

Attualità

Nelle triangolazioni il cerchio si chiude sempre

15 Marzo 2006

A seconda dei casi, cambiano gli adempimenti relativi all'imposta

Image not found or type unknown **Thumbnail** Il principio della libertà di circolazione delle merci all'interno del territorio costituito dai paesi aderenti, conseguenza dell'istituzione del mercato comune europeo, si sostanzia, ai fini Iva, nella tassazione nel paese di destinazione, allorché l'operazione riguardi soggetti passivi d'imposta, in quella nel paese di origine, quando l'acquisto è, invece, effettuato da un privato consumatore.

Tenuto conto delle pur rilevanti eccezioni a tale regola (ad esempio, l'acquisto di autoveicoli nuovi da parte di privati), con l'abbattimento delle "frontiere fiscali", i concetti di *importazione* e di *esportazione* si attagliano unicamente alle operazioni di scambio effettuate con paesi non appartenenti all'ambito comunitario (extracomunitari).

Affinché una transazione possa considerarsi *intracomunitaria* (cessione o acquisto), deve rispettare determinati requisiti, vale a dire:

- l'operazione, riguardante un bene mobile materiale, deve essere a titolo oneroso
- essa deve comportare l'acquisizione della proprietà o di altro diritto reale sul bene. La sesta direttiva (articolo 5) precisa che "*si considera cessione di un bene il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario*"
- i beni devono subire una movimentazione fisica da uno Stato membro all'altro, indipendentemente dal fatto che il trasporto o la spedizione siano effettuati dal cedente, dal cessionario o da terzi per loro conto
- l'operazione deve vedere coinvolti soggetti passivi d'imposta e, inoltre, deve essere verificato lo "status di operatore economico del cedente comunitario e del cessionario nazionale"

(articolo 38, comma 2, DI n. 331/93), sia che trattasi di acquisti che di cessioni (circolare n. 13/E del 23/02/1994).

A ciò va aggiunto che il comma 2 dell'articolo 40 del DI n. 331/93, con il quale è definito il criterio territoriale degli acquisti comunitari (devono riguardare beni originari di altro Stato membro), precisa che gli stessi si considerano effettuati nel territorio dello Stato *"quando l'acquirente è ivi soggetto d'imposta, salvo che sia comprovato che l'acquisto è stato assoggettato ad imposta in altro Stato membro di destinazione del bene"*.

Inoltre, *"è 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"*

(triangolazione comunitaria)

Pertanto, nel caso in cui l'acquirente sia un soggetto passivo d'imposta, l'acquisto può essere considerato come effettuato nel territorio dello Stato, a meno che l'Iva non venga assolta in un altro Stato di destinazione del bene, attraverso l'individuazione del "cessionario designato".

Ciò premesso, va rilevato che il comma 1 dell'articolo 44, DI n. 331/93, regolante le operazioni intracomunitarie, individua diversi soggetti passivi dell'imposta:

- i soggetti che effettuano la cessione dei beni, quando l'operazione avviene verso privati o soggetti non identificati
- i soggetti acquirenti, quando si realizza una operazione comunitaria, secondo i principi sopra riportati
- il prestatore di un servizio, quando viene effettuato verso un privato o un soggetto non identificato.

Se le stesse operazioni sono effettuate da un soggetto passivo d'imposta non residente e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, gli obblighi possono essere adempiuti dal rappresentante fiscale nominato ai sensi del secondo comma dell'articolo 17, Dpr n. 633/72, salvo che sia avvenuta l'identificazione diretta, prevista dall'articolo 35-ter del Dpr n. 633/72.

Deroghe a tali principi sono previste dal secondo comma dello stesso articolo 44:

- nelle operazioni triangolari comunitarie, cioè quelle in cui un operatore di uno Stato comunitario acquista dei beni in un altro Stato membro, disponendo l'invio direttamente a un terzo operatore di un altro Stato membro (articolo 38, comma 7, DI n. 331/1993), il soggetto debitore dell'imposta è il "cessionario designato"
- per le prestazioni relative a beni mobili, per quelle di trasporto intracomunitario e relative intermediazioni, per quelle accessorie ai servizi di trasporto intracomunitario e relative prestazioni di intermediazione, nonché per le prestazioni di intermediazione su beni mobili in genere, se rese da un soggetto passivo d'imposta non residente, la tassazione avviene in capo al committente, se soggetto passivo nel territorio dello Stato.

