



**Unione Giovani Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili di Torino**



Ordine dei
Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
di Ivrea, Pinerolo, Torino

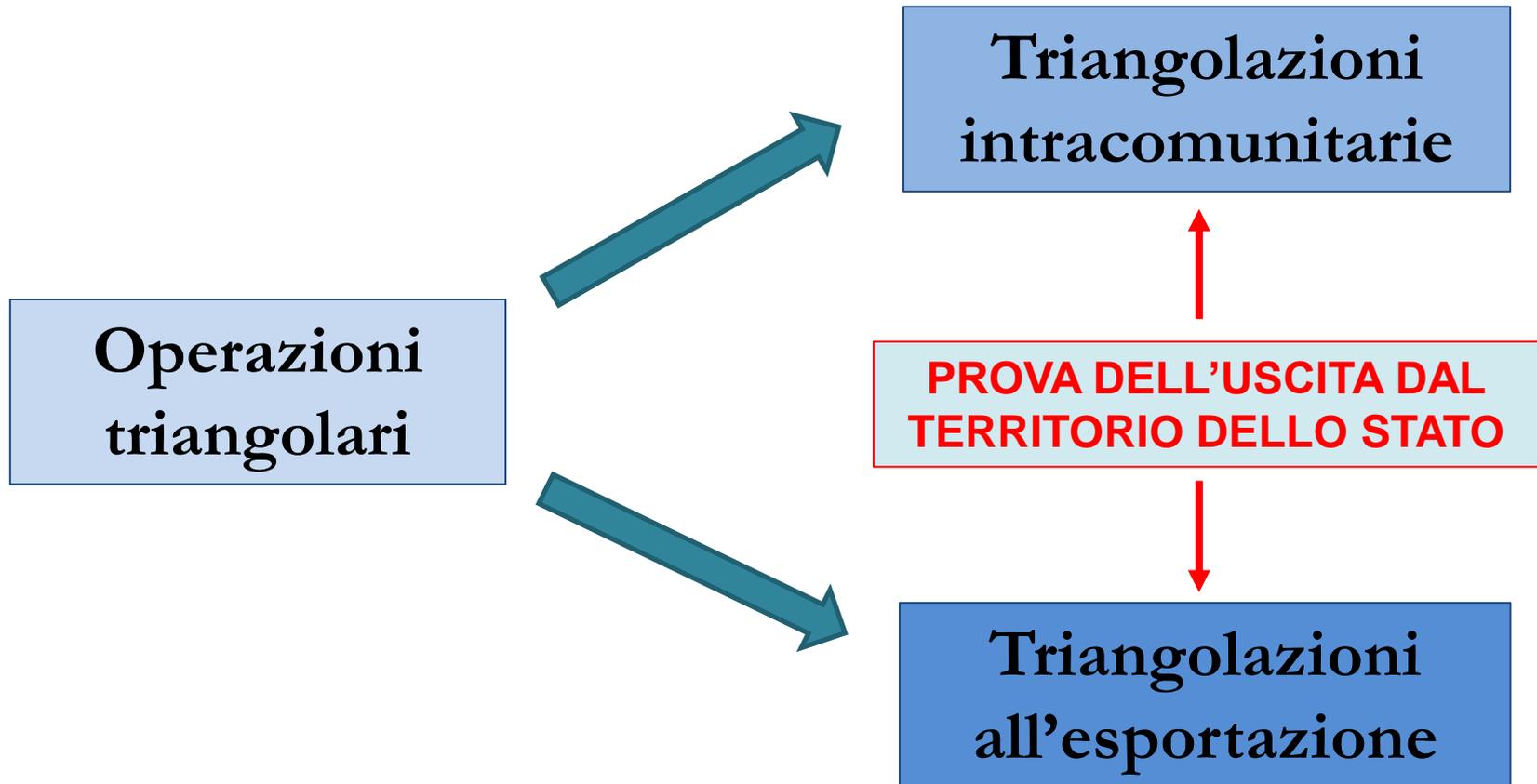


Gruppo di lavoro operazioni
doganali e intracomunitarie

OPERAZIONI TRIANGOLARI E PROVA DELL'USCITA DEI BENI DAL TERRITORIO DELLO STATO

**Stefano Battaglia
Stefano Carpaneto
Umberto Terzuolo**

Torino, martedì 29 aprile 2014





OPERAZIONI TRIANGOLARI IN AMBITO COMUNITARIO

Principali fonti normative:

- Direttiva 2006/112/CE, art. 141
- D. L. 30.08.1993, n. 331, art. 40
- D. L. 30.08.1993, n. 331, art. 41
- D. L. 30.08.1993, n. 331, art. 58



OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE: REQUISITI

- Le parti sono soggetti passivi IVA identificati nei rispettivi Paesi U.E.
 - ✓ Corte UE C-587/10 del 27.09.2012: non richiesta iscrizione VIES
- L'operazione ha per oggetto beni mobili
- L'operazione comporta il trasferimento della proprietà (o di altro diritto reale) a titolo oneroso
- I beni sono trasportati/spediti dal territorio di uno Stato membro ad un altro («*effettiva movimentazione*»)
 - ✓ non è previsto un termine specifico per la movimentazione
 - ✓ è tuttavia richiesto un «nesso sostanziale» tra cessione e trasporto (C-84/09 del 18.11.2010)
 - ✓ l'operazione si considera effettuata nel momento di inizio del trasporto



