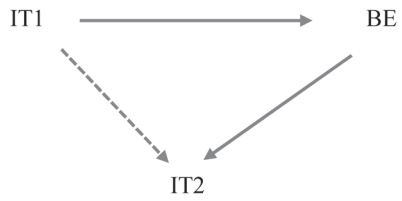
2. LE TRIANGOLAZIONI CON L'IMPRESA ITALIANA PRIMO CEDENTE (BENI IN PARTENZA DALL'ITALIA)

di Stefano Garelli e Fabrizio Manca

result.indd 17 2022-05-27 8:36:09

2.1. TRIANGOLAZIONE N. 1: IT1–UE–IT2

Impresa italiana vende beni ad un'impresa dell'Unione Europea con consegna ad un'altra impresa italiana
Esempio
Impresa italiana (IT1) vende beni ad un'impresa belga (BE) con consegna in Italia ad altra impresa italiana (IT2)
Sintesi
IT1 vende a BE
BE vende a IT2
La merce non esce dal territorio italiano
Rappresentazione grafica



Ruolo dell'impresa italiana
IT1 primo cedente
IT2 secondo cessionario, destinatario finale della merce
Inquadramento normativo
Art. 7-*bis*, D.P.R. n. 633/1972
Art. 17, D.P.R. n. 633/1972

Adempimenti IVA

- Entrambe le operazioni (cessione di IT1 nei confronti di BE e acquisto di IT2 da BE) sono territorialmente rilevanti ai fini IVA in Italia in quanto i beni, all'atto della cessione, si trovano fisicamente nel territorio dello Stato.
- IT1 emette il documento di trasporto indicando quale cessionario dei beni BE, quale destinatario degli stessi IT2, evidenziando che i beni vengono consegnati a IT2 per ordine e conto di BE.
- IT1 emette fattura a BE con addebito di IVA. Nel rapporto tra IT1 e BE non si realizza, infatti, una cessione intracomunitaria in quanto il bene non esce dal territorio nazionale, venendo a mancare il requisito del trasferimento fisico del bene in altro Stato membro.
- La fattura emessa da BE nei confronti di IT2 deve essere da quest'ultimo integrata con IVA e annotata distintamente nei registi IVA vendite e acquisti (ai sensi dell'art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972 e degli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993). L'obbligo di integrazione può essere assolto mediante la compilazione e l'invio al Sistema di Interscambio del *file* in formato xml della fattura elettronica,

result.indd 19 2022-05-27 8:36:10

indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD19" ("Guida alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'esterometro" dell'Agenzia delle Entrate – versione 1.6 del 4 febbraio 2022). In alternativa, IT2 può integrare manualmente la fattura (fermo restando l'invio del *file* xml TD19 ai fini della comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere).

- BE è abilitato a chiedere il rimborso dell'IVA subita in Italia; a tal riguardo, entro il 30 settembre dell'anno successivo può presentare tramite il portale dell'Amministrazione fiscale belga un'istanza diretta all'Agenzia delle Entrate italiana, nel rispetto delle relative condizioni (per esempio, non deve aver posto in essere operazioni attive in Italia diverse da quelle in *reverse charge*) e secondo le modalità stabilite dalla Direttiva 2008/9/CE, dalla normativa belga e dall'art. 38-*bis*2 del D.P.R. n. 633/1972.

Adempimenti INTRASTAT

- Sia IT1 che IT2 non devono compilare i Mod. INTRASTAT in quanto entrambe le operazioni non hanno la qualifica di operazioni intracomunitarie.

Comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere

- IT1 è tenuto a comunicare telematicamente i dati della fattura di vendita emessa nei confronti di BE compilando e trasmettendo al Sistema di Interscambio un *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD24" e quale <CodiceDestinatario> del blocco <DatiTrasmissione> il codice "XXXXXXX" (sette volte la X).
- IT2 è tenuto a comunicare telematicamente i dati della fattura di acquisto emessa da BE compilando e trasmettendo al Sistema di Interscambio un *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD19".

Soluzioni alternative BE può adottare una delle seguenti soluzioni alternative rispetto al caso 1 sopra esaminato:

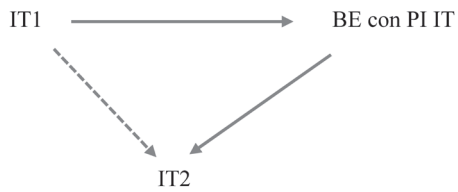
- **Soluzione alternativa 1a)** BE apre una posizione IVA in Italia a mezzo di identificazione diretta o rappresentante fiscale, comunicandolo preventivamente a IT1. In tale evenienza IT1 emette fattura nei confronti della posizione IVA italiana di BE. Per lo sviluppo operativo di tale caso si rimanda alla triangolazione n. 2.
- **Soluzione alternativa 1b)** BE può far ricorso ad un deposito IVA in Italia. In tale evenienza BE acquista i beni da IT1 previo accordo a introdurre gli stessi nel deposito IVA. IT1 introduce i beni nel deposito IVA emettendo fattura nei confronti di BE per operazione non imponibile IVA ai sensi dell'art. 50-*bis*, comma 4, lett. c) del D.L. n. 331/1993. Successivamente, BE vende i beni giacenti nel deposito IVA a IT2, il quale provvede all'estrazione degli stessi.

© Wolters Kluwer Italia

result.indd 20 2022-05-27 8:36:10

2.2. TRIANGOLAZIONE N. 2: IT1–UE CON PI IN IT–IT2

Impresa italiana vende beni ad un'impresa dell'Unione Europea munita di partita IVA in Italia con consegna ad un'altra impresa italiana
Esempio
Impresa italiana (IT1) vende beni ad un'impresa belga con rappresentante fiscale in Italia (BE con PI IT) con consegna in Italia ad altra impresa italiana (IT2)
Sintesi
IT1 vende a BE con PI IT
BE vende a IT2
La merce non esce dal territorio italiano
Rappresentazione grafica



Ruolo dell'impresa italiana
IT1 primo cedente
IT2 secondo cessionario, destinatario finale della merce
Inquadramento normativo
Art. 7-*bis*, D.P.R. n. 633/1972
Art. 17, D.P.R. n. 633/1972

Adempimenti IVA

- Entrambe le operazioni (cessione di IT1 nei confronti di BE con PI IT e acquisto di IT2 da BE) sono territorialmente rilevanti ai fini IVA in Italia in quanto i beni, all'atto della cessione, si trovano fisicamente nel territorio dello Stato.
- IT1 emette il documento di trasporto indicando quale cessionario dei beni BE con PI IT, quale destinatario dei beni IT2, evidenziando che i beni vengono consegnati a IT2 per ordine e conto di BE con PI IT.
- IT1 emette fattura a BE con PI IT con addebito di IVA, riportando in fattura i dati e la partita IVA italiana del rappresentante fiscale di BE. Nel rapporto tra IT1 e BE non si realizza, infatti, una cessione intracomunitaria in quanto il bene non esce dal territorio nazionale, venendo a mancare il requisito del trasferimento fisico del bene in altro Stato membro.
- IT2 deve ricevere da BE la fattura emessa direttamente dalla partita IVA belga in quanto è fatto divieto per BE, soggetto passivo stabilito in Belgio, ad utilizzare la partita IVA del proprio rappresentante fiscale italiano. In forza dell'art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972, l'IVA relativa alle cessioni di beni territo-

© Wolters Kluwer Italia

result.indd 21 2022-05-27 8:36:10

rialmente rilevanti in Italia, effettuate da soggetti non residenti, deve infatti essere assolta dal cessionario soggetto passivo d'imposta stabilito in Italia (anziché dal cedente soggetto passivo d'imposta stabilito all'estero) tramite il meccanismo dell'inversione contabile ("*reverse charge*"), anche nel caso in cui il cedente estero sia identificato ai fini IVA in Italia mediante identificazione diretta oppure mediante la nomina di un rappresentante fiscale. Pertanto, il cedente estero non stabilito non deve emettere la fattura tramite la propria partita IVA italiana. Trattasi di un caso più volte esaminato dall'Agenzia delle Entrate (risoluzione 25 agosto 2010, n. 89/E, risoluzione 20 febbraio 2015, n. 21/E, risposta 24 gennaio 2020, n. 11, risposta 19 agosto 2021, n. 549), la quale ha altresì chiarito che l'eventuale documento emesso con partita IVA italiana dal rappresentante fiscale del soggetto passivo non stabilito è da considerare non rilevante come fattura ai fini IVA, con la conseguenza che il cessionario nazionale deve richiedere in sostituzione di tale documento, la fattura emessa direttamente dal fornitore estero. Nel caso di mancato ricevimento della fattura del fornitore UE entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, il cessionario italiano deve emettere autofattura ai sensi dell'art. 46, quinto comma, del D.L. n. 331/1993 entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione, da registrare con riferimento al mese precedente (si ritiene possibile, al riguardo, emettere e registrare l'autofattura alla fine del secondo mese successivo all'effettuazione). L'autofattura deve essere trasmessa al Sistema di Interscambio compilando e trasmettendo un file in formato xml della fattura elettronica indicando quale «TipoDocumento» del blocco <DatiGenerali> il codice "TD20".

