

Partner di



*A tutti i sigg.ri Clienti
Loro sedi*

Dott. Sandro Guarnieri
Dott. Marco Guarnieri
Dott. Corrado Baldini
Dott. Paolo Fantuzzi

Reggio Emilia, lì 07/03/2023

Dott.ssa Clementina Mercati
Dott.ssa Sara Redeghieri
Dott.ssa Federica Lusenti
Dott. Paolo Caprari
Dott.ssa Beatrice Cocconcelli
Dott. David Coi
Dott. Daniele Pecora
Dott.ssa Veronica Praudi

CIRCOLARE N. 15/2023

Approfondimento

Oggetto: Cessioni intracomunitarie triangolari

A) Disciplina

- 1) Le cessioni intracomunitarie “triangolari” sono cessioni di beni cui partecipano **3 soggetti passivi IVA residenti in 3 diversi Paesi della UE, ma con un unico trasporto dal primo cedente all’ultimo acquirente.**
È, pertanto, necessario che i beni:
 - a) siano oggetto di almeno due cessioni consecutive (esempio: ITA vende a DE che, a sua volta, vende a FR);
 - b) siano trasportati direttamente dallo Stato membro del primo cedente allo Stato membro del cessionario finale (esempio: i beni vengono trasferiti direttamente da ITA a FR).
- 2) I soggetti coinvolti nell’operazione sono, pertanto, tre:
 - a) Primo cedente
È il soggetto che cede i beni al promotore e, su indicazione di quest’ultimo, consegna la merce al destinatario finale;
 - b) Promotore (o operatore intermedio)
È il soggetto che promuove la cessione triangolare ed effettua due operazioni, una di acquisto e una di vendita;
 - c) Destinatario finale
È il soggetto che riceve direttamente dal primo cedente i beni che ha acquistato dal promotore dell’operazione.
- 3) Prima delle modifiche alla Direttiva (CE) 28.11.2006 n. 112, sia la prima che la seconda cessione erano pacificamente considerate intracomunitarie e, quindi, non imponibili (C.M. 23.2.1994 n. 13, par. 16.2).
- 4) La Corte di Giustizia della U.E. ha considerato tale comportamento illegittimo. Secondo il pensiero della Corte, in queste ipotesi, **quando due cessioni successive tra due soggetti passivi d’imposta, danno luogo ad un unico trasporto** dei beni da un Paese UE ad un altro, **solo una delle**

SGB & Partners

Sede legale
Via Meuccio Ruini, 10
42124 Reggio Emilia
CF e Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it
Web www.sgbstudio.it

due cessioni è considerata cessione intracomunitaria non imponibile, mentre l'altra è una cessione interna da assoggettare ad IVA in uno dei due Paesi tra i quali avviene il trasporto.