TRIANGOLAZIONI INTRACOMUNITARIE

Coinvolgono tre operatori economici:

- a) Primo cedente (cede al promotore e consegna al cessionario)
- b) Promotore (acquista dal primo cedente e vende al cessionario)
- c) Cessionario (acquista dal cessionario e riceve dal primo cedente)

Primo cedente, promotore e cessionario devono essere soggetti passivi identificati in almeno due Paesi UE diversi.

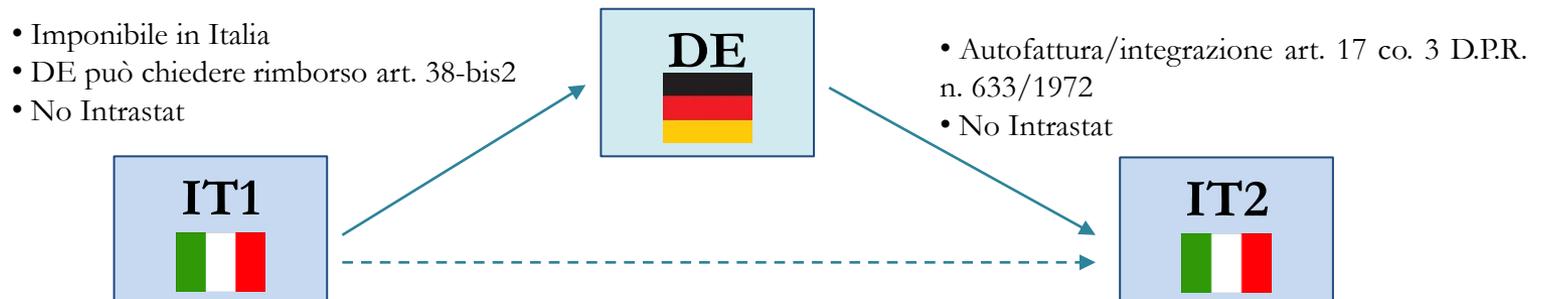
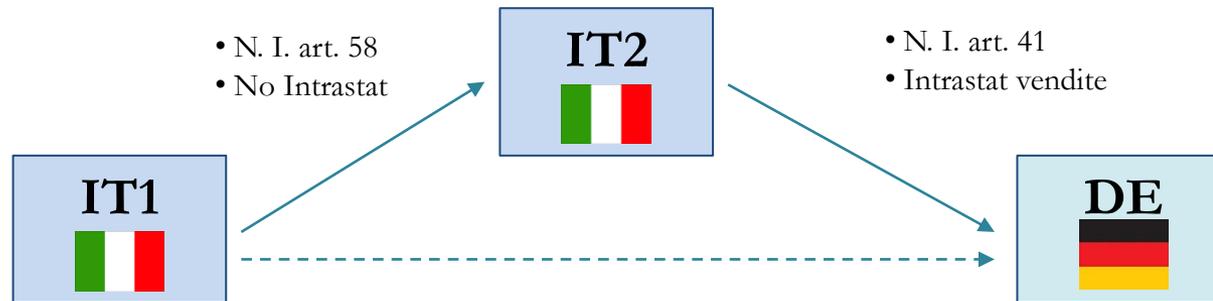
I beni sono oggetto di due distinti contratti di cessione ma si realizza un unico movimento fisico degli stessi.

La circostanza che il trasporto avvenga a cura del cedente o del cessionario è in linea di principio irrilevante.

Se due degli operatori interessati sono soggetti passivi identificati nel medesimo Paese (ad es. in Italia) si ha una triangolazione comunitaria «interna» (o «nazionale»).