- IT2 integra con IVA la fattura emessa da BE e la annota distintamente nei registi IVA vendite e acquisti (ai sensi dell'art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972 e degli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993). L'obbligo di integrazione può essere assolto mediante la compilazione e l'invio al Sistema di Interscambio del *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD19" ("Guida alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'esterometro" dell'Agenzia delle Entrate – versione 1.6 del 4 febbraio 2022). In alternativa, IT2 può integrare manualmente la fattura (fermo restando l'invio del *file* xml TD19 ai fini della comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere).
- Per quanto riguarda il processo relativo alla fattura elettronica, il soggetto non residente stabilito all'estero e identificato in Italia non è obbligato ad emettere o ricevere le fatture elettroniche (faq Agenzia delle Entrate 27 novembre 2018, n. 30).

Adempimenti INTRASTAT

- Sia IT1 che IT2 non devono compilare i Mod. INTRASTAT in quanto entrambe le operazioni non hanno la qualifica di operazioni intracomunitarie.

© Wolters Kluwer Italia

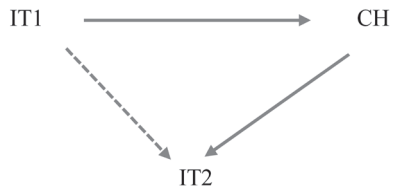
result.indd 22 2022-05-27 8:36:10

Comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere

- IT1 è tenuto a comunicare telematicamente i dati della fattura di vendita emessa nei confronti di BE con partita IVA italiana compilando e trasmettendo al Sistema di Interscambio un *file* in formato xml della fattura elettronica. A tal riguardo, IT1 deve indicare il numero di partita IVA italiano dell'operatore non residente, inserendo quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD24" e quale <CodiceDestinatario> del blocco <DatiTrasmissione> il codice "0000000" (sette zeri), salvo che il cliente non gli comunichi uno specifico indirizzo telematico – PEC o codice destinatario (faq Agenzia delle Entrate 27 novembre 2018, n. 30).
- IT2 è tenuto a comunicare telematicamente i dati della fattura di acquisto emessa da BE compilando e trasmettendo al Sistema di Interscambio un *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD19".

2.3. TRIANGOLAZIONE N. 3: IT1–EXUE–IT2

Impresa italiana vende beni ad un'impresa di un Paese terzo fuori dell'Unione Europea con consegna ad un'altra impresa italiana
Esempio
Impresa italiana (IT1) vende beni ad un'impresa svizzera (CH) con consegna in Italia ad altra impresa italiana (IT2)
Sintesi
IT1 vende a CH
CH vende a IT2
La merce non esce dal territorio italiano
Rappresentazione grafica



Ruolo dell'impresa italiana
IT1 primo cedente
IT2 secondo cessionario, destinatario finale della merce
Inquadramento normativo
Art. 7-*bis*, D.P.R. n. 633/1972
Art. 17, D.P.R. n. 633/1972

result.indd 23 2022-05-27 8:36:11

2.3. Triangolazione n. 3: IT1–EXUE–IT2

Adempimenti IVA

- Entrambe le operazioni (cessione di IT1 nei confronti di CH e acquisto di IT2 da CH) sono territorialmente rilevanti ai fini IVA in Italia in quanto i beni, all'atto della cessione, si trovano fisicamente nel territorio dello Stato.
- IT1 emette il documento di trasporto indicando quale cessionario dei beni CH, quale destinatario degli stessi IT2, evidenziando che i beni vengono consegnati a IT2 per ordine e conto di CH.
- IT1 emette fattura a CH con addebito di IVA.
- CH emette la fattura in base alla normativa fiscale svizzera, che IT2 registra solo in contabilità generale quale documento di costo (in alternativa, IT2 può registrare la fattura nel registro IVA degli acquisti, qualificandola come operazione non soggetta ai sensi dell'art. 7-*bis* del D.P.R. n. 633/1972).
- IT2 emette un'autofattura con IVA ai sensi dell'art. 17, comma secondo, del D.P.R. n. 633/1972, indicando nel corpo la dicitura "autofatturazione", da annotare sia nel registro delle fatture emesse che degli acquisti. L'obbligo di emissione dell'autofattura può essere assolto mediante la compilazione e l'invio al Sistema di Interscambio del *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD19" ("Guida alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'esterometro" dell'Agenzia delle Entrate – versione 1.6 del 4 febbraio 2022). In alternativa, IT2 può emettere un'autofattura cartacea (fermo restando l'invio del *file* xml TD19 ai fini della comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere).
- La Svizzera, unitamente a Israele e Norvegia (il Regno Unito al momento non risulta avere un accordo di reciprocità nonostante, a parti invertite, provveda a rimborsare l'IVA subita nel proprio territorio da parte di soggetti esteri) è uno dei Paese extra-UE con il quale esiste un accordo di reciprocità per il rimborso dell'IVA. In virtù di tale accordo, CH è abilitato a chiedere il rimborso dell'IVA subita in Italia, mediante domanda da presentare all'Agenzia delle Entrate italiana entro il 30 settembre dell'anno successivo, nel rispetto delle condizioni e secondo le modalità stabilite dalla Direttiva n. 86/560/CEE del Consiglio del 17 novembre 1986 e dall'art. 38-*ter* del D.P.R. n. 633/1972.

Comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere

- IT1 è tenuto a comunicare telematicamente i dati della fattura di vendita emessa nei confronti di CH compilando e trasmettendo al Sistema di Interscambio un *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD24" e quale <CodiceDestinatario> del blocco <DatiTrasmissione> il codice "XXXXXXX" (sette volte la X).
- IT2 è tenuto a comunicare telematicamente i dati della fattura di acquisto emessa da CH compilando e trasmettendo al Sistema di Interscambio un *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD19".

© Wolters Kluwer Italia

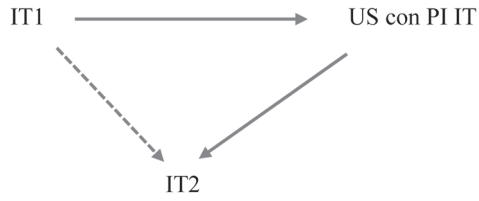
result.indd 24 2022-05-27 8:36:11

Soluzioni alternative CH può adottare una delle seguenti soluzioni alternative rispetto al caso 3 sopra esaminato.

- **Soluzione alternativa 3a)** CH apre una posizione IVA in Italia a mezzo di rappresentante fiscale, comunicandolo preventivamente a IT1. In tale evenienza IT1 emette fattura nei confronti della posizione IVA italiana di CH. Per lo sviluppo operativo di tale caso si rimanda alla triangolazione n. 4.
- **Soluzione alternativa 3b)** CH può far ricorso ad un deposito IVA in Italia. In tale evenienza CH acquista i beni da IT1 previo accordo a introdurre gli stessi nel deposito IVA. IT1 introduce i beni nel deposito IVA emettendo fattura nei confronti di CH per operazione non imponibile IVA ai sensi dell'art. 50-*bis*, comma 4, lett. c) del D.L. n. 331/1993. Successivamente, CH vende i beni giacenti nel deposito IVA a IT2, il quale provvede all'estrazione degli stessi.