- 5) A tal fine, con la Direttiva (UE) 4.12.2018 n. 1910 è stato introdotto nella Direttiva IVA del 2006 l'art. 36-bis il quale stabilisce **a quale cessione è imputato il trasporto e, quindi, qual è la cessione intracomunitaria non imponibile** e, invece, quella imponibile.
- 6) Le modifiche alla Direttiva (CE) 112/2006 sono state recepite nel nostro Paese col D.Lgs. 5.11.2021 n. 192 il quale ha introdotto nel D.L. 30.8.1993 n. 331 l'art. 41-ter, il quale stabilisce quali sono le cessioni intracomunitarie non imponibili e quelle "interne" imponibili.
- 7) Il citato art. 36-bis della Direttiva disciplina il caso in cui **il trasporto sia effettuato a cura del primo cedente o del promotore**:
 - a) in caso di triangolazione, sia che il trasporto sia effettuato dal primo cedente che dal promotore, **l'operazione intracomunitaria è solo quella effettuata dal primo cedente** nei confronti del promotore, mentre quella tra promotore e destinatario finale è un'operazione soggetta ad IVA nel Paese di quest'ultimo. Non essendo soggetta ad IVA nel Paese del promotore ma in quello del destinatario finale, il promotore non dovrà integrare con IVA la fattura del primo cedente;
 - b) **nel caso in cui il trasporto sia effettuato a cura del promotore e questi abbia una propria partita IVA nel Paese del primo cedente e l'abbia comunicata a quest'ultimo, la cessione tra primo cedente e promotore è imponibile nel Paese del primo cedente**;
 - c) nel caso sub a) la cessione dal promotore al destinatario finale dovrebbe essere imponibile nel Paese di quest'ultimo; tuttavia, avvalendosi delle semplificazioni in materia, **il promotore effettua la cessione in regime di non imponibilità IVA designando come debitore d'imposta il destinatario**, il quale dovrà integrare la fattura con IVA e annotarla nel registro delle vendite e degli acquisti;
 - d) nel caso sub b) **la cessione dal promotore al destinatario finale è un'operazione intracomunitaria in regime di non imponibilità nel Paese del primo cedente e, quindi, il promotore dovrà emettere fattura non imponibile con la partita IVA del Paese del primo cedente**.
- 8) Se, invece, **il trasporto è effettuato a cura dell'acquirente finale**, la cessione effettuata dal primo cedente all'operatore intermedio è una cessione "senza trasporto" che avviene nello Stato membro di partenza e, quindi, il primo cedente deve emettere fattura con IVA nei confronti del promotore. La "cessione con trasporto" e, quindi, la cessione intracomunitaria non imponibile, è quella posta in essere dall'operatore intermedio nei confronti dell'acquirente finale. Tuttavia, considerato che l'acquirente finale diventa proprietario dei beni nel momento in cui li ritira presso il primo cedente, la cessione è operazione intracomunitaria

SGB & Partners

Sede legale
Via Meuccio Ruini, 10
42124 Reggio Emilia
CF e Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it
Web www.sgbstudio.it

nel Paese del primo cedente e, quindi, l'operatore intermedio dovrà identificarsi nel Paese del primo cedente ed emettere fattura non imponibile con la partita IVA di detto Paese.

B) Casi pratici

Esaminiamo alcuni casi pratici ipotizzando che nell'operazione intervenga un soggetto italiano (ITA), un tedesco (DE) e un francese (FR).

1) Soggetto italiano primo cedente

ITA vende a DE e consegna, su incarico di questi, a FR

a) Trasporto a cura del soggetto italiano

- i) La cessione tra ITA e DE è una cessione intracomunitaria per cui ITA dovrà emettere fattura ex art. 41 D.L. 331/1993;
- ii) DE emette fattura non imponibile verso FR designandolo come debitore d'imposta.

b) Trasporto a cura del promotore tedesco dell'operazione

- i) La cessione tra ITA e DE è quella intracomunitaria per cui ITA dovrà emettere fattura ex art. 41 D.L. 331/1993;
- ii) DE emette fattura non imponibile verso FR designandolo come debitore d'imposta;
- iii) Tuttavia se DE si è identificato in Italia ed ha comunicato la partita IVA al fornitore italiano, la cessione tra ITA e DE è soggetta ad IVA in Italia mentre quella tra DE e FR è una cessione intracomunitaria non imponibile che DE dovrà fatturare dopo essersi identificata in Italia e utilizzando la partita IVA italiana.

c) Trasporto a cura del destinatario finale francese

- i) La cessione tra ITA e DE è soggetta ad IVA in Italia per cui il tedesco se vuole recuperare l'IVA italiana deve identificarsi nel nostro Paese;
- ii) La cessione tra DE e FR è una cessione intracomunitaria effettuata in Italia per cui DE deve identificarsi in Italia e fare la fattura non imponibile con la partita IVA del nostro Paese.

