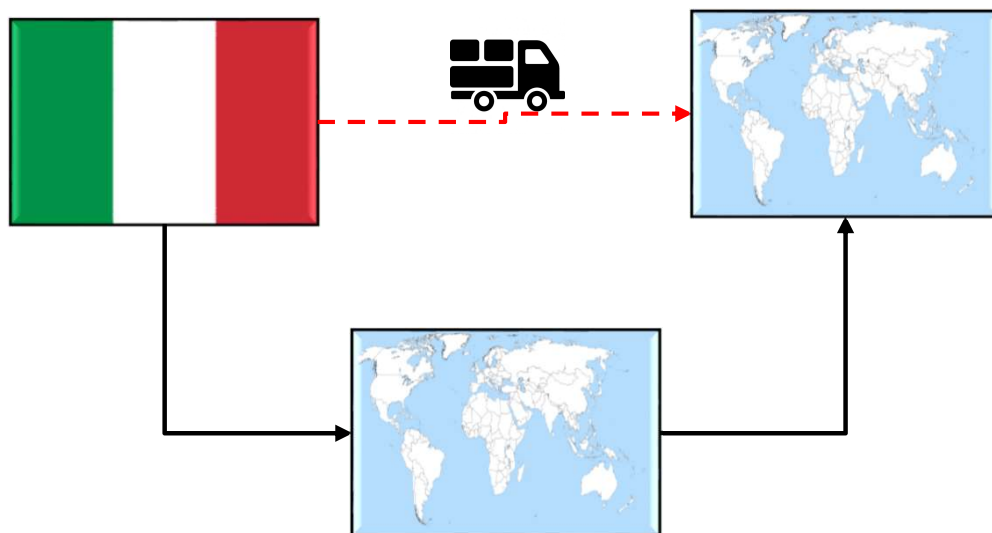
Non compila Intrastat in quanto operazione FC

Caso 14: Primo cedente Extraeuropeo / Promotore Europeo / Destinatarario Italiano



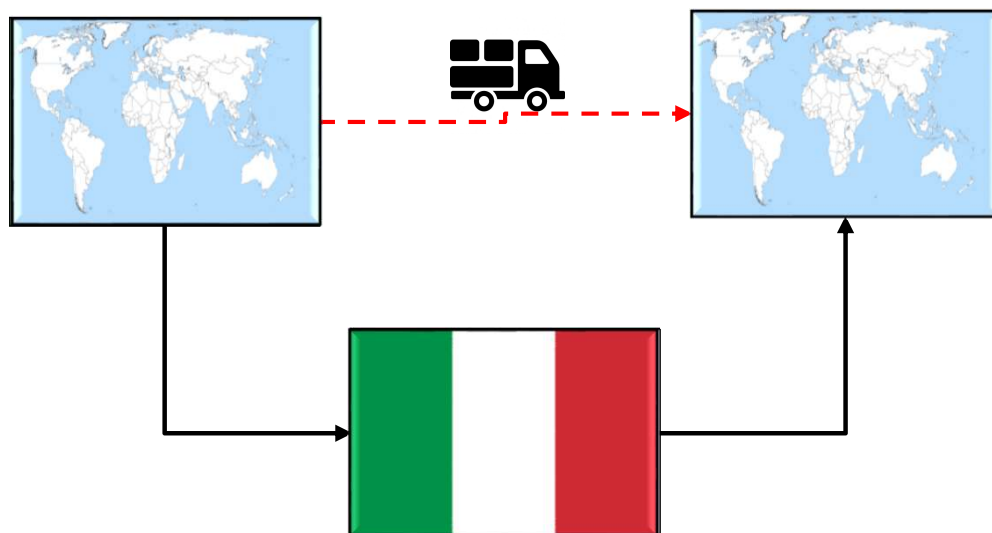
ITA effettua a tutti gli effetti un'importazione (art. 67 DPR 633/72) che dà luogo al pagamento, in dogana, dell'IVA relativa ai beni importati.

