

# Triangolazioni Iva con prova a due vie: notifica dell'export o visto sulla fattura

## IMPOSTE INDIRETTE

**Adempimenti complessi nelle operazioni con l'estero che coinvolgono tre soggetti**

**Il visto andrebbe comunque apposto sulla copia cartacea del file Xml**

Pagina a cura di

**Matteo Balzanelli  
Pier Paolo Ghetti  
Massimo Sirri**

L'agenzia delle Entrate ha chiarito i dubbi degli operatori per quanto concerne gli obblighi documentali (fatturazione e prova dell'uscita dei beni dal territorio Ue) e comunicativi (esterometro) nel caso delle cessioni all'esportazione "semplici", in cui il cedente esegue il trasporto/spedizione dei beni a destinazione del cliente estero.

Mancano invece istruzioni ufficiali sui comportamenti da tenere quando i soggetti nazionali coinvolti nell'operazione sono più d'uno, come avviene nelle cessioni in triangolazione, laddove la questione delle prove dell'avvenuta esportazione s'intreccia inevitabilmente con la gestione dei nuovi adempimenti.

La risposta 130 del 24 aprile scorso ha precisato che, nelle cessioni dirette a cliente extra Ue, non v'è obbligo di fattura elettronica. Se però si decide di utilizzare il formato Xml secondo le regole in vigore da inizio anno, andrà indicato il codice convenzionale a sette X.

Quale che sia la scelta, l'esterometro non va presentato, visto che l'operazione è documentata con bolletta doganale d'esportazione (sono così eliminati i dubbi sul fatto che l'esonero potesse riguardare so-

lo le importazioni).

Quanto alla prova dell'uscita dei beni dalla Ue, questa è a sua volta elettronica (a prescindere dal formato della fattura) ed è rappresentata dal messaggio «risultati di uscita», di regola inserito nel sistema informatico doganale Aida su impulso dell'ufficio di uscita dall'Ue e consultabile sul sito delle Dogane digitando il numero (Mrn) attribuito dalla dogana presso cui la merce è stata dichiarata per il regime (ufficio d'esportazione).

### Le operazioni triangolari

Stando all'ipotesi più frequente, nella quale intervengono due operatori nazionali (con It1 che vende a It2) e con cliente finale in un paese extra Ue di destinazione dei beni (con Ex che acquista da It2), la prima cessione va necessariamente documentata con fattura elettronica, mentre la seconda cessione non richiede l'e-fattura.

Se è agevole concludere che nessuno dei due operatori deve compilare l'esterometro (It1 vende a un soggetto nazionale, mentre It2 possiede la bolletta d'esportazione), resta da capire cosa serve per provare l'uscita dei beni dal territorio Ue.

**1.** Quanto al promotore della triangolare (It2) sono mutuabili le indicazioni fornite nella risposta 130, visto che tale soggetto figura come esportatore nel documento doganale.

**2.** Più complessa è la posizione del primo cedente (It1). Una soluzione potrebbe essere rappresentata dall'acquisizione della notifica d'esportazione (in pratica, il messaggio di uscita merce collegato all'Mrn dell'operazione), a condizione che tale informazione sia resa disponibile dal promotore e che nella bolletta doganale (che parimenti, salvo esigenze di riservatezza commerciale, potrebbe essere resa disponibile al primo cedente) sia riportato il riferimento alla triangolare (di qui l'importanza d'im-

postare correttamente l'operazione già all'atto della vendita). Diversamente, occorrerebbe seguire la vec-

chia procedura del visto sul documento doganale o su fattura (prassi confermata dalla nota delle Dogane n. 3495/2007 anche dopo l'entrata in vigore del sistema doganale informatizzato, ma non sempre applicata in modo uniforme).

In caso di visto su fattura, tuttavia, va considerato che il documento su cui apporre il visto non sarebbe la vera fattura, che è quella elettronica emessa da It1 a It2, ma solo una copia cartacea della stessa. Il che, non dovrebbe rappresentare un ostacolo, dato che il visto altro se non è se non l'ultimo atto di una fattispecie a "formazione progressiva" la cui finalità è quella di fornire un riscontro probatorio dell'avvenuta esportazione (e sempre che, naturalmente, la copia analogica del documento sia in tutto conforme alla fattura trasmessa al sistema d'interscambio).

### La variante allo schema-base

Una variante dell'operazione potrebbe essere quella in cui il promotore della triangolare non è un soggetto stabilito in Italia, ma la posizione Iva di un operatore estero. Ipotizzando che si tratti del rappresentante fiscale di un soggetto Ue, si rammenta che il primo cedente (IT1) non ha l'obbligo di emettere fattura elettronica nei confronti della partita Iva di tale soggetto (risposta 67/2019), a meno che non decida in tal senso volontariamente (indicando in fattura il codice destinatario a sette zeri) risparmiando così l'esterometro. Se è emessa fattura cartacea, invece, sorge l'obbligo di presentare tale comunicazione, come già precisato nella Faq n. 30 sul sito delle Entrate. Il rappresentante fiscale (nel ruolo di IT2), invece, non è tenuto all'emissione di e-fattura né alla presentazione dell'esterometro.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**IL DISALLINEAMENTO**

# Possibile coincidenza tra l'esportatore e chi cede i beni

## Resta aperta la questione dei soggetti extra Ue con posizione Iva in Italia

Le esportazioni indirette (articolo 8 comma 1, lettera b, Dpr 633/72) sono caratterizzate dalla consegna dei beni nel territorio nazionale con trasferimento all'estero a cura del cliente non residente. Per l'uscita dei beni fuori dall'Ue va presentata una dichiarazione doganale di esportazione in cui dev'essere identificato il soggetto esportatore, responsabile del contenuto di tale dichiarazione e, più in generale, del completamento del regime che si ha con l'uscita dei beni dal territorio doganale.

