

IVA

Triangolazione intra-UE con intervento di soggetto extra-UE

di **Marco Peirola**

Nella prassi delle operazioni con l'estero può accadere che i beni acquistati dal destinatario italiano siano oggetto di **triangolazione** tra il fornitore di altro Paese UE e il cliente di un Paese extra-UE, con **destinazione finale** dei beni in **Italia**, a soggetto che può acquistare in qualità di operatore economico o di privato consumatore.

Consideriamo, innanzi tutto, il **caso in cui il destinatario finale italiano sia un soggetto Iva** che acquista in quanto tale, cioè in veste di operatore economico.

L'operazione complessivamente posta in essere è riconducibile alle **triangolazioni unionali cd. "improprie"**, in cui intervengono due soggetti identificati ai fini Iva in due Paesi UE diversi, mentre il terzo soggetto è identificato in un Paese extra-UE.

A fronte di un unico trasferimento fisico dei beni (dal primo cedente al cliente del promotore della triangolazione), si verifica un **duplice trasferimento di proprietà**, ossia:

- dal primo cedente al promotore della triangolazione; e
- da quest'ultimo al proprio cliente.

La [circolare n. 13-VII-15-464 del 1994](#) (§ B.16.3) distingue il trattamento Iva delle suddette triangolazioni in base al ruolo assunto dal **soggetto passivo italiano**, in veste cioè di:

- primo cedente; ovvero
- promotore della triangolazione; ovvero
- cessionario finale.

Nel caso in esame, in cui il **cessionario finale** è un **soggetto Iva italiano** e il promotore della triangolazione è identificato al di fuori della UE, dalle indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria si desume che l'operazione, dal punto di vista impositivo, è analoga a quella, corrispondente, in cui il soggetto italiano è il **primo cedente**, con cessionario identificato al di fuori della UE e destinatario finale dei beni di altro Paese UE.

Ne consegue che, salvo diversa disposizione della normativa interna del Paese UE del primo cedente, l'operatore extra-UE deve nominare un **rappresentante fiscale all'interno della UE** al fine di evitare l'addebito dell'Iva da parte del fornitore UE, dovuto al fatto che l'operazione non è qualificabile né come una cessione all'esportazione, né come una cessione intraunionale.

Nello specifico, la **nomina del rappresentante fiscale**:

- **nel Paese UE di partenza dei beni** dà luogo, nel rapporto con il destinatario italiano, all'effettuazione di un'operazione intraunionale, per cui il cessionario finale italiano è tenuto ad **integrare e registrare**, ai sensi degli [articoli 46 e 47 D.L. 331/1993](#), la **fattura** ricevuta dalla posizione Iva UE del fornitore extra-UE;
- **nel Paese di arrivo dei beni, cioè in Italia**, pone a carico della posizione Iva italiana del fornitore extra-UE l'adempimento degli obblighi connessi agli acquisti intraunionali, mentre per l'operatore italiano si realizza un **acquisto interno**, soggetto a Iva attraverso la **procedura di autofatturazione**, ex [articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972](#);
- **in un diverso Paese UE** implica che l'operazione sia riconducibile allo schema della triangolazione unionale, per cui il cessionario finale italiano, designato come debitore d'imposta dalla posizione Iva UE del fornitore extra-UE, realizza un acquisto intraunionale, imponibile ai fini Iva ai sensi degli [articoli 46 e 47 D.L. 331/1993](#).

Infine, qualora l'operatore extra-UE **non nomini alcun rappresentante fiscale all'interno della UE**, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che gli obblighi relativi alla cessione effettuata da tale soggetto devono essere adempiuti dal **cessionario nazionale**, mediante emissione di un'autofattura, ai sensi dell'[articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972](#).

In definitiva, a prescindere dal regime impositivo applicato dal primo cedente, il **cessionario italiano** deve applicare l'Iva con la **procedura di reverse charge**, che a seconda dei casi esposti consiste nell'**integrazione della fattura intraunionale** ricevuta o nell'**emissione dell'autofattura**.