Caso 15: Primo cedente Italiano/Promotore Extraeuropeo / Destinatario Extraeuropeo



ITA1 emette fattura a ExtraUE1
NI ex art 8 comma 1,a indicando
sulla fattura che la merce è
inviata ExtraUE2

Caso 16: Primo cedente Extraeuropeo /Promotore Italiano/ Destinatario Extraeuropeo



ITA1 riceve fattura da Extra UE1
senza applicazione dell'IVA ex
art. 7

ITA1 emette fattura NI ex art 7-
bis a da Extra UE2

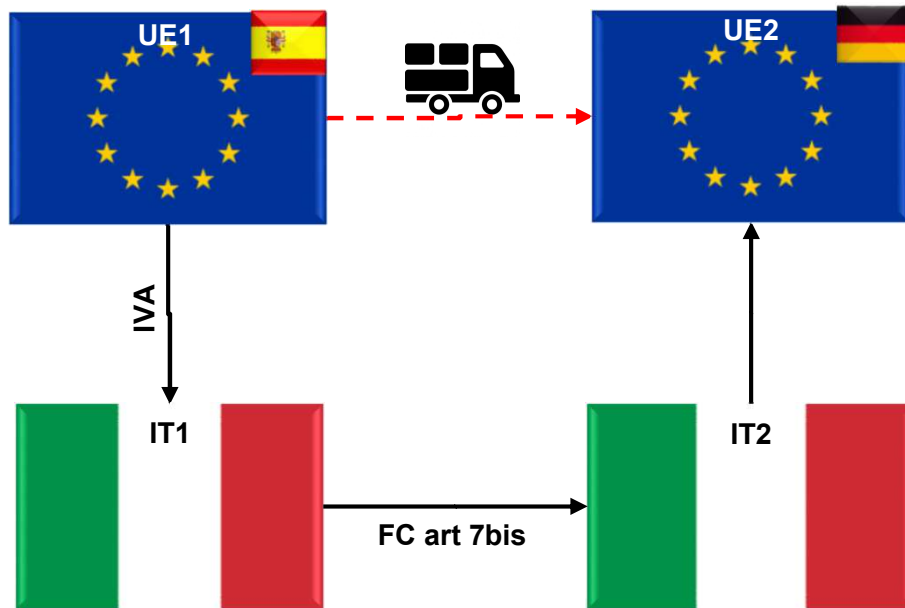
Le operazioni a catena

Trattasi delle transazioni c.d. «quadrangolazioni», a fronte di un unico trasferimento del bene, intervengono più di tre operatori dislocati in più stati (comunitari e non comunitari).

In base a quanto disposto dalla CM 145/E del 1998, tale tipologia di operazioni non può godere delle semplificazioni previste per l'operazione triangolare, ma è necessaria un'interruzione dei rapporti mediante la nomina di un rappresentante fiscale nello Stato membro di partenza o in quello di arrivo dei beni.

Nel sistema normativo comunitario, le vendite «a catena», aventi per oggetto beni provenienti da un altro Stato membro, con un'unica spedizione al cessionario finale, vanno scomposte nelle distinte operazioni poste in essere (Corte di Giustizia UE 6.4.2006 causa C-245/04; Id. 16.12.2010 causa C-430/09; Id. 27.9.2012 causa C-587/10).

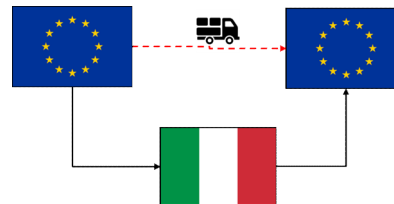
Quadrangolazioni: Caso 1



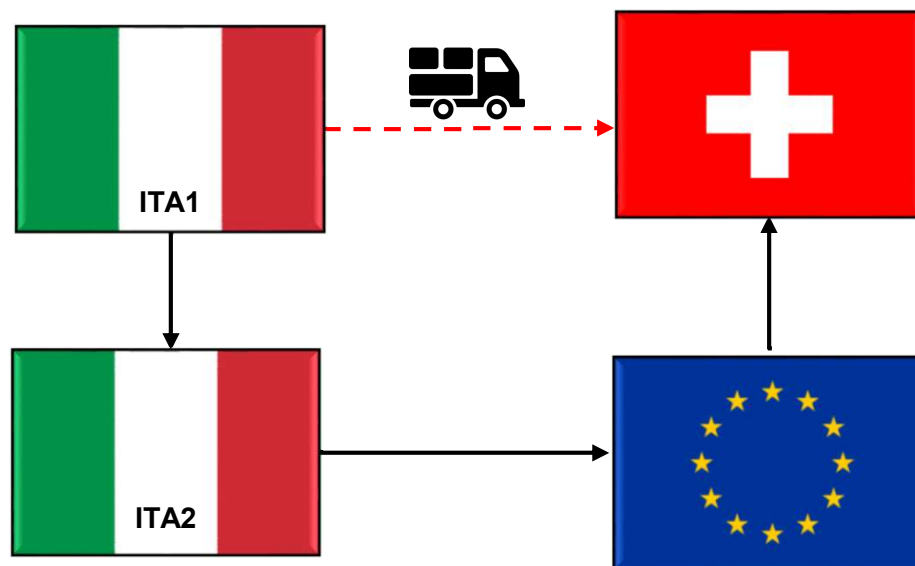
Non potendo avvalersi delle semplificazioni previste per le operazioni triangolari si avrebbe la seguente situazione