TRIANGOLAZIONI INTERNE

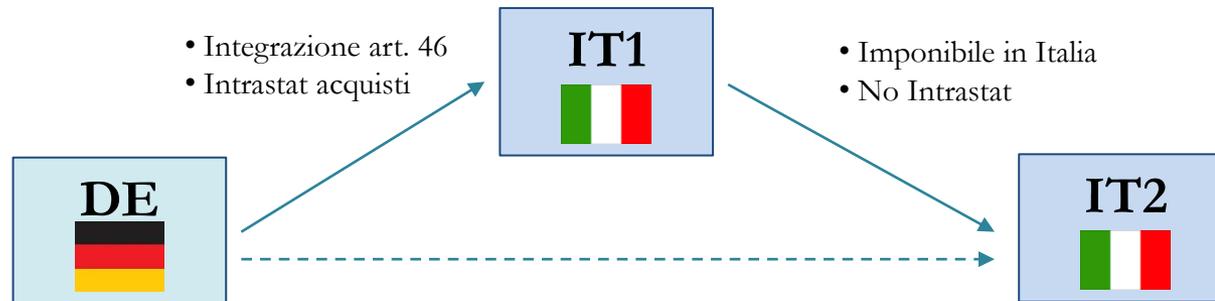




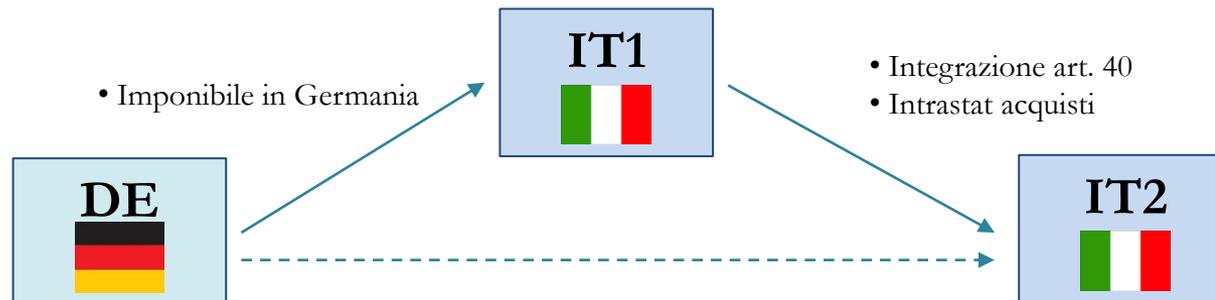
TRIANGOLAZIONI INTERNE (segue)

Cfr. Corte Giust. U.E. sent. C-245/04 del 06.04.2006 (“EMAG”), C-430/09 del 16.12.2010

Se il trasporto è a cura di DE o di IT1

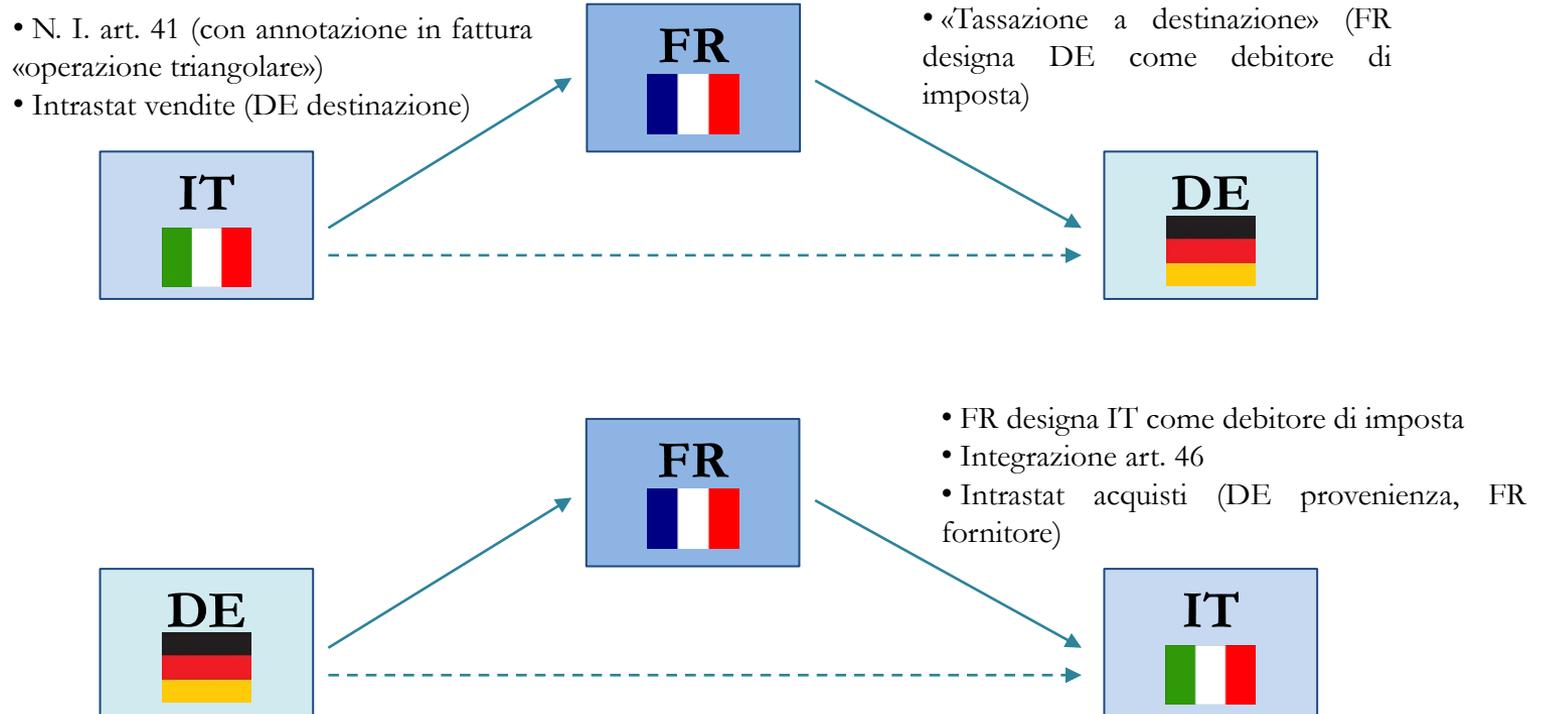


Se il trasporto è a cura di IT2 (IT1 si identifica in Germania)