2.4. TRIANGOLAZIONE N. 4: IT1–EXUE CON PI IN IT–IT2

Impresa italiana vende beni ad un'impresa di un Paese terzo fuori dell'Unione Europea munita di partita IVA in Italia con consegna ad un'altra impresa italiana
Esempio
Impresa italiana (IT1) vende beni ad un'impresa statunitense con rappresentante fiscale in Italia (US con PI IT) con consegna in Italia ad altra impresa italiana (IT2)
Sintesi
IT1 vende a US con PI IT
US vende a IT2
La merce non esce dal territorio italiano
Rappresentazione grafica



Ruolo dell'impresa italiana
IT1 primo cedente
IT2 secondo cessionario, destinatario finale della merce
Inquadramento normativo
Art. 7-*bis*, D.P.R. n. 633/1972
Art. 17, D.P.R. n. 633/1972

result.indd 25 2022-05-27 8:36:11

Adempimenti IVA

- Entrambe le operazioni (cessione di IT1 nei confronti di US con PI IT e acquisto di IT2 da US) sono territorialmente rilevanti ai fini IVA in Italia in quanto i beni, all'atto della cessione, si trovano fisicamente nel territorio dello Stato.
- IT1 emette il documento di trasporto indicando quale cessionario dei beni US con PI IT, quale destinatario degli stessi IT2, evidenziando che i beni vengono consegnati a IT2 per ordine e conto di US con PI IT.
- IT1 emette fattura a US con PI IT con addebito di IVA, riportando in fattura i dati e la partita IVA italiana del rappresentante fiscale di US.
- IT2 deve ricevere da US la fattura emessa direttamente dalla posizione fiscale statunitense in quanto è fatto divieto per US, soggetto passivo stabilito negli Stati Uniti, ad utilizzare la partita IVA del proprio rappresentante fiscale italiano. In forza dell'art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972, l'IVA relativa alle cessioni di beni territorialmente rilevanti in Italia, effettuate da soggetti non residenti, deve infatti essere assolta dal cessionario soggetto passivo d'imposta stabilito in Italia (anziché dal cedente soggetto passivo d'imposta stabilito all'estero), tramite il meccanismo dell'inversione contabile ("*reverse charge*"), anche nel caso in cui il cedente estero sia dotato in Italia di un rappresentante fiscale. Pertanto, il cedente estero non stabilito non deve emettere la fattura tramite la propria partita IVA italiana. Trattasi di un caso più volte esaminato dall'Agenzia delle Entrate (risoluzione 25 agosto 2010, n. 89/E, risoluzione 20 febbraio 2015, n. 21/E, risposta 24 gennaio 2020, n. 11, risposta 19 agosto 2021, n. 549), la quale ha altresì chiarito che l'eventuale documento emesso con partita IVA italiana dal rappresentante fiscale del soggetto passivo non stabilito è da considerare non rilevante come fattura ai fini IVA, con la conseguenza che il cessionario nazionale deve richiedere in sostituzione di tale documento, la fattura emessa direttamente dal fornitore estero.
- US emette la fattura in base alla normativa fiscale statunitense, che IT2 registra solo in contabilità generale quale documento di costo (in alternativa, IT2 può registrare la fattura nel registro IVA degli acquisti, qualificandola come operazione non soggetta ai sensi dell'art. 7-*bis* del D.P.R. n. 633/1972).
- IT2 emette un'autofattura con IVA ai sensi dell'art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972, indicando nel corpo la dicitura "autofatturazione", da annotare sia nel registro delle fatture emesse che degli acquisti. L'obbligo di emissione dell'autofattura può essere assolto mediante la compilazione e l'invio al Sistema di Interscambio del *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD19" ("Guida alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'esterometro" dell'Agenzia delle Entrate – versione 1.6 del 4 febbraio 2022). In alternativa, IT2 può emettere un'autofattura cartacea (fermo restando l'invio del *file* xml TD19 ai fini della comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere).

© Wolters Kluwer Italia

result.indd 26 2022-05-27 8:36:11

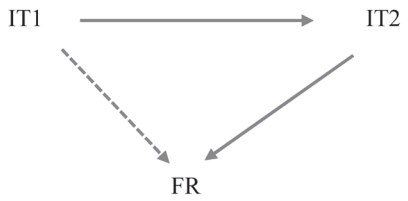
- Per quanto riguarda il processo relativo alla fattura elettronica, il soggetto non residente stabilito all'estero identificato in Italia non è obbligato ad emettere o ricevere le fatture elettroniche (faq Agenzia delle Entrate 27 novembre 2018, n. 30).

Comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere

- IT1 è tenuto a comunicare telematicamente i dati della fattura di vendita emessa nei confronti di US con partita IVA italiana compilando e trasmettendo al Sistema di Interscambio un *file* in formato xml della fattura elettronica. A tal riguardo, IT1 deve indicare il numero di partita IVA del rappresentante fiscale italiano dell'operatore non residente, inserendo quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD24" e quale <CodiceDestinatario> del blocco <DatiTrasmissione> il codice "0000000" (sette zeri), salvo che il cliente non gli comunichi uno specifico indirizzo telematico – PEC o codice destinatario (faq Agenzia delle Entrate 27 novembre 2018, n. 30).
- IT2 è tenuto a comunicare telematicamente i dati della fattura di acquisto emessa da US compilando e trasmettendo al Sistema di Interscambio un *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD19".

2.5. TRIANGOLAZIONE N. 5: IT1-IT2-UE

Impresa italiana vende beni ad un'altra impresa italiana con consegna in un altro Paese dell'Unione Europea
Esempio
Impresa italiana (IT1) vende beni ad un'altra impresa italiana (IT2) con consegna in Francia (FR)
Sintesi
IT1 vende a IT2
IT2 vende a FR
La merce in partenza dall'Italia arriva direttamente in Francia
Rappresentazione grafica



Ruolo dell'impresa italiana
IT1 primo cedente
IT2 promotore della triangolazione (secondo cedente, primo cessionario)
Inquadramento normativo
Art. 7-*bis*, D.P.R. n. 633/1972

result.indd 27 2022-05-27 8:36:12

2.5. Triangolazione n. 5: IT1-IT2-UE

Art. 41, D.L. n. 331/1993

Adempimenti IVA

- Trattasi della triangolazione nazionale per la quale, alla luce della riforma comunitaria recepita in ambito nazionale con il D.Lgs. n. 192/2021, sorgono dei dubbi riguardo alla compatibilità del dettato dell'art. 58 del D.L. n. 331/1993 con il nuovo art. 41-*ter* del medesimo D.L. n. 331/1993. Per approfondimenti si rimanda al paragrafo 1.11 del Capitolo 1. Di seguito si sviluppa il caso tenendo conto esclusivamente delle disposizioni contenute nell'art. 41-*ter* del D.L. n. 331/1993 e ipotizzando che il trasporto dei beni sia curato da IT2 (scelta consigliata, da provare documentalmente).
- Entrambe le operazioni (cessione di IT1 nei confronti di IT2 e cessione di IT2 nei confronti di FR) sono territorialmente rilevanti ai fini IVA in Italia in quanto i beni, all'atto della cessione, si trovano fisicamente nel territorio dello Stato.
- IT1 emette il documento di trasporto indicando quale cessionario dei beni IT2 e quale destinatario degli stessi FR
- IT1 emette nei confronti di IT2 una fattura elettronica assoggettata ad IVA.
- IT2 effettua nei confronti di FR una cessione intracomunitaria non imponibile IVA ai sensi dell'art. 41, primo comma, lett. a) del D.L. n. 331/1993.
- IT2 deve dare prova documentale dell'avvenuta consegna dei beni in Francia.

Adempimenti INTRASTAT

- IT1 non è tenuto ad alcun adempimento INTRASTAT.
- IT2 compila il Mod. INTRA-1-*bis*.

Comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere

- IT2 è tenuto a comunicare telematicamente i dati della fattura di vendita emessa nei confronti di FR compilando e trasmettendo al Sistema di Interscambio un *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD24", quale <CodiceDestinatario> del blocco <DatiTrasmissione> il codice "XXXXXXX" (sette volte la X) e quale <Natura> il codice N3.2.

Ipotesi alternativa Nel caso in cui il trasporto dei beni sia curato da IT1, emergono le criticità, già indicate in premessa, riguardo alla compatibilità del regime di non imponibilità di cui all'art. 58 del D.L. n. 331/1993 con le disposizioni di cui all'art. 41-*ter* del D.L. n. 331/1993, per le quali si rimanda al già citato paragrafo 1.11 del Capitolo 1.