- EU1 emette fattura con IVA (ES) a IT1
- IT1 emette fattura FC IVA ex art 7-bis a IT2
- per IT2 non si configura una cessione intracomunitaria nei confronti di EU2, ma cessione interna in Germania

Per ricondurre queste transazioni ad un'operazione triangolare IT1 o IT2 dovrebbero nominare un loro rappresentante fiscale rispettivamente in UE1 o in UE2. In tal modo la prima o l'ultima transazione sarebbero interne allo stesso paese EU e quindi soggette alla rispettiva IVA mentre le altre transazioni verrebbero ricondotte allo schema presentato in precedenza (CASO 9).



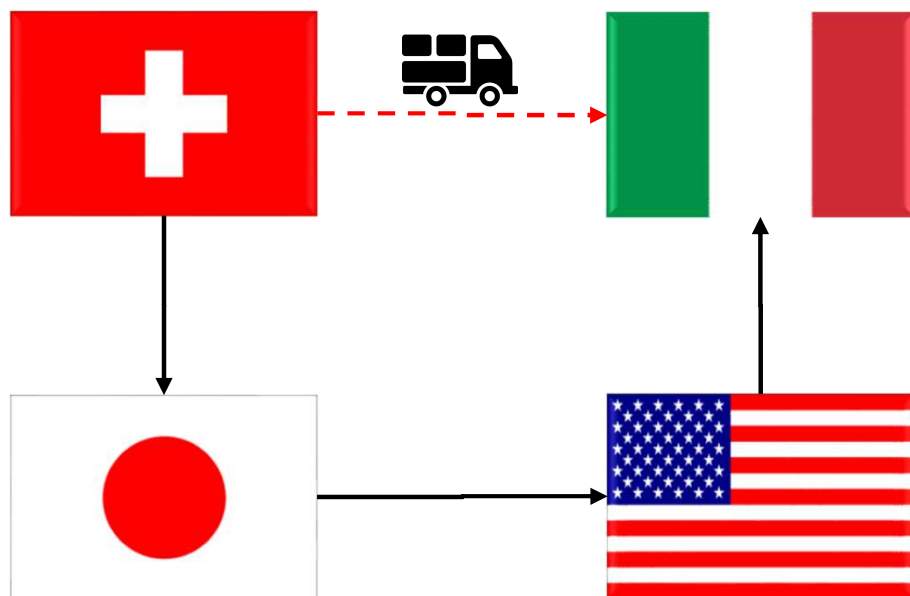
Quadrangolazioni: Caso 2



ITA1 vende i beni a ITA2 che, a sua volta, li vende ad un soggetto UE; quest'ultimo li rivende al proprio cliente extra-comunitario, con consegna operata da ITA1.

(nota DRE per la Lombardia 59889/96)

Quadrangolazioni: Caso 3



ITA effettua un'importazione ed il **valore doganale** sarà pari al corrispettivo dovuto al fornitore **statunitense**.

I **dazi doganali** possono essere determinati in considerazione del paese di provenienza del bene (**Svizzera**); facoltà questa che non sarà più consentita dal 1.1.18.

Riferimenti

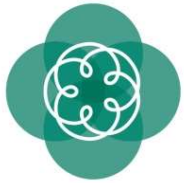
DPR 633/72 art. 8; DL 331/93 art. 38, 40, 41, 50 e 58

Circolare Agenzia delle Entrate 6.8.2010 n. 43;

Circolare Agenzia delle Dogane 27.02.2003 n. 8;

C.M. 10.06.98 n. 145/E;

C.M. 23.02.1994 n. 13;



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

S.A.F.
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

Incoterms

Operazioni comunitarie ed esportazioni Dirette e Triangolari

Grazie per l'attenzione

Guido Beltrame

Milano, 3 luglio 2017