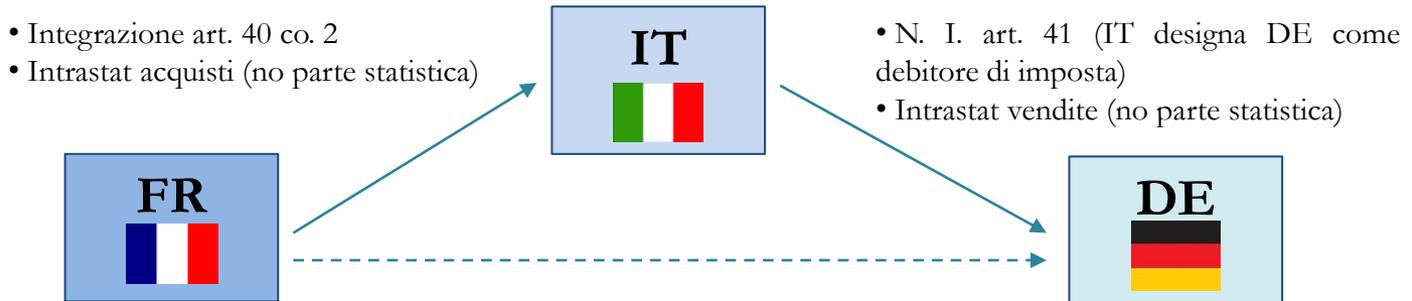


TRIANGOLAZIONI INTRACOMUNITARIE





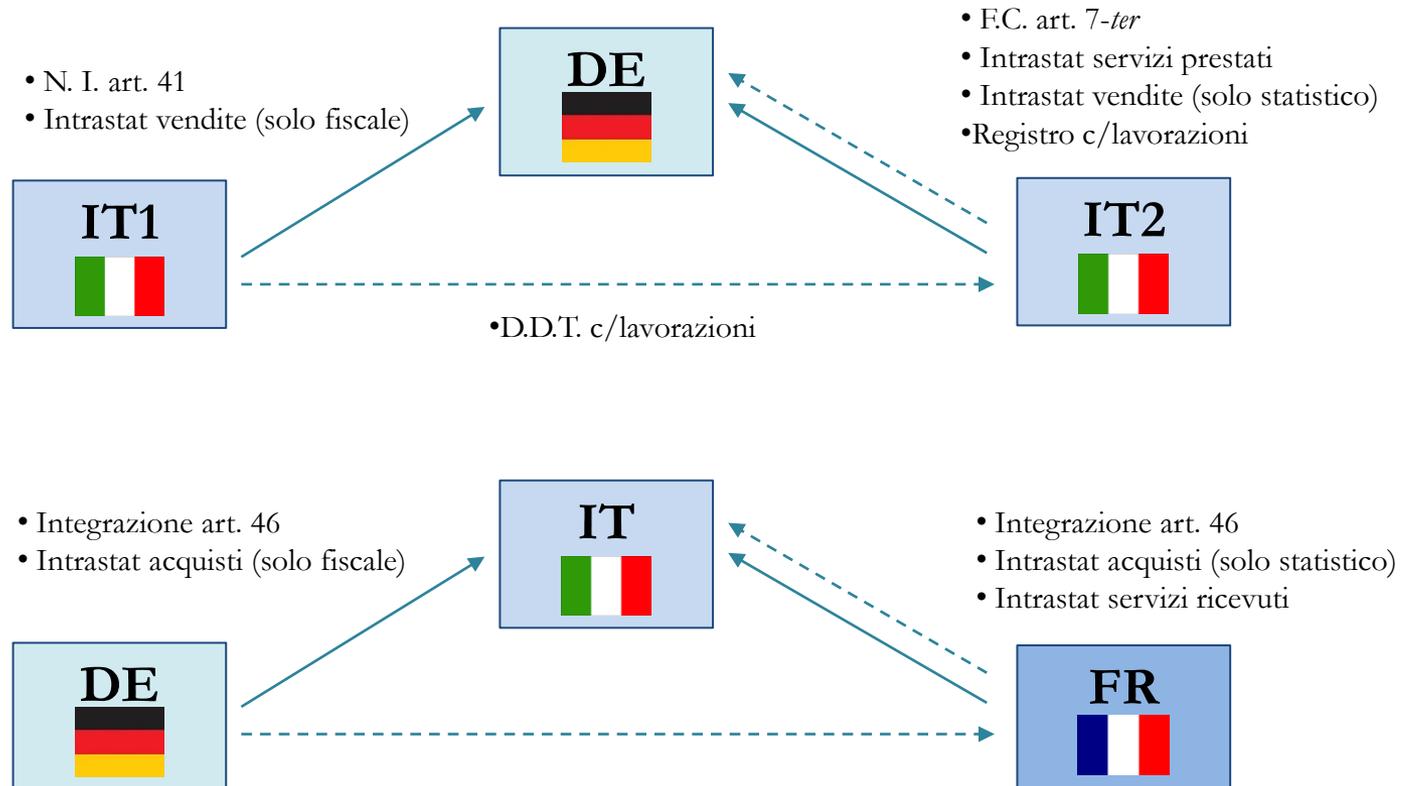
TRIANGOLAZIONI INTRACOMUNITARIE (segue)



Nei modelli Intrastat, per la compilazione della “natura della transazione” si utilizzano i codici alfabetici in luogo di quelli numerici.