Chi agisce come esportatore deve rispondere a due requisiti: essere stabilito nell'Ue e avere la facoltà di decidere e aver deciso che le merci devono uscire dal territorio doganale (articolo 1, punto 19, regolamento Ue 2446/2015). Posto che in un'esportazione indiretta il venditore si limita a mettere a disposizione la merce senza innescare il trasporto internazionale, la decisione sullo spostamento dei beni è in capo all'acquirente, il quale però non può qualificarsi come esportatore in quanto, con l'eccezione del cessionario comunitario e delle triangolari con promotore comunitario, non è stabilito nell'Ue.

Per superare l'impasse aiuta la definizione alternativa di esportatore introdotta dal regolamento Ue 1063/2018. È infatti previsto che, qualora sulla base dei criteri sopra indicati non possa essere individuato l'esportatore, è esportatore qualsiasi persona stabilita nel territorio doganale della Ue purché sia parte del contratto in virtù del quale le merci devono uscire da tale territorio. Le dogane nella nota

112029/2018 precisano che ciò risulta utile nelle esportazioni con consegna franco fabbrica (Exw), poiché, a seguito della modifica apportata alla definizione, il cedente stabilito nell'Ue può essere qualificato come esportatore.

In sintesi, sembra garantita una coincidenza fra la figura del cedente all'esportazione ai fini Iva e dell'esportatore ai fini doganali, purché quest'ultimo sia parte del contratto sulla base del quale le merci abbandonano il territorio doganale della Ue o, in altri termini, purché il contratto che lega il cedente nazionale al cliente estero contenga una previsione esplicita o implicita rispetto al trasferimento dei beni fuori dall'Ue.

Rimane aperta la questione legata ai soggetti non stabiliti nella Ue ma registrati ai fini Iva nel nostro Paese (per esempio, una società svizzera che effettua esportazioni dall'Italia), poiché non è più applicabile la deroga che consentiva a tali soggetti, previa nomina di un rappresentante doganale indiretto, di operare in dogana in qualità di "speditori". In questi casi, pur essendo possibile eseguire l'esportazione sulla scorta della fattura emessa dal rappresentante fiscale i cui estremi figureranno nel campo 44 della dichiarazione (nota 16302/2019), dovrà essere designato un esportatore "doganale" stabilito nella Ue che diventerà a tutti gli effetti titolare del regime, con i connessi profili di responsabilità. Va ricordato infatti che l'esportazione doganale non è solo funzionale alla conferma dell'uscita dei beni ai fini della non imponibilità Iva, ma è a tutti gli effetti una dichiarazione di vincolo a regime nella quale sono trasmesse informazioni all'autorità doganale, che producono, in capo all'esportatore, gli effetti giuridici di un'autocertificazione.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**GLI SCHEMI POSSIBILI**

**1**

**TRIANGOLAZIONE ALL'EXPORT CLASSICA**

**L'operazione**

Alfa Spa (It1) effettua una cessione di beni nei confronti di Beta Srl (It2), la quale a sua volta rivende gli stessi beni a Gamma (Us), società residente negli Stati Uniti. I beni sono spediti direttamente negli Usa

**La prima cessione**

Alfa (It1) emette fattura elettronica nei confronti di Beta (It2). L'operazione non deve essere inserita nell'esterometro

**La seconda cessione**

Beta (It2) emette fattura cartacea nei confronti di Gamma (Us). L'operazione non deve essere inserita nell'esterometro

**2**

**TRIANGOLAZIONE CON PROMOTORE UE**

**L'operazione**

Alfa Spa (It) cede dei beni a Beta, società greca, che interviene tramite il proprio rappresentante fiscale nominato in Italia (Rf), la quale a sua volta rivende i beni a Gamma (Us), società residente negli Stati Uniti. I beni sono spediti direttamente negli Usa

**La prima cessione**

Alfa (It) emette fattura cartacea nei confronti del rappresentante fiscale di Beta (Rf). L'operazione va inserita nell'esterometro

**La seconda cessione**

Il rappresentante fiscale di Beta (Rf) emette fattura cartacea nei confronti di Gamma (Us). L'operazione non deve essere inserita nell'esterometro

**3**

**TRIANGOLAZIONE CON PROMOTORE EXTRA UE**

**L'operazione**

Alfa Spa (It) cede beni a Beta, società svizzera, che interviene con il proprio rappresentante fiscale nominato in Italia (Rf), la quale a sua volta rivende i beni a Gamma (Us), società residente negli Usa. I beni sono spediti direttamente negli Usa

**La prima cessione**

Alfa (It) emette fattura cartacea nei confronti del rappresentante fiscale di Beta (Rf). L'operazione deve essere inserita nell'esterometro

**La seconda cessione**

Il rappresentante fiscale di Beta (Rf) emette fattura cartacea nei confronti di Gamma (Us). L'operazione non deve essere inserita nell'esterometro. La società svizzera deve nominare un esportatore "doganale"