Accanto a quella comunitaria, il DI n. 331/93 (articolo 58) individua una ulteriore ipotesi di "triangolazione", costituita dalla presenza di due operatori nazionali e uno comunitario (**triangolazione nazionale**).

In tale fattispecie, l'acquirente e il fornitore si trovano all'interno del territorio nazionale, mentre il destinatario finale è in un altro paese comunitario. L'operazione è "non imponibile", ma a condizione che i beni siano trasportati o spediti in altro Stato membro a cura o a nome del cedente, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi.

In connessione a ciò, va rilevato come sia prevista la "non imponibilità" per *"le cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti d'imposta..."* (comma 1, lettera a), articolo 41, DI 331/93). La circolare n. 13/E del 23/2/1994 sottolinea che *"nell'ipotesi in cui l'acquirente sia un privato consumatore non si rende applicabile il beneficio della non imponibilità, atteso che questi, non essendo identificato ai fini IVA, non può realizzare una cessione intracomunitaria... la prova che consente di superare la presunzione di consegna nello Stato può essere rappresentata dalla documentazione relativa al trasporto ovvero da qualsiasi altro documento dal quale risulti che l'incarico del trasporto o della spedizione è stato conferito al cedente dal proprio cessionario"*.

Le ipotesi di "triangolazione" non si esauriscono in quella comunitaria e nazionale. Può, infatti, verificarsi, che nella operazione sia coinvolto, oltre a un operatore comunitario, anche un soggetto appartenente a un paese extra europeo (**triangolazione extracomunitaria**).

In questo caso, ai fini della determinazione dell'operazione, mutuando dalla citata circolare 13/E del 1994, è necessario distinguere se l'operatore italiano è fornitore dei beni o promotore della triangolazione o, infine, destinatario dei beni.

1. Operatore italiano fornitore dei beni

In tale fattispecie possono concretizzarsi due situazioni, a seconda che i beni vengano successivamente ceduti al soggetto comunitario o a un soggetto extracomunitario.

Nel primo caso, il promotore della triangolazione è il soggetto extracomunitario, mentre nel secondo lo è il soggetto comunitario.

In forma esemplificativa, si ha quanto segue:

A) italiano (fornitore) > svizzero (1° acquirente e promotore) > greco (operatore che riceve direttamente le merci)

In questa ipotesi, venendo a mancare lo *status* comunitario di uno degli operatori economici, non può parlarsi di una operazione intracomunitaria, né di cessione all'esportazione, in quanto i beni non si trasferiscono in un paese extra Ue.

Il fornitore italiano emette, perciò, fattura con addebito d'imposta nei confronti del cliente svizzero, non recuperabile, peraltro, ai sensi dell'articolo 38-ter, Dpr n. 633/72 poiché, rileva la circolare, al paragrafo 16.3, "*l'acquirente extracomunitario, nel disporre il trasferimento dei beni al proprio cliente greco, pone in essere una cessione di beni esistenti nel territorio dello Stato e perciò rilevante ai fini dell'imposta (art. 7, secondo comma del D.P.R. n. 633 del 1972)*".

Nella fattispecie esaminata, la circolare 13/E del 1994 considera la possibilità che il cliente svizzero nomini un rappresentante fiscale in Italia. In tal caso, essendo il rappresentante parificato a un soggetto nazionale, il suo acquisto dal fornitore italiano fa "derubricare" l'operazione a triangolazione nazionale (articolo 58, Dl n. 331/93).

B) italiano (fornitore) > greco (1° acquirente e promotore) > svizzero (operatore che riceve direttamente le merci)

Anche in questo caso viene a mancare un requisito fondamentale perché si possa configurare una operazione intracomunitaria: la movimentazione fisica (immediata o, comunque, finale) da uno Stato membro all'altro.

L'operatore italiano effettua una cessione all'esportazione e, conseguentemente, emette nei confronti del proprio cliente greco una fattura non imponibile ai sensi dell'articolo 8, primo comma, lettera a), del Dpr n. 633/72, e per i beni ceduti cura, direttamente o tramite terzi, il trasporto o la spedizione fuori dell'ambito comunitario.