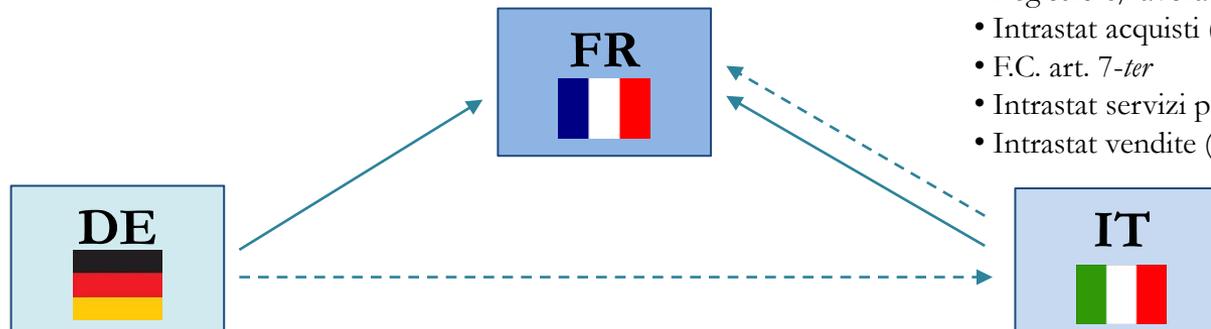
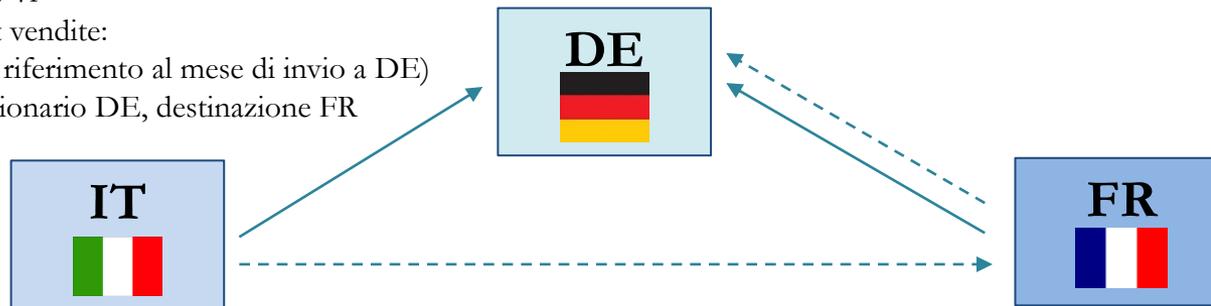
TRIANGOLAZIONI CON LAVORAZIONE





TRIANGOLAZIONI CON LAVORAZIONE (segue)

- N. I. art. 41
- Intrastat vendite:
 - ✓ con riferimento al mese di invio a DE)
 - ✓ cessionario DE, destinazione FR



- Registro c/lavorazioni
- Intrastat acquisti (solo statistico)
- F.C. art. 7-ter
- Intrastat servizi prestati
- Intrastat vendite (solo statistico)



TRIANGOLAZIONI INTRACOMUNITARIE: PROFILI PROBATORI

- Art. 131 della Direttiva 2006/112/CE: facoltà per gli Stati membri di imporre specifici obblighi probatori
- Il legislatore italiano NON si è avvalso di tale facoltà



Come provare l'effettiva uscita dei beni, specie nel caso di cessione con clausola EXW?



GIURISPRUDENZA COMUNITARIA

- Corte di Giustizia UE: C-409/04 del 27.09.2007; C-146/05 del 27.09.2007; C-184/05 del 27.09.2007; C-273/11 del 06.09.2012
- Presupposti per la “esenzione” delle cessioni intracomunitarie:
 - il potere di disporre del bene è stato trasmesso all’acquirente;
 - il cedente prova che tale bene è stato spedito o trasportato in un altro Stato membro e ha lasciato fisicamente il territorio dello Stato membro di cessione.
- La prova può essere acquisita in qualunque momento, anche successivamente alla cessione.



GIURISPRUDENZA COMUNITARIA (segue)

- Le eventuali norme nazionali in tema di prova devono rispettare i principi di proporzionalità e certezza del diritto.
- Una dichiarazione Intrastat non è di per sé elemento sufficiente a provare l'uscita del bene.
- Il cedente deve agire “secondo buona fede”, adottando “tutte le misure ragionevoli in suo potere”, onde escludere la sua partecipazione ad una frode.
- Mezzo di prova “ideale”: lettera di vettura CMR firmata da mittente, vettore e destinatario (ma la prova può essere fornita “anche in altro modo”).