Ai fini operativi, in tale ipotesi:

- la cessione intracomunitaria dovrebbe essere unicamente quella effettuata da IT1 nei confronti di IT2, il quale dovrebbe pertanto aprire una posizione IVA in Francia (Paese UE di destinazione della merce) al fine di assolvere l'imposta;

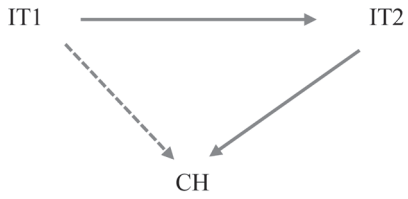
© Wolters Kluwer Italia

result.indd 28 2022-05-27 8:36:12

- la successiva cessione tra IT2 e FR verrebbe a configurarsi non più come una cessione intracomunitaria, bensì come una cessione interna rilevante ai fini IVA in Francia (Paese UE di destinazione), per la quale IT2 è tenuto ad emettere fattura non soggetta IVA ai sensi dell'art. 7-*bis* del D.P.R. n. 633/1972 con l'annotazione "inversione contabile", tenuto conto che in Francia (ai sensi dell'art. 283 del CGI) vige il meccanismo del *reverse charge*.
  In linea più generale, IT2 deve verificare se nel Paese membro di destinazione vige per tali operazioni il regime di inversione contabile oppure se deve essere emessa fattura direttamente dalla propria posizione IVA locale.

2.6. TRIANGOLAZIONE N. 6: IT1-IT2-EXUE

Impresa italiana vende beni ad un'altra impresa italiana con consegna in un Paese terzo fuori dall'Unione Europea
Esempio
Impresa italiana (IT1) vende beni ad altra impresa italiana (IT2) con consegna in Svizzera (CH)
Sintesi
IT1 vende a IT2
IT2 vende a CH
La merce in partenza dall'Italia arriva direttamente in Svizzera
Rappresentazione grafica



Ruolo dell'impresa italiana
IT1 primo cedente
IT2 promotore della triangolazione (secondo cedente, primo cessionario)
Inquadramento normativo
Art. 7-*bis*, D.P.R. n. 633/1972
Art. 8, D.P.R. n. 633/1972

Adempimenti IVA

- Entrambe le operazioni (cessione di IT1 nei confronti di IT2 e cessione di IT2 nei confronti di CH) sono territorialmente rilevanti ai fini IVA in Italia in quanto i beni, all'atto della cessione, si trovano fisicamente nel territorio dello Stato.

result.indd 29 2022-05-27 8:36:12

- IT1 emette il documento di trasporto indicando quale cessionario dei beni IT2, quale destinatario degli stessi CH, evidenziando che i beni vengono consegnati a CH per ordine e conto di IT2.
- IT1 emette fattura elettronica nei confronti di IT2 non imponibile IVA ai sensi dell'art. 8, primo comma, lett. a) del D.P.R. n. 633/1972, a condizione che il trasporto o la spedizione dei beni al di fuori del territorio dell'Unione Europea sia a cura di IT1, primo cedente nazionale, direttamente oppure tramite un terzo da lui incaricato. Al riguardo, in fattura deve essere indicato che IT1 provvede ad inviare i beni in Svizzera per conto di IT2. Trattandosi di un'operazione effettuata tra soggetti passivi stabiliti in Italia, la fattura emessa da IT1 deve essere una fattura elettronica con l'indicazione del codice Natura N3.1.
  La prova che il trasporto/spedizione sia curato da IT1 è rappresentata dalla documentazione contrattuale relativa all'incarico dato da IT1 al trasportatore/spedizioniere di curare il trasporto dei beni con destinazione CH.
  Non si realizza l'operazione triangolare (e pertanto IT1 deve emettere fattura assoggettata ad IVA) qualora IT1 consegni i beni a IT2 in Italia e questi provveda all'invio in Svizzera direttamente o tramite spedizionieri. IT2, infatti, non deve entrare nella disponibilità materiale dei beni (pertanto, si ritengono non compatibili con il regime di non imponibilità in commento le cessioni effettuate da IT1 con resa EXW, FCA e FAS). Allo stesso modo, IT1 deve emettere fattura assoggettata ad IVA nel caso in cui il trasporto sia curato da CH, destinatario finale della merce.
  A tal riguardo, si evidenzia la risoluzione ministeriale 26 maggio 2000, n. 72 la quale ha affermato che: "*[…] rilevato che la circostanza che i beni prima della loro spedizione all'estero siano sottoposti da parte dell'INFN a test o collaudi per il controllo della rispondenza del macchinario prodotto ai requisiti costruttivi richiesti non costituisce consegna in Italia, trattandosi di meri fatti tecnici diretti esclusivamente a garantire la qualità ed il funzionamento dei beni prima della loro spedizione […]*".
  La cessione di IT1 può essere considerata non imponibile anche nel caso in cui IT2 stipuli il contratto di trasporto su mandato ed in nome di IT1 (mandato con rappresentanza): in tale ipotesi IT2 agisce quale mero intermediario di IT1, senza mai avere la disponibilità del bene (risoluzione Agenzia delle Entrate 13 maggio 2010, n. 35/E).
  Per completezza, si segnala che nel tempo si sono susseguite diverse sentenze di giurisprudenza che consentono l'applicazione del regime di non imponibilità anche nel caso in cui il trasporto sia curato da IT2, a condizione che le parti, sin dall'inizio e nella relativa rappresentazione contrattuale, abbiano voluto e documentato l'operazione in vista del trasporto al cessionario residente all'estero (Cass. n. 6114/2009; Cass. n. 24964/2010; Cass. n. 6898/2011; Cass. n. 14405/2014); tuttavia, tale interpretazione non risulta essere stata recepita dall'Amministrazione finanziaria. Al contrario, la Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate del Piemonte con la risposta a interpello del 7 agosto 2013 (mai diffusa pubblica-

© Wolters Kluwer Italia

result.indd 30 2022-05-27 8:36:12

mente), dopo aver affermato che "*Nonostante numerosi interventi di giurisprudenza abbiano affermato che ai fini della non imponibilità di un'operazione triangolare sia sufficiente provare che la stessa fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale sia stata voluta come cessione nazionale in vista del trasporto ad un acquirente residente all'estero, l'Amministrazione finanziaria non ha mutato l'orientamento espresso con la Risoluzione n. 35/2010 citata*", ha ribadito che al fine di realizzare l'operazione di triangolazione è necessario che il trasporto dei beni all'estero venga eseguito a cura o a nome del primo cedente italiano.

- IT2 conferisce a IT1 l'incarico di curare il trasporto dei beni dall'Italia fino al destinatario finale in Svizzera (in alternativa, in base alla già citata risoluzione n. 35/E/2010, su mandato e in nome di IT1, mandato con rappresentanza, IT2 può conferire l'incarico scritto al trasportatore).
- Il documento di esportazione (bolletta doganale) è emesso a nome di IT2 (casella n. 2 del DAU), il quale realizza una cessione all'esportazione.
- IT2 emette fattura a CH non imponibile IVA ai sensi dell'art. 8, primo comma, lett. a) del D.P.R. n. 633/1972 (il regime di non imponibilità in capo a IT2 rimane fermo anche nel caso in cui il trasporto dei beni dall'Italia alla Svizzera venga curato del promotore della triangolazione IT2 con conseguente emissione da parte di IT1 di fattura assoggettata ad IVA).
- IT2 acquisisce la prova di uscita dei beni dal territorio dell'Unione Europea attraverso la verifica della chiusura dell'MRN sul sistema AIDA del sito dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.
- IT1 deve dare anch'esso prova dell'avvenuta uscita dei beni dal territorio unionale. Al riguardo, l'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972 prevede che la prova è costituita dalla restituzione della fattura emessa nei confronti di IT2 vistata dall'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 dall'UE. Si ritiene possibile per IT1 dare prova dell'avvenuta uscita dei beni dal territorio unionale anche attraverso l'indicazione degli estremi di IT1 e dei dati della propria fattura nella casella 44 del DAU, intestato a IT2 (casella 2), con conseguente appuramento dell'esportazione attraverso la verifica della chiusura dell'MRN sul sistema AIDA del sito dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.
- Con riferimento alla costituzione del *plafond* ai fini dell'acquisizione dello *status* di "*esportatore abituale*", sono previsti due meccanismi di calcolo differenti (circolare Agenzia Dogane 27 febbraio 2003, n. 8/D). In capo a IT1 si genera, infatti, un *plafond* liberamente spendibile pari all'intero importo oggetto di fattura nei confronti di IT2. Per IT2, invece, si verifica la costituzione di un duplice *plafond*: quello rappresentato dal valore aggiunto (pari alla differenza tra l'importo fatturato da IT2 a CH e l'importo fatturato da IT1 a IT2) è un *plafond* "*incondizionato*", cioè liberamente spendibile in base alle regole generali del *plafond*; il valore residuo (pari all'importo fatturato da IT1 a IT2) è un *plafond* "*vincolato*", cioè

result.indd 31 2022-05-27 8:36:13

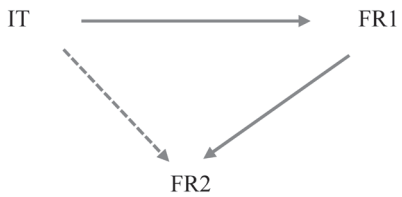
utilizzabile da IT2 esclusivamente per acquistare beni che siano esportati nello stato originario nei sei mesi successivi alla loro consegna. Esemplificando, qualora IT1 emetta fattura non imponibile art. 8 del D.P.R. n. 633/1972 a IT2 per 20.000 euro e IT2 emetta fattura non imponibile art. 8 del D.P.R. n. 633/1972 a CH per 25.000 euro: IT1 dispone di un *plafond* di 20.000 euro liberamente spendibile; IT2 dispone di un *plafond* di 5.000 euro ad utilizzo libero, mentre il restante *plafond* pari a 20.000 euro è un *plafond* ad utilizzo vincolato.

Comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere

- Per IT2 vige la facoltà (e non l'obbligo) di comunicare telematicamente i dati della fattura di vendita emessa nei confronti di CH compilando e trasmettendo al Sistema di Interscambio un *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD01", quale <CodiceDestinatario> del blocco <DatiTrasmissione> il codice "XXXXXXX" (sette volte la X) e quale <Natura> il codice N3.1. La Comunicazione delle operazioni transfrontaliere è, infatti, facoltativa per tutte le operazioni per le quali è stata emessa dalla Dogana italiana una bolletta doganale.

2.7. TRIANGOLAZIONE N. 7: IT-UE1-UE2 DELLO STESSO STATO DI UE1

Impresa italiana vende beni ad un'impresa dell'Unione Europea con consegna ad altra impresa nel medesimo Paese dell'Unione Europea
Esempio
Impresa italiana (IT) vende beni ad un'impresa francese (FR1) con consegna ad altra impresa sempre in Francia (FR2)
Sintesi
IT vende a FR1
FR1 vende a FR2
La merce in partenza dall'Italia arriva direttamente in Francia
Rappresentazione grafica



Ruolo dell'impresa italiana
IT primo cedente
Inquadramento normativo
Art. 7-*bis*, D.P.R. n. 633/1972

© Wolters Kluwer Italia

result.indd 32 2022-05-27 8:36:13

Art. 41, D.L. n. 331/1993

Adempimenti IVA

- La cessione di IT nei confronti di FR1 è territorialmente rilevante ai fini IVA in Italia in quanto i beni, all'atto della cessione, si trovano fisicamente nel territorio dello Stato.
- IT emette il documento di trasporto indicando quale cessionario dei beni FR1, quale destinatario degli stessi FR2, evidenziando che i beni vengono consegnati a FR2 per ordine e conto di FR1.
- IT emette fattura non imponibile ai sensi dell'art. 41, comma 1, lett. a) del D.L. n. 331/1993 in quanto cessione intracomunitaria di beni, indicando sulla fattura la partita IVA di FR1 (previa verifica della presenza della medesima nell'archivio VIES). È opportuno indicare in fattura che i beni saranno consegnati a FR2.
- IT deve avere prova documentale sia dell'avvenuta consegna dei beni a FR2, sia che il trasporto sia curato da IT medesimo oppure da FR1 (vedere al riguardo il paragrafo 1.8.4 del Capitolo 1).
- Il regime di non imponibilità nel rapporto tra IT e FR1 opera a condizione che il trasporto sia curato dal primo cedente (IT) oppure dal promotore della triangolazione (FR1) il quale, in quest'ultimo caso, si definisce operatore intermedio (in funzione della Direttiva UE n. 2018/1910 recepita nell'ordinamento nazionale dal D.Lgs. n. 192/2021 con l'introduzione dell'art. 41-*ter* del D.L. n. 331/1993). Non è compatibile con la triangolazione in commento la cessione dei beni con trasporto curato da FR2, destinatario finale dei beni stessi. Tenuto conto che, in forza della citata Direttiva, si configura come cessione intracomunitaria non imponibile unicamente la cessione della catena alla quale è imputato il trasporto intracomunitario, l'ipotesi in cui il trasporto venga curato da FR2 comporterebbe le seguenti ripercussioni operative:
  1. la cessione intracomunitaria alla quale è imputato il trasporto, è la cessione di FR1 nei confronti di FR2 con il conseguente obbligo per FR1 di aprire una posizione IVA in Italia (Stato membro di partenza dei beni);
  2. la cessione di IT nei confronti di FR1 diventa un'operazione interna in Italia (Stato membro di partenza dei beni), con conseguente obbligo per IT di emettere fattura assoggettata ad IVA.

  Tale principio era già emerso in passato (prima ancora dell'emanazione della citata Direttiva comunitaria) in diverse pronunce di giurisprudenza della Corte di Giustizia UE (sentenze della Corte di Giustizia UE causa del 6 aprile 2006, n. C-245/04; causa del 16 dicembre 2010, n. C-430/09; causa del 21 febbraio 2018, n. C-628/16).

Adempimenti INTRASTAT

- IT compila il Mod. INTRA-1-*bis* indicando nelle colonne 2 e 3 il codice ISO ed il numero identificativo di FR1.

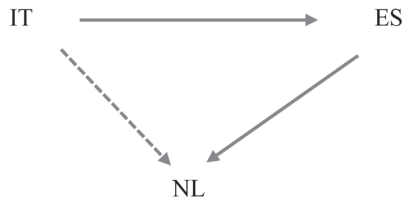
result.indd 33 2022-05-27 8:36:13

Comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere

- IT è tenuto a comunicare telematicamente i dati della fattura di vendita emessa nei confronti di FR1 compilando e trasmettendo al Sistema di Interscambio un *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD24", quale <CodiceDestinatario> del blocco <DatiTrasmissione> il codice "XXXXXXX" (sette volte la X) e quale <Natura> il codice N3.2.

2.8. TRIANGOLAZIONE N. 8: IT-UE1-UE2 DI UNO STATO DIVERSO DI UE1

Impresa italiana vende beni ad un'impresa dell'Unione Europea con consegna in un altro Paese dell'Unione Europea
Esempio
Impresa italiana (IT) vende beni ad un'impresa spagnola (ES) con consegna in Olanda (NL)
Sintesi
IT vende a ES
ES vende a NL
La merce in partenza dall'Italia arriva direttamente in Olanda
Rappresentazione grafica



Ruolo dell'impresa italiana
IT primo cedente
Inquadramento normativo
Art. 7-*bis*, D.P.R. n. 633/1972
Art. 41, D.L. n. 331/1993

Adempimenti IVA

- La cessione di IT nei confronti di ES è territorialmente rilevante ai fini IVA in Italia in quanto i beni, all'atto della cessione, si trovano fisicamente nel territorio dello Stato.
- IT emette il documento di trasporto indicando quale cessionario dei beni ES, quale destinatario degli stessi NL, evidenziando che i beni vengono consegnati a NL per ordine e conto di ES.

© Wolters Kluwer Italia

result.indd 34 2022-05-27 8:36:13

- IT emette la fattura nei confronti di ES non imponibile IVA ai sensi dell'art. 41, comma 1, lett. a) del D.L. n. 331/1993 in quanto cessione intracomunitaria di beni. Nel corpo della fattura occorre indicare che trattasi di operazione triangolare con consegna dei beni in altro Stato membro diverso da quello del cessionario (ai sensi dell'art. 46, comma 2, secondo periodo del D.L. n. 331/1993).
- La triangolazione semplificata opera a condizione che ES designi espressamente NL quale debitore d'imposta all'atto dell'arrivo dei beni in Olanda.
- IT deve dare prova documentale della consegna dei beni a NL. A tal riguardo, si segnala la risposta dell'Agenzia delle Entrate 29 dicembre 2020, n. 632 che introduce un'impostazione rigida che mal si concilia con le esigenze di riservatezza commerciale (vedere il paragrafo 8.3.2 del Capitolo 8). Inoltre, IT deve avere prova documentale che il trasporto sia curato da IT medesimo oppure da ES (vedere al riguardo il paragrafo 1.8.4 del Capitolo 1).
- Il regime di non imponibilità nel rapporto tra IT e ES opera a condizione che il trasporto sia curato dal primo cedente (IT) oppure dal promotore della triangolazione (ES) il quale, in quest'ultimo caso, si definisce operatore intermedio (in funzione della Direttiva UE n. 2018/1910 recepita nell'ordinamento nazionale dal D.Lgs. n. 192/2021 con l'introduzione dell'art. 41-*ter* del D.L. n. 331/1993). Non è compatibile con la triangolazione in commento la cessione dei beni con trasporto curato da NL, destinatario finale dei beni stessi. Tenuto conto che, in forza della citata Direttiva, si configura come cessione intracomunitaria non imponibile unicamente la cessione della catena alla quale è imputato il trasporto intracomunitario, l'ipotesi in cui il trasporto venga curato da NL comporterebbe le seguenti ripercussioni operative:
  1. la cessione intracomunitaria alla quale è imputato il trasporto è la cessione di ES nei confronti di NL con il conseguente obbligo per ES di aprire una posizione IVA in Italia (Stato membro di partenza dei beni);
  2. la cessione di IT nei confronti di ES diventa un'operazione interna in Italia (Stato membro di partenza dei beni), con conseguente obbligo per IT di emettere fattura assoggettata ad IVA.

