

IVA

Il trasporto “a cura o a nome del cedente” nella triangolazione nazionale

di Marco Peirolo

Le **triangolazioni nazionali**, cioè quelle caratterizzate dalla presenza di due soggetti (primo cedente e promotore della triangolazione) identificati in Italia, mentre il terzo soggetto (secondo cessionario) è identificato in altro Paese UE o in un Paese extra-UE, sono disciplinate, a seconda del Paese di destinazione finale dei beni:

- dall'[**articolo 8, comma 1, lett. a\), del D.P.R. 633/1972**](#), se i beni sono destinati in un Paese extra-UE;
- dagli [**articoli 41, comma 1, lett. a\)**](#), e [**58, comma 1, del D.L. 331/1993**](#), se i beni sono destinati in altro Paese UE.

Nello specifico, l'[**articolo 8, comma 1, lett. a\), del D.P.R. 633/1972**](#) dispone che costituiscono cessioni all'esportazione, non imponibili IVA, "le cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedizione dei beni fuori del territorio della Comunità economica europea, **a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari**". La stessa previsione è contenuta nell'[**articolo 58, comma 1, del D.L. 331/1993**](#), in base al quale il regime di non imponibilità previsto, per le cessioni intracomunitarie di beni, dall'[**articolo 41**](#) dello stesso decreto si applica alle "cessioni di beni, anche tramite commissionari, effettuate nei confronti di cessionari o commissionari di questi se i beni sono 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 pratica, la triangolazione nazionale, indipendentemente dal Paese di destinazione finale dei beni (Paese extra-UE o altro Paese UE), si verifica quando la cessione, anche tramite un commissionario, è eseguita dal cedente con trasporto/spedizione dei beni nel Paese del cessionario finale su incarico del cessionario italiano o del suo commissionario. A fronte, pertanto, di un **unico trasferimento fisico dei beni** (dal primo cedente italiano al cessionario finale comunitario o extracomunitario), si verifica un **duplicato trasferimento di proprietà**, ossia dal primo cedente al promotore della triangolazione e da quest'ultimo al proprio cliente.

Tenuto conto che, ai fini della non imponibilità della cessione interna, le disposizioni richiamate richiedono che i beni siano trasportati/spediti nel Paese di destinazione "a cura a nome del cedente", occorre innanzi tutto ricordare che l'[**articolo 13, comma 1, della L. 413/1991**](#), con **norma di interpretazione autentica**, ha stabilito che, ai fini della detassazione, **non conta** che la fattura relativa alla spedizione o al trasporto dei beni all'estero sia **emessa**

nei confronti del primo cedente o del cessionario nazionale.

L'Amministrazione finanziaria, con un "approccio formalistico", ha costantemente affermato che i beni oggetto di esportazione si presumono consumati in Italia se il promotore della triangolazione ne acquisisce la disponibilità prima dell'invio all'estero. È stato, infatti, precisato che il contratto di trasporto o di spedizione deve essere **stipulato dal primo cedente** ([risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 115/2011](#) e [R.M. 51/E/1995](#)), ma più recentemente è stato chiarito che l'operazione beneficia della non imponibilità anche nel caso in cui il promotore della triangolazione stipuli il contratto **su mandato ed in nome del primo cedente**; in questo caso, infatti, il promotore agisce quale mero intermediario del primo cedente, senza mai avere la disponibilità dei beni, ove al vettore sia affidato l'incarico di ritirare la merce presso il primo cedente e di consegnarla al destinatario finale non residente ([risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 35/2010](#)).

La giurisprudenza è pervenuta ad una diversa conclusione, **privilegiando l'aspetto sostanziale dell'operazione in triangolazione.**

Con un orientamento ormai consolidato, la Suprema Corte ha affermato che, affinché un'operazione triangolare possa qualificarsi come cessione non imponibile, l'espressione letterale "a cura" del cedente va interpretata in relazione allo scopo della norma, che è quello di **evitare operazioni fraudolente**, quali si verificherebbero se il cessionario nazionale potesse autonomamente (al di fuori, cioè, di un preventivo regolamento contrattuale con il cedente) decidere di inviare i beni in altro Stato membro o al di fuori dell'Unione europea.

Pertanto, non è necessario che il trasporto/spedizione avvenga in esecuzione di un contratto concluso direttamente dal cedente o in rappresentanza di quest'ultimo, essendo essenziale solo che vi sia la prova (il cui onere grava sul contribuente) che l'operazione, **fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale**, sia stata voluta, secondo la comune volontà degli originali contraenti, come **cessione nazionale in vista del trasporto/spedizione al cessionario residente all'estero** ([Cass. n. 14405/2014](#); [Cass. n. 23735/2013](#); [Cass. n. 13331/2013](#); [Cass. n. 14186/2013](#); [Cass. n. 6898/2011](#); [Cass. n. 24964/2010](#); [Cass. n. 4098/2000](#)).

Anche gli arresti della giurisprudenza della Corte di giustizia riconoscono il trattamento di non imponibilità della cessione interna **a prescindere dal soggetto che abbia la disponibilità dei beni durante il trasporto/spedizione** a destinazione del cliente finale non residente ([causa C-587/10](#), VSTR; [causa C-430/09](#), Euro Tyre Holding; [causa C-245/04](#), EMAG Handel Eder).

In conclusione, occorre sottolineare che, nonostante la posizione "liberista" della giurisprudenza interna e unionale, gli Uffici **continuano ad adottare l'interpretazione più restrittiva** fondata sul dato letterale della norma, per cui – al fine di evitare possibili contestazioni in sede di controllo – è opportuno che gli operatori si **adeguino** alle indicazioni della prassi amministrativa.

Si richiama, al riguardo, la risposta resa dalla Direzione Regionale delle Entrate del Piemonte ad una istanza di interpello del 7 agosto 2013, secondo cui, *“nonostante numerosi interventi di giurisprudenza abbiano affermato che ai fini della non imponibilità di un’operazione triangolare sia sufficiente provare che la stessa fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale sia stata voluta come cessione nazionale in vista del trasporto ad un acquirente residente all'estero, l’Amministrazione finanziaria non ha mutato l’orientamento espresso con la Risoluzione n. 35/2010 citata (...).*

Il comportamento tenuto dai soggetti della triangolazione, dunque, non sembra essere in linea con il disposto normativo di cui all’articolo 8, comma 1, lettera a), del Dpr n. 633/1972, ai sensi del quale il beneficio della non imponibilità è subordinato alla circostanza che i beni siano spediti o trasportati “a cura o a nome del cedente”, né con i principi espressi dalla Risoluzione n. 35/E del 2010.

Pertanto si ritiene che nella fattispecie in esame la cessione interna dei beni tra il fornitore A e il cessionario B non rientri nel regime di non imponibilità previsto dall’articolo 8, comma 1, lettera a), del Dpr n. 633/1972”.



Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)