GIURISPRUDENZA INTERNA

- Corte di Cassazione: Sent. 27.07.2012, n. 13457; Sent. 24.01.2013, n. 1670; Sent. 24.05.2013, n. 12964.
- L'onere della prova circa l'uscita fisica del bene incombe sul cedente.
- Il cedente deve procurarsi i mezzi di prova che dimostrino l'invio dei beni in altro Stato membro.
- L'effettività dell'uscita del bene può essere dimostrata “con ogni mezzo” di prova.
- La buona fede del cedente sussiste se questi adotta “tutte le misure ragionevoli in suo potere” per assicurarsi di non partecipare ad una frode.
- Il cedente deve verificare l'affidabilità della controparte con la “diligenza dell'operatore commerciale”.



PRASSI AGENZIA DELLE ENTRATE

- Risoluzione 28.11.2007, n. 345/E: conservazione di:
 - fattura di vendita
 - elenchi Intrastat
 - lettera di vettura CMR firmata dal vettore e dal destinatario (o *airway bill* o *bill of lading*)
 - documentazione bancaria relativa al pagamento della merce
- Risoluzioni 15.12.2008, n. 477/E; 06.05.2009, n. 123/E : carattere esemplificativo della lettera di vettura.
- Nota 04.11.2010, n. 141933: è accettabile la dichiarazione resa dall'acquirente che attesti l'effettivo arrivo a destinazione della merce.



PRASSI AGENZIA DELLE ENTRATE (segue)

- Risoluzione 25.03.2013, n. 19/E:
 - è accettabile una lettera di vettura CMR in formato elettronico, purché contenente le stesse informazioni di quella cartacea;
 - in alternativa, è accettabile un insieme di documenti dai quali siano desumibili le medesime informazioni di cui al CMR:
 - DDT con presa in carico della merce da parte del vettore
 - lettera del trasportatore che conferma di aver preso in carico la merce
 - ordine o contratto di acquisto sottoscritto con il cliente
 - documentazione bancaria attestante il pagamento
 - attestazione del cliente che conferma l'avvenuta ricezione della merce
 - sono accettabili, in particolare, informazioni estratte dal sistema informativo del vettore.

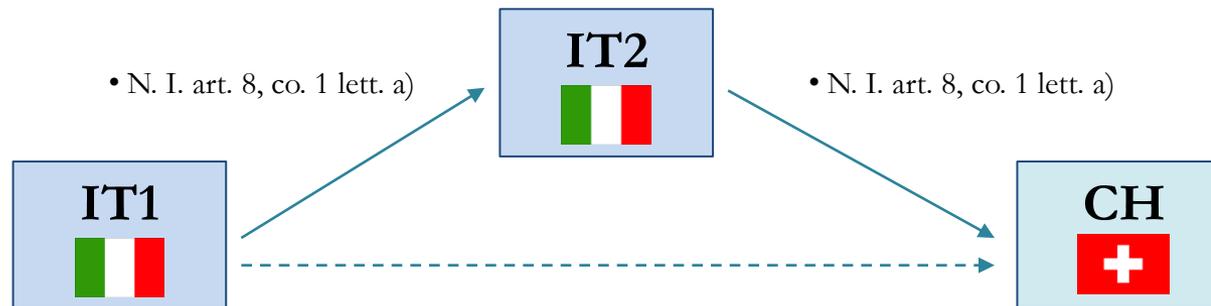


ASSONIME, CIRC. 01.07.2013 N. 20

- Prevedere, nei contratti e nei D.D.T., l'assunzione da parte dei cessionari di uno specifico obbligo contrattuale di comunicare l'eventuale mancata consegna dei prodotti nel luogo di destinazione indicato nel D.D.T. ovvero la consegna degli stessi in luogo diverso da quello indicato in tale documento.
- Clausole con impegno del cessionario a risarcire il cedente delle somme eventualmente addebitate per imposte, sanzioni ed interessi, nel caso di mancato invio all'estero dei beni ceduti (e violazione da parte del cessionario dell'obbligo di comunicare la mancata consegna).
- Clausole contrattuali con trasportatori: obbligo di consegna merce nel luogo indicato in D.D.T. ovvero di comunicazione al cedente della mancata consegna detto luogo o della consegna in un luogo diverso.
- Indicative della buona fede del cedente; strumenti di verifica dell'affidabilità del cessionario.