2) Soggetto italiano promotore (o operatore intermedio)

DE vende a ITA e, su incarico di questo, consegna a FR.

a) Trasporto a cura del primo cedente tedesco

- i) La cessione tra DE e ITA è una cessione intracomunitaria. Tuttavia, dato che la merce è soggetta ad IVA nel Paese del destinatario finale (FR), il promotore italiano dovrà registrare la fattura emessa dal tedesco nei registri vendite e acquisti, ma non dovrà integrarla con l'IVA;
- ii) la cessione da ITA a FR dovrebbe essere imponibile in Francia; tuttavia, in base alle semplificazioni previste dalla normativa italiana, ITA effettua la cessione in regime di non imponibilità IVA designando come debitore d'imposta il destinatario;

b) Trasporto a cura del promotore italiano

SGB & Partners

Sede legale
Via Meuccio Ruini, 10
42124 Reggio Emilia
CF e Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it
Web www.sgbstudio.it

Partner di



- i) La cessione tra DE e ITA è una cessione intracomunitaria. Tuttavia, dato che la merce è soggetta ad IVA nel Paese del destinatario finale (FR), il promotore italiano dovrà registrare la fattura emessa dal tedesco nei registri vendite e acquisti, ma non dovrà integrarla con l'IVA;
 - ii) la cessione da ITA a FR dovrebbe essere imponibile in Francia; tuttavia, in base alle semplificazioni previste dalla normativa italiana, ITA effettua la cessione in regime di non imponibilità IVA designando come debitore d'imposta il destinatario;
 - iii) nel caso in cui il promotore italiano si sia identificato in Germania e abbia comunicato al fornitore la propria partita IVA tedesca, la cessione tra DE e ITA è un'operazione imponibile in Germania. La cessione tra ITA e FR è un'operazione intracomunitaria in regime di non imponibilità in Germania e, quindi, ITA dovrà emettere fattura non imponibile con la partita IVA tedesca.
- c) Trasporto a cura del destinatario finale francese
- i) La cessione tra DE e ITA è soggetta ad IVA in Germania per cui ITA se vuole recuperare l'IVA tedesca deve identificarsi in Germania;
 - ii) La cessione tra ITA e FR è una cessione intracomunitaria effettuata in Germania per cui ITA deve identificarsi in Germania e fare la fattura non imponibile con la partita IVA tedesca.

3) Soggetto italiano destinatario finale

DE vende a FR e, su incarico di questo, consegna a ITA

a) Trasporto a cura del primo cedente tedesco

- i) La cessione tra DE e FR è una cessione intracomunitaria;
- ii) FR emette fattura non imponibile verso ITA designandolo come debitore d'imposta. ITA integra la fattura con l'IVA italiana ed effettua tutti gli adempimenti relativi all'acquisto intracomunitario.

b) Trasporto a cura del promotore francese

- i) La cessione tra DE e FR è un'operazione intracomunitaria;
- ii) FR emette fattura non imponibile verso ITA designandolo come debitore d'imposta. ITA integra la fattura con l'IVA italiana ed effettua tutti gli adempimenti relativi all'acquisto intracomunitario.

c) Trasporto a cura del destinatario finale italiano

- i) La cessione tra DE e FR è soggetta ad IVA in Germania;
- ii) La cessione tra FR e ITA è una cessione intracomunitaria effettuata in Germania per cui FR deve identificarsi in Germania e fare la fattura non imponibile con la partita IVA tedesca. ITA integra la fattura con l'IVA italiana ed effettua tutti gli adempimenti relativi all'acquisto intracomunitario.

4) La designazione del cliente come debitore d'imposta

SGB & Partners

Sede legale
Via Meuccio Ruini, 10
42124 Reggio Emilia
CF e Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail info@sgbstudio.it
Web www.sgbstudio.it

Partner di



Quando un italiano è promotore di una operazione triangolare

intracomunitaria, nella fattura emessa al cliente finale, non imponibile ex art. 41 del D.L. 331/93, ha l'obbligo di inserire la dicitura che designa il cliente finale come debitore dell'imposta. Per la normativa italiana, qualora tale annotazione non fosse inserita, dovrebbe essere applicata l'IVA sull'acquisto intracomunitario, posto che l'articolo 40, comma 2, D.L. 331/93 dispone che "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**".

La dicitura da indicare è del tipo:

"operazione triangolare: il destinatario è designato come debitore d'imposta".

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali chiarimenti.

Cordiali saluti.

SGB & Partners - Commercialisti

SGB & Partners

Sede legale

Via Meuccio Ruini, 10

42124 Reggio Emilia

CF e Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069

Fax +39 0522 941885

Mail info@sgbstudio.it

Web www.sgbstudio.it