Ovviamente, specifica la citata circolare 13/E/1994, la non imponibilità è contemplabile anche nell'ipotesi che le merci vengano consegnate al cliente greco, che poi provvede alla consegna al soggetto svizzero entro novanta giorni (articolo 8, comma 1, lettera b, Dpr n. 633/72).

Viceversa, la consegna in Italia dei beni direttamente al cliente svizzero "*non comporta la*

realizzazione, neanche in senso lato, della cessione all'esportazione da parte del contribuente nazionale, il quale, in tale ultima ipotesi, è tenuto a emettere fattura soggetta a Iva nei confronti del proprio cessionario greco".

2. Operatore italiano promotore della triangolazione

Anche in tale fattispecie possono concretizzarsi due situazioni, a seconda che i beni vengano successivamente ceduti al soggetto comunitario o a un soggetto extracomunitario.

C) svizzero (fornitore) > italiano (1° acquirente e promotore) > greco (operatore che riceve direttamente le merci)

In questa ipotesi, i beni ceduti si trovano in territorio extracomunitario e, venendo meno uno dei requisiti previsti affinché un'operazione possa ritenersi intracomunitaria, cioè la movimentazione fisica da uno Stato membro all'altro, l'operazione non può ricadere nell'ambito della normativa comunitaria. Considerando il dettato del comma 2 dell'articolo 7 del Dpr n. 633/72, si deve ritenere che l'operazione sia fuori dal campo di applicazione dell'Iva, poiché i beni non possono essere considerati "esistenti" nel territorio nazionale.

D) greco (fornitore) > italiano (1° acquirente e promotore) > svizzero (operatore che riceve direttamente le merci)

Anche in tale fattispecie l'operazione è fuori dal campo di applicazione dell'Iva, in quanto esportazione con movimentazione fisica dal territorio greco.

3. Operatore italiano destinatario dei beni

In questa ultima ipotesi, l'operatore italiano funge da acquirente, ma può verificarsi che, alternativamente, il promotore sia comunitario o extracomunitario.

E) svizzero (fornitore) > greco (1° acquirente e promotore) > italiano (operatore che riceve direttamente le merci)

Per quanto già in precedenza sottolineato, l'operazione non è intracomunitaria ma, poiché i beni provengono da un paese extra Ue, rappresenta una vera e propria importazione.

F) greco (fornitore) > svizzero (1° acquirente e promotore) > italiano (operatore che riceve direttamente le merci)

In tale ultima fattispecie, sebbene i beni si trasferiscano da uno Stato comunitario a un altro, viene a mancare il principio dello *status* comunitario di tutti i soggetti interessati, poiché il primo

cessionario è extra Ue.

La circolare 13/E/1994 ha formulato diverse ipotesi relativamente alla nomina del rappresentante da parte dell'operatore svizzero.

- Nomina all'uopo del rappresentante in Grecia da parte dell'operatore svizzero

L'operazione diventa un acquisto intracomunitario da parte dell'operatore italiano, che dovrà integrare la fattura ricevuta con l'imposta calcolata secondo l'aliquota prevista nel nostro ordinamento, relativamente al bene acquistato (articolo 46, comma 1, DI 331/93), nonché registrarla (articolo 47 del DI 331/93)

- Nomina all'uopo del rappresentante in Italia da parte dell'operatore svizzero

Anche in questo caso, l'operazione diventa intracomunitaria e i relativi obblighi in Italia, secondo quanto previsto dal comma 2 dell'articolo 17, Dpr n. 633/72, vengono assolti dal soggetto rappresentante. L'acquisto da parte dell'operatore italiano diventa un ordinario acquisto interno, soggetto a imposta.

- Rappresentante già esistente in un diverso Stato comunitario (ad esempio, Germania)

In tale fattispecie si configura una triangolazione comunitaria.

Nell'ipotesi, infine, che il soggetto svizzero non nomini alcun rappresentante, troverà applicazione il terzo comma dell'articolo 17 del Dpr n. 633/72, con il quale è previsto che, in assenza di nomina del rappresentante o di identificazione diretta ai sensi dell'articolo 35-ter, gli obblighi "sono adempiuti dai cessionari o committenti, residenti nel territorio dello Stato".

di

Alfonso Russo

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/nelle-triangolazioni-cerchio-si-chiude-sempre>