TRIANGOLAZIONI ALL'ESPORTAZIONE E CON INTERVENTO DI SOGGETTI EXTRA-UE

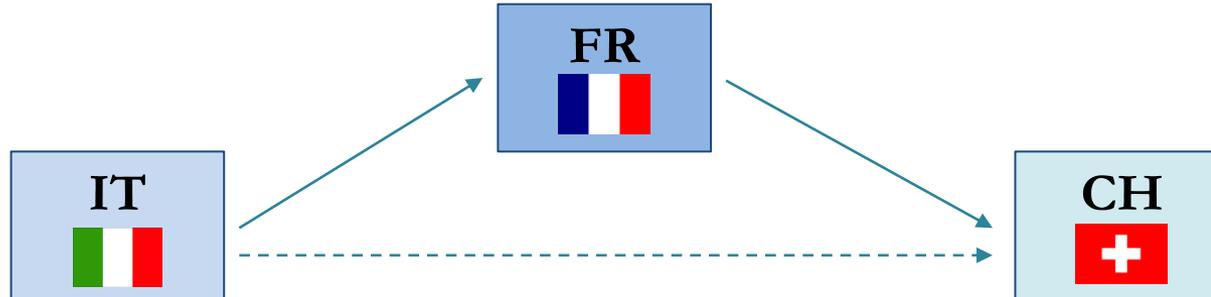


Art. 8 comma 1 lett. a): il trasporto deve avvenire “a cura o a nome del cedente” IT1. Ris. 13.05.2010, n. 35/E: ammissibile contratto di trasporto stipulato da IT2 previo mandato con rappresentanza conferito da IT1 ad IT2.

Alternativa: art. 8 comma 1 lett. b): consegna dei beni nel territorio dello Stato e loro trasporto entro 90 giorni a cura del cessionario non residente (Corte U.E., sent. C-563/12 del 19.12.2013: termine non vincolante).



TRIANGOLAZIONI ALL'ESPORTAZIONE ETC. (segue)



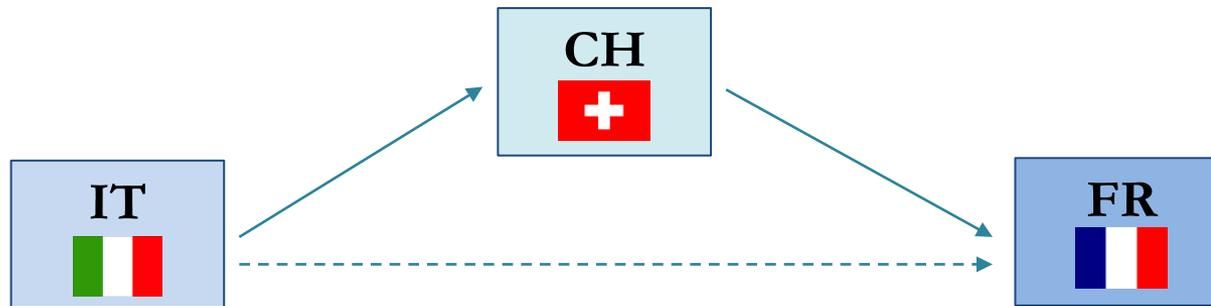
Art. 8 comma 1 lett. a) se il trasporto avviene “a cura o a nome del cedente” IT.

Art. 8 comma 1 lett. b) se si ha consegna dei beni nel territorio dello Stato e loro trasporto entro 90 giorni a cura del cessionario FR.

Se il trasporto è a cura di CH, l'operazione effettuata da IT verso FR è **soggetta ad IVA in Italia!!**



TRIANGOLAZIONI ALL'ESPORTAZIONE ETC. (segue)



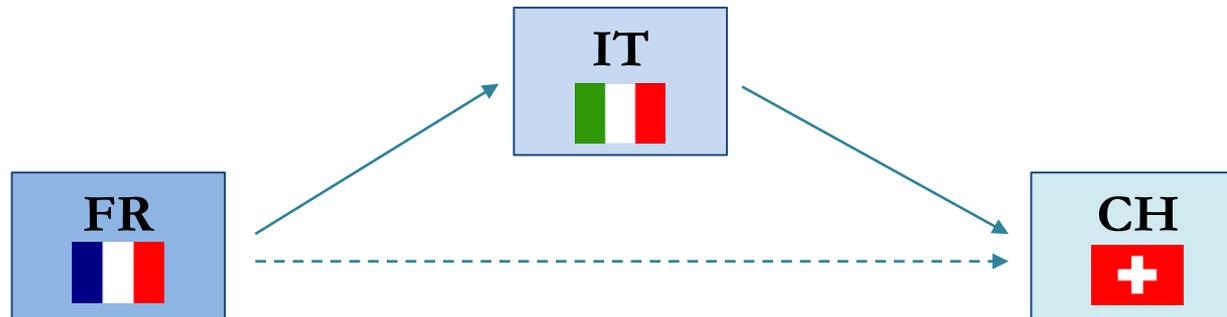
L'operazione effettuata da IT verso CH è **soggetta ad IVA in Italia**. Non si configura infatti né una operazione intracomunitaria (promotore/primo acquirente è extra-UE) né una esportazione (la merce non esce dal territorio UE). CH non può chiedere rimborso dell'IVA ex art. 38-*bis*2.

L'operazione si configura invece:

- come **cessione intracomunitaria se CH si identifica ai fini IVA in Francia** (seguita da una operazione interna in Francia soggetta ad IVA francese);
- come **cessione N. I. art. 58 se CH si identifica ai fini IVA in Italia** mediante nomina di rappresentante fiscale, essendo preclusa l'identificazione diretta (Ris. 05.12.2003, n. 120/E).



