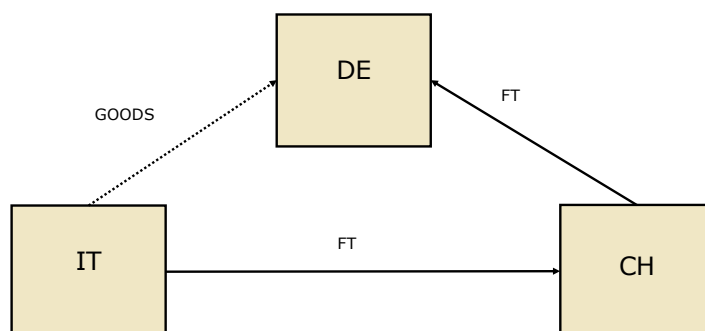


Cessioni di beni nei confronti di soggetto Extra-Ue con consegna in uno Stato Ue

PREMESSA

L'ipotesi presa in considerazione è la seguente:



IT (primo cedente) vende dei beni ad un cliente extra Ue CH (promotore della triangolazione) e su incarico dello stesso invia i beni direttamente in uno Stato membro della Comunità Europea a DE. I beni si spostano direttamente dall'Italia allo Stato Ue di destinazione dei beni stessi¹.

DISCIPLINA IVA

In primo luogo, l'operazione in esame non integra i requisiti di una cessione intracomunitaria di beni, non imponibile ex art. 41 co. 1 del DL 331/93. Infatti, un requisito essenziale della cessione intracomunitaria è che cedente ed acquirente siano soggetti passivi iva intracomunitari².

In secondo luogo, l'operazione in parola non si configura come una cessione all'esportazione non imponibile ex art. 8 del DPR 633/72, poiché i beni rimangono all'interno del territorio dell'Unione europea.

Pertanto, l'operazione descritta è territorialmente rilevante ai fini IVA in Italia sulla base dell'art. 7-bis del DPR 633/72, per cui le cessioni di beni *“si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni immobili ovvero beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio dello stesso”*.

L'operatore italiano dovrà quindi emettere una fattura con addebito dell'IVA italiana.

¹ La fattispecie è presa in considerazione dalla C.M. 23.2.94 n. 13/E, lett. B (§ 16.3 – Triangolare con intervento di soggetto residente al di fuori del territorio comunitario).

² i requisiti che qualificano la cessione intracomunitaria di cui all'art. 41 co. 1 lett. a) del DL 331/93 come non imponibile ai fini IVA e, in specie:

- lo status di operatore economico del cedente nazionale e del cessionario Ue;
- l'onerosità dell'operazione;
- l'acquisizione del diritto di proprietà o di altro diritto reale sui beni;
- l'effettivo trasferimento dei beni in un altro Stato della Ue.

L'operatore svizzero non potrà recuperare l'IVA assolta in Italia ai sensi dell'art. 38-ter del DPR 633/1972, considerato che, tramite la successiva vendita al proprio cliente DE, pone in essere operazioni attive in Italia.

OPERAZIONE TRIANGOLARE

Per risolvere il problema dell'irrecuperabilità dell'IVA, CH potrebbe provvedere a nominare un rappresentante fiscale ai sensi dell'art. 17 co. 3 del DPR 633/72, per beneficiare del regime di non imponibilità di cui all'art. 58 co. 1 del DL 331/93, al pari di una cessione c.d. "triangolare interna". Nella circostanza in esame il rappresentante fiscale può effettuare una c.d. operazione "triangolare interna" attraverso:

- un acquisto non imponibile ai sensi dell'art. 58 co. 1 del DL 331/93 da IT;
- e successivamente ponendo in essere una cessione intracomunitaria non imponibile ai fini IVA ai sensi dell'art. 41 co. 1 lett. a) del DL 331/93, nei confronti di DE.

CESSIONI A CATENA

Con lo scopo di uniformarne il trattamento IVA negli Stati membri, la direttiva 2018/1910/UE ha introdotto, con valenza a partire dal 2020, alcune modifiche alla disciplina comunitaria in materia di cessioni a catena nelle quali il trasporto dei beni è effettuato dall'"operatore intermedio" o da terzi per suo conto.

Tale direttiva è stata recepita tardivamente nell'ordinamento interno con il DLgs. 5.11.2021 n. 192, vigente dall'1.12.2021. La disciplina armonizzata dovrebbe ritenersi applicabile anche anteriormente a detto recepimento, considerato che le disposizioni contenute nella direttiva 2018/1910/UE sono sufficientemente dettagliate. Inoltre, nel mese di dicembre 2019, la Commissione UE ha reso disponibili le Note esplicative "2020 Quick Fixes", la cui versione italiana è stata pubblicata nel mese di marzo 2020.

Le nuove disposizioni (art. 36-bis della direttiva 2006/112/CE, art. 41-ter, co. 1 DL 331/93) contengono le definizioni di:

- "cessioni a catena" quali cessioni successive di beni oggetto di un unico trasporto, da uno Stato membro all'altro direttamente dal primo cedente all'ultimo acquirente;
- "operatore intermedio" quale cedente, diverso dal primo, che trasporta e spedisce i beni direttamente o tramite un terzo che agisce per suo conto.

Cessioni a catena con trasporto o spedizione in partenza dall'Italia

Nelle cessioni a catena in cui il trasporto o la spedizione dei beni iniziano nel territorio dello Stato e sono effettuati da un operatore intermedio si considera cessione intracomunitaria, non imponibile ai fini IVA, la cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio. Tuttavia, qualora detto soggetto comunichi al proprio cedente un numero di partita IVA italiano, ha natura di cessione intracomunitaria quella effettuata dell'operatore intermedio.

Non si considerano effettuate in Italia le cessioni successive all'operazione qualificata come intracomunitaria.

Cessioni a catena con trasporto o spedizione che termina in Italia

Nelle cessioni a catena in cui il trasporto o la spedizione dei beni terminano nel territorio dello Stato e sono effettuati da un operatore intermedio si considera acquisto intracomunitario, soggetto ad IVA, l'acquisto effettuato dall'operatore intermedio. Tuttavia, qualora detto soggetto comunichi al proprio cedente il numero di partita IVA attribuitogli dallo Stato membro in cui il trasporto o la spedizione dei beni hanno inizio, ha natura di acquisto intracomunitario quello effettuato dal cessionario dell'operatore intermedio.

Si considerano effettuate nel territorio dello Stato sia la cessione posta in essere dal soggetto che effettua l'acquisto intracomunitario che le cessioni successive.

Si segnala tuttavia che le nuove norme non incidono su altre disposizioni vigenti. Di conseguenza, risultano applicabili le semplificazioni previste nell'ambito delle operazioni "triangolari", di cui agli artt. 42, 141 e 197 della direttiva IVA, in base alle quali il promotore della triangolazione può designare come debitore d'imposta il destinatario finale dei beni.

In particolare, le "triangolari comunitarie semplificate" sono operazioni che si realizzano fra tre soggetti passivi IVA "appartenenti a tre diversi Stati membri" e nell'ambito delle quali i beni sono oggetto di un unico trasporto o spedizione dallo Stato membro del primo cedente allo Stato membro del cessionario finale, a cura o a nome del primo cedente. Si realizzano, però, due distinti trasferimenti di proprietà, dal primo cedente al promotore della triangolazione e da questi al cessionario finale. Per tali operazioni è stabilito che la cessione dal primo cedente nei confronti del promotore è non imponibile ai fini IVA, in quanto cessione intracomunitaria, mentre la cessione dal promotore al cessionario finale è non imponibile se il promotore designa il cessionario come debitore d'imposta.