

IVA

Gli adempimenti Iva nel caso di cessione triangolare interna

di **Luca Mambrin**

L'art. **21 comma 4 lett. b)** del D.P.R. n. 633/1972 prevede che *“per le cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio cedente”* la fattura può essere emessa *“entro il mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni”*. Si tratta della situazione in cui un operatore A, primo cedente, cede i beni ad un secondo operatore B, cessionario o secondo cedente, ma anziché consegnarli direttamente a B li consegna ad un terzo operatore C, cessionario di B.

Come precisato anche nella **C.M. n. 288/E/1998** la fatturazione tra il primo cedente A e il suo cessionario (o secondo cedente) B seguirà **le regole ordinarie**: in caso di **fatturazione immediata** la stessa dovrà essere emessa **nel giorno di effettuazione dell'operazione**, ovvero nel giorno della consegna o spedizione dei beni, mentre nel caso in cui l'operatore A utilizzi la **fatturazione differita**, la fattura dovrà essere emessa **entro il giorno 15 del mese successivo alla data di consegna** che risulta dal documento di trasporto.

Nei rapporti invece tra il secondo cedente B ed il terzo, cessionario destinatario dei beni C, è consentita **l'emissione della fattura entro la fine del mese successivo alla data di consegna o spedizione dei beni stessi**.

Le condizioni che devono essere rispettate per potersi avvalere di tale differimento sono:

- la cessione deve risultare da **atto scritto** che può assumere anche la forma di ordine commerciale: dovrà risultare che il passaggio della merce deve avvenire dal primo cedente A al secondo cessionario C senza che la medesima sia transitata presso il secondo cedente B;
- dal **documento di trasporto**, dal documento di consegna o da altro idoneo documento deve risultare che **la consegna da A al secondo cessionario C** viene eseguita su disposizione del secondo cedente B. Sul documento quindi devono risultare i nominativi dei tre operatori che intervengono nella triangolazione;
- il comportamento di fatto dei contribuenti interessati deve essere **conforme** alla fattispecie legislativa sopraindicata.

In merito invece al **differimento dell'esigibilità dell'iva** di tali operazioni, l'ultimo periodo dell'art. 6 comma 5 del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che: *“per le cessioni di beni di cui all'articolo 21, comma 4, terzo periodo, lettera b), l'imposta diviene esigibile nel mese successivo a quello della loro effettuazione”*. Viene pertanto introdotta **una deroga alla regola generale di coincidenza tra esigibilità dell'imposta e momento impositivo** delle operazioni: nel caso di

cessione triangolare infatti la fattura emessa dal secondo cedente B nei confronti del cessionario C con consegna dei beni stessi dal primo cedente A direttamente a C, oltre a godere della **possibilità di differire l'emissione della fattura alla fine del mese successivo** alla consegna dei beni gode del **differimento dell'esigibilità dell'Iva**, la quale diviene esigibile quindi **nel mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione**. Quindi, rispetto alla normale fatturazione differita, con la quale è possibile differire la sola emissione della fattura entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, ma non l'esigibilità dell'imposta, nelle **cessioni triangolari**, limitatamente alla seconda cessione e ferme restando le condizioni sopra elencate, oltre al **differimento della fatturazione** si **potrà beneficiare del differimento dell'esigibilità dell'Iva al mese successivo rispetto a quello della consegna o spedizione dei beni**.

La **fattura emessa quindi dal secondo cedente B** dovrà essere **annotata entro il termine di emissione** della stessa ed i relativi importi **devono essere computati**, ai fini della liquidazione dell'imposta, nel **periodo in cui si verifica l'esigibilità del tributo** cioè nel mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni; qualora la fattura dovesse essere emessa dal cedente B nel mese della consegna o spedizione la stessa concorrerà alla liquidazione del tributo relativo al suddetto mese.

Nel caso invece di **operazione quadrangolare interna**, situazione in cui un operatore nazionale A acquista beni dall'impresa B, le cede al proprio cliente C ma li fa consegnare direttamente da B a D destinatario finale degli stessi, non potrà essere ammessa la fatturazione differita prevista dall' art. **21 comma 4 lett. b)**, in quanto, come precisato nella **R.M. n. 78/E/2002** *"il testo del citato articolo 21 fa espresso riferimento al solo caso di cessione triangolare, limitando tassativamente l'emissione differita della fattura ai rapporti tra non più di tre soggetti: cedente, cessionario e terzo destinatario"*.