Adempimenti INTRASTAT

- IT compila il Mod. INTRA-1-*bis*, indicando nelle colonne 2 e 3 il codice ISO ed il numero identificativo di ES e nella colonna 13 il codice ISO "NL" quale Paese di destinazione dei beni.

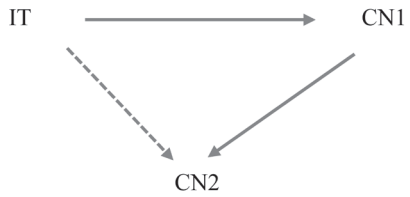
Comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere

- IT è tenuto a comunicare telematicamente i dati della fattura di vendita emessa nei confronti di ES compilando e trasmettendo al Sistema di Interscambio un *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD24", quale <CodiceDestinatario> del blocco <DatiTrasmissione> il codice "XXXXXXX" (sette volte la X) e quale <Natura> il codice N3.2.

result.indd 35 2022-05-27 8:36:13

2.9. TRIANGOLAZIONE N. 9: IT-EXUE1-EXUE2 DELLO STESSO STATO DI EXUE1

Impresa italiana vende beni ad un'impresa di un Paese terzo fuori dell'Unione Europea con consegna ad altra impresa dello stesso Paese terzo fuori dall'Unione Europea
Esempio
Impresa italiana (IT) vende beni ad un'impresa cinese (CN1) con consegna ad altra impresa cinese (CN2)
Sintesi
IT vende a CN1
CN1 vende a CN2
La merce in partenza dall'Italia arriva direttamente in Cina
Rappresentazione grafica



Ruolo dell'impresa italiana
IT primo cedente
Inquadramento normativo
Art. 7-*bis*, D.P.R. n. 633/1972
Art. 8, D.P.R. n. 633/1972

Adempimenti IVA

- La cessione di IT nei confronti di CN1 è territorialmente rilevante ai fini IVA in Italia in quanto i beni, all'atto della cessione, si trovano fisicamente nel territorio dello Stato.
- IT emette il documento di trasporto indicando quale cessionario dei beni CN1, quale destinatario degli stessi CN2, evidenziando che i beni vengono consegnati a CN2 per ordine e conto di CN1.
- Si ritiene possibile fare riferimento alle indicazioni contenute nella circolare del Ministero delle Finanze 23 febbraio 1994, n. 13, in forza della quale si possono verificare tre ipotesi a seconda del soggetto che cura il trasporto o la spedizione dei beni fuori dal territorio dell'UE.
- Se il trasporto o la spedizione dei beni fuori dal territorio dell'Unione Europea, nonché le relative operazioni doganali sono a cura del cedente IT, l'operazione costituisce una cessione all'esportazione con emissione di fattura non imponibile IVA ai sensi dell'art. 8, primo comma, lett. a) del D.P.R. n. 633/1972. Dal punto di vista IVA è consigliabile questa procedura, in quanto permette di gestire l'uscita del bene dal territorio comunitario e di conseguenza di entrare in possesso della prova di uscita in modo diretto e immediato. IT acquisisce la prova di uscita dei

© Wolters Kluwer Italia
result.indd 36 2022-05-27 8:36:14

beni dal territorio dell'Unione Europea attraverso la verifica sul sito dell'Agenzia delle Dogane dell'MRN indicato nella bolletta doganale a lui intestata.

- Nei casi in cui il trasporto o spedizione dei beni fuori del territorio dell'Unione Europea sia a cura del cessionario non residente (CN1) o per suo conto e questi ne curi l'esportazione entro 90 giorni dalla consegna, la cessione è non imponibile IVA ai sensi dell'art. 8, primo comma, lett. b) del D.P.R. n. 633/1972. In questo caso la bolletta doganale di esportazione è intestata a IT, non potendo CN1 figurare come soggetto esportatore nella casella n. 2 del DAU (art. 1, punto 19, del Regolamento UE 2015/2446, così come modificato dal Regolamento UE n. 2018/1063; Nota Agenzia Dogane 15 ottobre 2018, n. 112029). Per il fornitore italiano la prova di avvenuta esportazione dei beni sarà costituita dal visto apposto su un esemplare della fattura dalla dogana di esportazione, con i necessari riferimenti alla bolletta di esportazione e al risultato di uscita (C.M. 13 febbraio 1997, n. 35 e Nota Agenzia Dogane 27 giugno 2007, n. 3945). In mancanza di tale mezzo di prova, IT deve entrare in possesso di una copia del Modello DAU in modo da comprovare l'operazione attraverso la verifica del risultato d'uscita con la chiusura dell'MRN sul sistema AIDA dell'Agenzia delle Dogane; quanto sopra nel presupposto che l'operazione doganale di esportazione venga eseguita presso una Dogana italiana.
- Nel caso in cui il trasferimento dei beni dall'Italia alla Cina venga curato dal cliente finale CN2, si ritiene venga a configurarsi per il cedente italiano una cessione interna e pertanto IT deve emettere nei confronti di CN1 una fattura con IVA. Tale soluzione si ricava, oltre che dalla già citata C.M. n. 13/1994 (paragrafo B, punto 16.3, 1° caso, lett. b)), anche dal dettato dell'art. 8, primo comma, lett. b) del D.P.R. n. 633/1972, il quale contempla unicamente l'ipotesi di trasporto dei beni fuori dal territorio comunitario a cura del cessionario non residente (o da un terzo – trasportatore – per suo conto) e non anche dal destinatario finale degli stessi.

Comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere

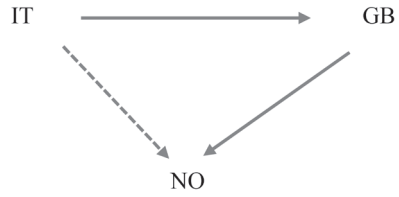
- Nel caso di emissione di fattura in regime di non imponibilità ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972 con bolletta doganale emessa dalla Dogana italiana, per IT vige la facoltà (e non l'obbligo) di comunicare telematicamente i dati della fattura di vendita emessa nei confronti di CN1 compilando e trasmettendo al Sistema di Interscambio un *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD01", quale <CodiceDestinatario> del blocco <DatiTrasmissione> il codice "XXXXXXX" (sette volte la X) e quale <Natura> il codice N3.1. La Comunicazione delle operazioni transfrontaliere è, infatti, facoltativa per tutte le operazioni per le quali è stata emessa dalla Dogana italiana una bolletta doganale.

© Wolters Kluwer Italia

result.indd 37 2022-05-27 8:36:14

2.10. TRIANGOLAZIONE N. 10: IT-EXUE1-EXUE2 DI UNO STATO DIVERSO DI EXUE1

Impresa italiana vende beni ad un'impresa di un Paese terzo fuori dell'Unione Europea con consegna in un altro Paese terzo fuori dall'Unione Europea
Esempio
Impresa italiana (IT) vende beni ad un'impresa del Regno Unito (GB) con consegna in Norvegia (NO)
Sintesi
IT vende a GB
GB vende a NO
La merce in partenza dall'Italia arriva direttamente in Norvegia
Rappresentazione grafica



Ruolo dell'impresa italiana
IT primo cedente
Inquadramento normativo
Art. 7-*bis*, D.P.R. n. 633/1972
Art. 8, D.P.R. n. 633/1972

Adempimenti IVA

- La cessione di IT nei confronti di GB è territorialmente rilevante ai fini IVA in Italia in quanto i beni, all'atto della cessione, si trovano fisicamente nel territorio dello Stato.
- IT emette il documento di trasporto indicando quale cessionario dei beni GB, quale destinatario degli stessi NO, evidenziando che i beni vengono consegnati a NO per ordine e conto di GB.
- Si ritiene possibile fare riferimento alle indicazioni contenute nella circolare del Ministero delle Finanze 23 febbraio 1994, n. 13, in forza della quale si possono verificare tre ipotesi a seconda del soggetto che cura il trasporto o la spedizione dei beni fuori dal territorio dell'UE.
- Se il trasporto o la spedizione dei beni fuori dal territorio dell'Unione Europea, nonché le relative operazioni doganali sono a cura del cedente IT, l'operazione costituisce una cessione all'esportazione con emissione di fattura non imponibile IVA ai sensi dell'art. 8, primo comma, lett. a) del D.P.R. n. 633/1972. Dal punto di vista IVA è consigliabile questa procedura, in quanto permette di gestire l'uscita del bene dal territorio comunitario e di conseguenza di entrare in possesso della

© Wolters Kluwer Italia
result.indd 38 2022-05-27 8:36:14

prova di uscita in modo diretto e immediato. IT acquisisce la prova di uscita dei beni dal territorio dell'Unione Europea attraverso la verifica sul sito dell'Agenzia delle Dogane dell'MRN indicato nella bolletta doganale a lui intestata.