Passando ad esaminare il **caso in cui il destinatario finale italiano non sia un soggetto Iva** che acquista in quanto tale, agendo in qualità di "privato consumatore", è dato osservare che **non sussistono attualmente indicazioni di prassi e di giurisprudenza** che abbiano affrontato tale fattispecie di triangolazione.

Si ritiene che, anche in questo scenario, salvo diversa disposizione della normativa interna del Paese UE del primo cedente, il fornitore UE deve **addebitare l'Iva alla cessione** posta in essere nei confronti del cliente extra-UE, tenuto conto che l'operazione non è qualificabile **né come una cessione all'esportazione, né come una cessione intraunionale**.

Nel rapporto con il **cliente finale italiano**, l'operazione rientra nella **disciplina delle vendite "a distanza"**, per cui la stessa è **territorialmente rilevante nel Paese UE di partenza dei beni o in Italia**, a seconda, rispettivamente, che la soglia annua di tali vendite verso l'Italia sia inferiore o superiore a 35.000 euro. Di conseguenza, l'operatore extra-UE deve **identificarsi ai fini Iva**, rispettivamente, nel Paese UE di partenza dei beni o in Italia per assoggettare ad imposta la cessione. L'applicazione dell'Iva può essere delocalizzata in Italia anche se non è stata superata la soglia, mediante apposita opzione da comunicare in sede di dichiarazione Iva annuale, ex [articolo 40, comma 4, D.L. 331/1993](#).

Ipotizzando, invece, che il soggetto extra-UE **nomini un rappresentante fiscale all'interno della**

UE con il quale effettua l'acquisto di beni presso il fornitore UE, si ha che **se il rappresentante fiscale è nominato:**

- **nel Paese di partenza dei beni**, il fornitore UE applica l'Iva alla cessione, mentre l'operatore extra-UE realizza una cessione interna al Paese di partenza dei beni o interna all'Italia a seconda del volume annuo di vendite "a distanza" effettuate verso l'Italia, rispettivamente, inferiore o superiore a 35.000 euro. **Se risulta superata tale soglia**, l'operatore extra-UE dovrebbe nominare un **rappresentante fiscale** anche in Italia, in quanto la cessione è ivi imponibile, ex [articolo 40, commi 3 e 4, D.L. 331/1993](#). Come sopra esposto, l'applicazione dell'Iva può essere delocalizzata in Italia anche se non è stata superata la soglia, mediante apposita opzione da comunicare in sede di dichiarazione Iva annuale, ex [articolo 40, comma 4, D.L. 331/1993](#);
- **nel Paese di arrivo dei beni, cioè in Italia**, quest'ultimo, nel rapporto con il proprio fornitore UE, realizza un acquisto intraunionale, imponibile Iva in Italia, e, nel rapporto con il cliente nazionale, una **cessione interna**, anch'essa imponibile Iva (cfr. [Corte di giustizia UE, causa C-628/16](#) e giurisprudenza ivi richiamata);
- **in altro Paese UE**, il fornitore UE applica l'Iva alla cessione, mentre la rivendita dei beni da parte della posizione Iva UE del fornitore extra-UE è ancora una volta soggetta alla **disciplina delle vendite "a distanza"**, imponibile nel Paese UE di partenza dei beni o in Italia a seconda del volume annuo di vendite "a distanza" effettuate verso l'Italia, rispettivamente, inferiore o superiore a 35.000 euro. Anche in questa fattispecie, pertanto, se risulta superata tale soglia, l'operatore extra-UE dovrebbe **nominare un rappresentante fiscale** anche in **Italia**, in quanto la cessione è ivi imponibile, ex [articolo 40, commi 3 e 4, D.L. 331/1993](#). S'intende, in ogni caso, che l'applicazione dell'Iva può essere delocalizzata in Italia anche se non è stata superata la soglia, mediante apposita opzione da comunicare in sede di dichiarazione Iva annuale, ex [articolo 40, comma 4, D.L. 331/1993](#).

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

Scopri le sedi in programmazione >