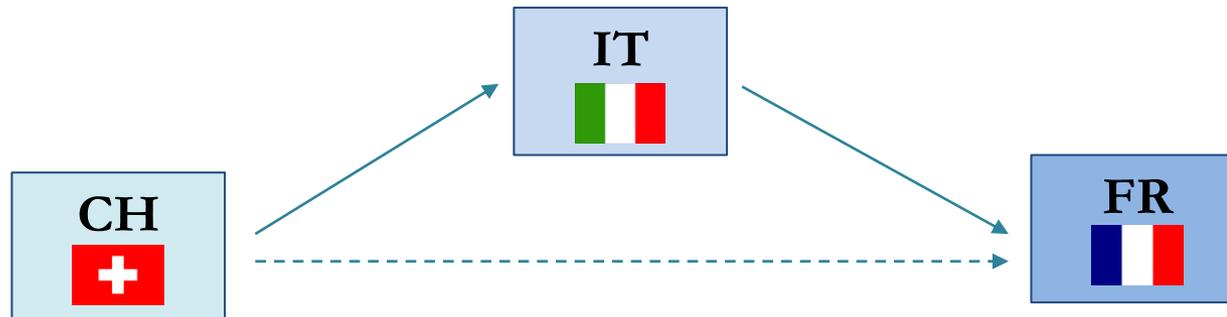
TRIANGOLAZIONI ALL'ESPORTAZIONE ETC. (segue)



L'acquisto effettuato da IT non rileva ai fini IVA in Italia in quanto il bene non è esistente nel territorio dello Stato al momento di effettuazione, né costituisce acquisto intracomunitario (destinazione della merce extra-U.E.). Analogamente la cessione verso CH non costituisce né una cessione intracomunitaria né una esportazione (F. C. art. 7-*bis*).
CH effettua una importazione in Svizzera.



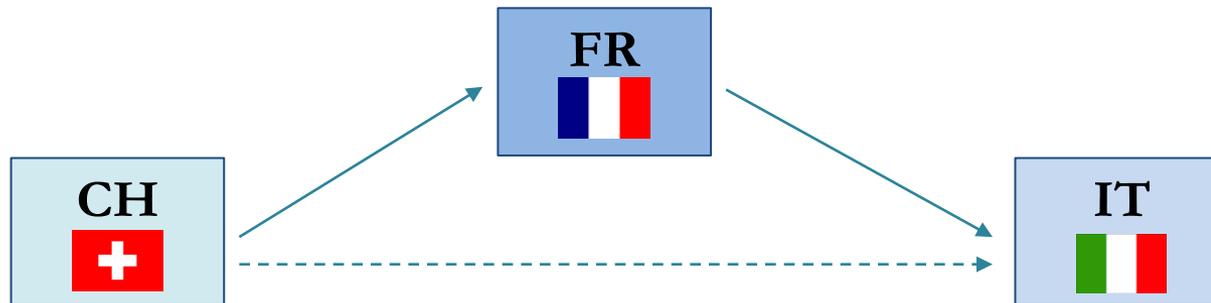
TRIANGOLAZIONI ALL'ESPORTAZIONE ETC. (segue)



L'acquisto effettuato da IT non rileva ai fini IVA in Italia in quanto il bene non è esistente nel territorio dello Stato al momento di effettuazione, né costituisce acquisto intracomunitario (provenienza della merce extra-U.E.). Analogamente la cessione verso FR non costituisce né una cessione intracomunitaria né una esportazione (F. C. art. 7-*bis*).
FR effettua una importazione in Francia.



TRIANGOLAZIONI ALL'ESPORTAZIONE ETC. (segue)



L'acquisto effettuato da IT non rileva ai fini IVA né in Francia né in Italia (IT riceve fattura “fuori campo” con indicazione del solo imponibile).

All'arrivo delle merci in Dogana liquida IVA e dazi, effettuando una importazione (emessa bolletta doganale nei confronti di IT).



TRIANGOLAZIONI ALL'ESPORTAZIONE: PROFILI PROBATORI

- Promotore della triangolazione (effettivo esportatore): prova l'uscita delle merci mediante il messaggio elettronico trasmesso dalla dogana di uscita a quella di partenza (DAE con codice MRN)
- Primo cedente (fattura immediata):
 - fattura emessa nei confronti del proprio cessionario, con estremi della bolletta di esportazione, integrata col visto uscire apposto dalla dogana interna
 - in alternativa: fattura con messaggio elettronico di uscita.
- Primo cedente (fattura differita):
 - DDT annotato con la qualità, la quantità delle merci cedute e la denominazione del proprio cessionario indicando che i beni sono destinati all'estero in regime di esportazione triangolare;
 - DDT va integrato con estremi DAE e visto uscire



LA PROVA DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE E ALL'ESPORTAZIONE

Lunedì 5 maggio 2014

Ore 14.30 – Sede O.D.C.E.C.



Gruppo di lavoro operazioni doganali e intracomunitarie