- Nei casi in cui il trasporto o spedizione dei beni fuori del territorio dell'Unione Europea sia a cura del cessionario non residente (GB) o per suo conto e questi ne cura l'esportazione entro 90 giorni dalla consegna, la cessione è non imponibile IVA ai sensi dell'art. 8, primo comma, lett. b) del D.P.R. n. 633/1972. In questo caso la bolletta doganale di esportazione è intestata a IT, non potendo GB figurare come soggetto esportatore nella casella n. 2 del DAU (art. 1, punto 19, del Regolamento UE n. 2015/2446, così come modificato dal Regolamento UE n. 2018/1063; Nota Agenzia Dogane 15 ottobre 2018, n. 112029). Per il fornitore italiano la prova di avvenuta esportazione dei beni sarà costituita dal visto apposto su un esemplare della fattura dalla dogana di esportazione, con i necessari riferimenti alla bolletta di esportazione e al risultato di uscita (C.M. 13 febbraio 1997, n. 35 e Nota Agenzia Dogane 27 giugno 2007, n. 3945). In mancanza di tale mezzo di prova, IT deve entrare in possesso di una copia del Modello DAU in modo da comprovare l'operazione attraverso la verifica del risultato d'uscita con la chiusura dell'MRN sul sistema AIDA dell'Agenzia delle Dogane. Quanto sopra nel presupposto che l'operazione doganale di esportazione venga eseguita presso una Dogana italiana.
- Nel caso in cui il trasferimento dei beni dall'Italia alla Norvegia venga curato dal cliente finale NO, si ritiene venga a configurarsi per il cedente italiano una cessione interna e pertanto IT deve emettere nei confronti di GB una fattura con IVA. Tale soluzione si ricava, oltre che dalla già citata C.M. n. 13/1994 (paragrafo B, punto 16.3, 1° caso, lett. b)) anche dal dettato dell'art. 8, primo comma, lett. b) del D.P.R. n. 633/1972, il quale contempla unicamente l'ipotesi di trasporto dei beni fuori dal territorio comunitario a cura del cessionario non residente (o da un terzo – trasportatore – per suo conto) e non anche dal destinatario finale degli stessi.

Comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere

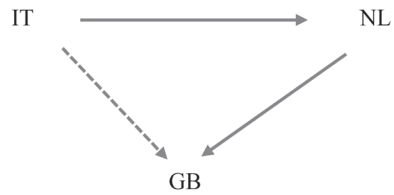
- Nel caso di emissione di fattura in regime di non imponibilità ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972 con bolletta doganale emessa dalla Dogana italiana, per IT vige la facoltà (e non l'obbligo) di comunicare telematicamente i dati della fattura di vendita emessa nei confronti di GB compilando e trasmettendo al Sistema di Interscambio un *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD01", quale <CodiceDestinatario> del blocco <DatiTrasmissione> il codice "XXXXXXX" (sette volte la X) e quale <Natura> il codice N3.1. La Comunicazione delle operazioni transfrontaliere è, infatti, facoltativa per tutte le operazioni per le quali è stata emessa dalla Dogana italiana una bolletta doganale.

© Wolters Kluwer Italia

result.indd 39 2022-05-27 8:36:14

2.11. TRIANGOLAZIONE N. 11: IT-UE-EXUE

Impresa italiana vende beni ad un'impresa dell'Unione Europea con consegna in un Paese terzo fuori dall'Unione Europea
Esempio
Impresa italiana (IT) vende beni ad un'impresa olandese (NL) con consegna in Regno Unito (GB)
Sintesi
IT vende a NL
NL vende a GB
La merce in partenza dall'Italia arriva direttamente nel Regno Unito
Rappresentazione grafica



Ruolo dell'impresa italiana
IT primo cedente
Inquadramento normativo
Art. 7-*bis*, D.P.R. n. 633/1972
Art. 8, D.P.R. n. 633/1972

Adempimenti IVA

- La cessione di IT nei confronti di NL è territorialmente rilevante ai fini IVA in Italia in quanto i beni, all'atto della cessione, si trovano fisicamente nel territorio dello Stato.
- IT emette il documento di trasporto indicando quale cessionario dei beni NL, quale destinatario degli stessi GB, evidenziando che i beni vengono consegnati a GB per ordine e conto di NL.
- L'Amministrazione finanziaria ha espressamente disciplinato tale triangolazione, individuando tre ipotesi a seconda del soggetto che cura il trasporto o la spedizione dei beni fuori dal territorio dell'UE (circolare Ministero Finanze 23 febbraio 1994, n. 13).
- Se il trasporto o la spedizione dei beni fuori dal territorio dell'Unione Europea, nonché le relative operazioni doganali sono a cura del cedente IT, l'operazione costituisce una cessione all'esportazione con emissione di fattura non imponibile IVA ai sensi dell'art. 8, primo comma, lett. a) del D.P.R. n. 633/1972. Dal punto di vista IVA è consigliabile questa procedura, in quanto permette di gestire l'uscita dei beni dal territorio comunitario e di conseguenza di entrare in possesso della prova di uscita in modo diretto e immediato. IT acquisisce la prova di uscita dei

© Wolters Kluwer Italia
result.indd 40 2022-05-27 8:36:15

beni dal territorio dell'Unione Europea attraverso la verifica sul sito dell'Agenzia delle Dogane dell'MRN indicato nella bolletta doganale a lui intestata.

- Nei casi in cui il trasporto o spedizione dei beni fuori del territorio dell'Unione Europea sia a cura del cessionario non residente (NL) o per suo conto e questi ne curi l'esportazione entro 90 giorni dalla consegna, la cessione è non imponibile IVA ai sensi dell'art. 8, primo comma, lett. b) del D.P.R. n. 633/1972. In questo caso la bolletta doganale di esportazione è intestata a NL (trattandosi di soggetto stabilito in un Paese UE). Per il fornitore italiano la prova di avvenuta esportazione dei beni sarà costituita dal visto apposto su un esemplare della fattura dalla dogana di esportazione, con i necessari riferimenti alla bolletta di esportazione e al risultato di uscita (C.M. 13 febbraio 1997, n. 35 e Nota Agenzia Dogane 27 giugno 2007, n. 3945). Si ritiene possibile per IT dare prova dell'avvenuta uscita dei beni dal territorio unionale anche attraverso l'indicazione dei dati della propria fattura nella casella 44 del DAU, intestato a NL (casella 2), con conseguente appuramento dell'esportazione attraverso la verifica della chiusura dell'MRN sul sistema AIDA sul sito dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli. Quanto sopra nel presupposto che l'operazione doganale di esportazione venga eseguita presso una Dogana italiana.
  Al contrario, nel caso in cui IT ceda i beni con la condizione di resa EXW e il cliente olandese decida di presentare la dichiarazione doganale di esportazione presso un'altra dogana comunitaria, IT si troverà in difficoltà a comprovare l'operazione in quanto la bolletta di importazione in Regno Unito è relativa alla fattura emessa da NL a GB (non idonea a supportare l'operazione posta in essere da IT); è, pertanto, opportuno per IT evitare questa ipotesi.
- Nel caso in cui il trasferimento dei beni dall'Italia in Regno Unito venga curato dal cliente finale GB, si configura per il cedente italiano una cessione interna e pertanto IT deve emettere nei confronti di NL una fattura con IVA. Tale soluzione si ricava, oltre che dalla già citata C.M. n. 13/1994 (paragrafo B, punto 16.3, 1° caso, lett. b)) anche dal dettato dell'art. 8, primo comma, lett. b) del D.P.R. n. 633/1972, il quale contempla unicamente l'ipotesi di trasporto dei beni fuori dal territorio comunitario a cura del cessionario non residente (o da un terzo – trasportatore – per suo conto) e non anche dal destinatario finale degli stessi.

Adempimenti INTRASTAT

- IT non è tenuto ad alcun adempimento INTRASTAT.
- Nel solo caso in cui la dichiarazione doganale di esportazione venga presentata presso la dogana di un altro Paese UE (ipotesi sconsigliata causa le conseguenti criticità sopra esposte), si ritiene che, alla luce delle istruzioni dei Modelli INTRASTAT in vigore dal 2022, l'impresa italiana debba presentare il Modello INTRA-1-*bis* ai soli fini statistici, indicando nella colonna "Natura transazione A" il codice 7 e, se tenuta, nella colonna "Natura transazione B" il codice 2, al fine di segnalare l'invio della merce in altro Paese UE per sottoporre le merci al regime di esportazione.

© Wolters Kluwer Italia

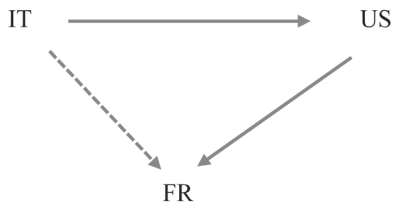
result.indd 41 2022-05-27 8:36:15

Comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere

- Nel caso di emissione di fattura in regime di non imponibilità ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972 con bolletta doganale emessa dalla Dogana italiana, per IT vige la facoltà (e non l'obbligo) di comunicare telematicamente i dati della fattura di vendita emessa nei confronti di NL compilando e trasmettendo al Sistema di Interscambio un *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD01", quale <CodiceDestinatario> del blocco <DatiTrasmissione> il codice "XXXXXXX" (sette volte la X) e quale <Natura> il codice N3.1. La Comunicazione delle operazioni transfrontaliere è, infatti, facoltativa per tutte le operazioni per le quali è stata emessa dalla Dogana italiana una bolletta doganale.

2.12. TRIANGOLAZIONE N. 12: IT-EXUE-UE

Impresa italiana vende beni ad un'impresa di un Paese terzo fuori dell'Unione Europea con consegna ad un'impresa di un Paese dell'Unione Europea
Esempio
Impresa italiana (IT) vende beni ad un'impresa statunitense (US) con consegna in Francia (FR)
Sintesi
IT vende a US
US vende a FR
La merce in partenza dall'Italia arriva direttamente in Francia
Rappresentazione grafica



Ruolo dell'impresa italiana
IT primo cedente
Inquadramento normativo
Art. 7-*bis*, D.P.R. n. 633/1972

Adempimenti IVA

- La cessione di IT nei confronti di US è territorialmente rilevante ai fini IVA in Italia in quanto i beni, all'atto della cessione, si trovano fisicamente nel territorio dello Stato.

© Wolters Kluwer Italia

result.indd 42 2022-05-27 8:36:15

- IT emette il documento di trasporto indicando quale cessionario dei beni US, quale destinatario degli stessi FR, evidenziando che i beni vengono consegnati a FR per ordine e conto di US.
- L'operazione si qualifica come un'operazione interna con la conseguenza che IT deve emettere nei confronti di US fattura assoggettata ad IVA. L'operazione tra IT e US, infatti, non si configura come una cessione intracomunitaria di beni (art. 41 del D.L. n. 331/1993) in quanto viene a mancare il requisito soggettivo in capo al cessionario non residente US, il quale non è un soggetto passivo comunitario iscritto al VIES. Allo stesso modo, l'operazione non presenta le caratteristiche delle cessioni all'esportazione (art. 8 del D.P.R. n. 633/1972) in quanto i beni non escono dal territorio comunitario.

Adempimenti INTRASTAT

- IT non è tenuto ad alcun adempimento INTRASTAT.

Comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere

- IT è tenuto a comunicare telematicamente i dati della fattura di vendita emessa nei confronti di US compilando e trasmettendo al Sistema di Interscambio un *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <TipoDocumento> del blocco <DatiGenerali> il codice "TD24" e quale <CodiceDestinatario> del blocco <DatiTrasmissione> il codice "XXXXXXX" (sette volte la X).

Soluzioni alternative Per superare le criticità commerciali derivanti dall'applicazione dell'IVA le parti possono ricorrere a quattro soluzioni alternative rispetto al caso 12 sopra esaminato (C.M. 23 febbraio 1994, n. 13, par. 16.3, caso 1, lett. a)).

- **Soluzione alternativa 12a)** Il cessionario non residente (nel caso specifico, US) può nominare un proprio rappresentante fiscale in Italia. In tale ipotesi si verrebbe a configurare una triangolazione nazionale in cui IT vende i beni ad un'impresa di un Paese terzo fuori dell'UE munita di rappresentante fiscale in IT con consegna ad un'impresa di un Paese dell'UE. IT non è tenuto ad alcun adempimento INTRASTAT. Poiché l'operazione avviene nei confronti di un soggetto non stabilito in Italia (il rappresentante fiscale in Italia di US), IT è tenuto a comunicare telematicamente i dati della fattura di vendita emessa nei confronti del rappresentante fiscale IT di US compilando e trasmettendo al Sistema di Interscambio un *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <CodiceDestinatario> del blocco <DatiTrasmissione> il codice "0000000" (sette volte lo zero). Per lo sviluppo operativo completo di tale caso si rimanda alla triangolazione n. 5.
- **Soluzione alternativa 12b)** Il cessionario non residente (US) nomina un proprio rappresentante fiscale in Francia (Paese di destino dei beni). In tale ipotesi si verrebbe a configurare una triangolazione in cui IT vende i beni ad un'impresa di un Paese terzo fuori dell'UE munita di rappresentante fiscale in UE con consegna ad un'altra impresa del medesimo Paese UE. Al ricorrere dei requisiti previsti dalla norma, nel rapporto tra IT e il rappresentante fiscale FR di US si realizza una

result.indd 43 2022-05-27 8:36:15

cessione intracomunitaria non imponibile IVA ai sensi dell'art. 41, primo comma, lett. a) del D.L. n. 331/1993. IT deve presentare il Modello INTRA-1-*bis*. IT è tenuto a comunicare telematicamente i dati della fattura di vendita emessa nei confronti del rappresentante fiscale FR di US compilando e trasmettendo al Sistema di Interscambio un *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <CodiceDestinatario> del blocco <DatiTrasmissione> il codice "XXXXXXX" (sette volte la X). Per lo sviluppo operativo completo di tale caso si rimanda alla triangolazione n. 7.

- **Soluzione alternativa 12c)** Il cessionario non residente (US) nomina un proprio rappresentante fiscale in un altro Paese UE diverso da quello di destino dei beni (per esempio, in Germania – DE). In tale ipotesi si verrebbe a configurare una triangolazione comunitaria in cui IT vende i beni ad un'impresa di un Paese terzo fuori dell'UE munita di rappresentante fiscale in UE con consegna ad un'impresa di un altro Paese UE. Al ricorrere dei requisiti previsti dalla norma, nel rapporto tra IT e il rappresentante fiscale DE di US si realizza una cessione intracomunitaria non imponibile IVA ai sensi dell'art. 41, primo comma, lett. a) del D.L. n. 331/1993. IT deve presentare il Modello INTRA-1-*bis*. IT è tenuto a comunicare telematicamente i dati della fattura di vendita emessa nei confronti del rappresentante fiscale DE di US compilando e trasmettendo al Sistema di Interscambio un *file* in formato xml della fattura elettronica, indicando quale <CodiceDestinatario> del blocco <DatiTrasmissione> il codice "XXXXXXX" (sette volte la X). Per lo sviluppo operativo di tale caso si rimanda alla triangolazione n. 8.
- **Soluzione alternativa 12d)** US può far ricorso ad un deposito IVA in Italia. In tale evenienza US acquista i beni da IT previo accordo a introdurre gli stessi nel deposito IVA. IT introduce i beni nel deposito IVA emettendo fattura nei confronti di US per operazione non imponibile IVA ai sensi dell'art. 50-*bis*, quarto comma, del D.L. n. 331/1993. Successivamente, US emette fattura di vendita nei confronti di FR, curando l'invio dei beni in Francia, con il supporto del numero identificativo IVA "globale" del gestore del deposito IVA (art. 50-*bis*, comma 7, del D.L. n. 331/1993).

© Wolters Kluwer Italia
result.indd 44 2022-05-27 8:36:16