

IVA

Esportazioni in triangolazione e trasporto dei beni fuori dall'UE

di **Marco Peirolò**

Nelle **operazioni in triangolazioni** all'esportazione, la **condizione** del **trasporto dei beni** al di fuori del **territorio dell'Unione europea**, indispensabile per beneficiare del regime di non imponibilità Iva di cui all'[articolo 8, comma 1, lett. a\), D.P.R. 633/1972](#), è stata nuovamente affrontata dalla **Corte di Cassazione** con la [sentenza n. 4408 del 23 febbraio 2018](#), **confermando** il **principio** in base al quale, *“per configurare una **cessione di beni non imponibile**, (...) non è essenziale (...) che vi sia la prova che il trasporto all'estero sia avvenuto a cura e nome del cedente, quanto, piuttosto, che vi sia la prova che l'operazione, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, sia stata voluta come **cessione nazionale in vista di trasporto a cessionario residente all'estero**, nel senso che tale destinazione sia riferibile alla **comune volontà degli originari contraenti**”*.

La **norma** richiamata, nel richiedere che i beni siano **trasportati al di fuori della UE “a cura o a nome” del primo cedente nazionale**, è interpretata in modo non univoco dalla **prassi amministrativa**, da un lato, e dalla **giurisprudenza**, dall'altro.

Fermo restando che l'[articolo 13, comma 1, L. 413/1991](#), con norma di interpretazione autentica, stabilisce che, ai fini della detassazione, **non conta** che la fattura relativa 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 – con la conseguente imponibilità della cessione interna – **se il promotore della triangolazione ne acquisisce la disponibilità prima dell'invio all'estero**.

In pratica, il contratto di trasporto deve essere necessariamente **stipulato dal primo cedente** ([risoluzione AdE 115/E/2011](#) e [risoluzione 51/E/1995](#)), ma più recentemente è stato ritenuto che l'operazione beneficia della non imponibilità anche quando il promotore della triangolazione stipula 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 AdE 35/2010](#)).

La tesi dell'Amministrazione subisce un'eccezione nel caso in cui i beni, prima del trasporto in territorio extra-UE, siano sottoposti a **test e collaudi da parte del cessionario italiano**.

Il caso tipico è quello del contratto di **“fornitura-appalto”**, stipulato per la costruzione di macchinari e attrezzature realizzati dal fornitore, con propri mezzi, sulla base delle **indicazioni**

del cliente (nella specie, il promotore della triangolazione). Si tratta di una tipologia contrattuale da considerare assimilata, agli effetti dell'Iva, alla cessione di beni ([risoluzione 500462/1992](#)), sicché il beneficio della **non imponibilità**, nel rapporto tra i due operatori nazionali, resta subordinato alla circostanza che i beni siano inviati all'estero a cura o a nome del **primo cedente**.

Nell'ipotesi in esame, in cui i macchinari e le attrezzature siano sottoposti, da parte del promotore, a **test** e **collaudi** finalizzati a verificarne la conformità ai requisiti tecnici previsti in sede contrattuale, deve ritenersi confermato il **regime di non imponibilità**. Tali controlli, secondo la [risoluzione 72/E/2000](#), costituiscono, infatti, "**meri fatti tecnici diretti esclusivamente a garantire la qualità ed il funzionamento dei beni prima della loro spedizione**", in quanto tali non idonei a presumere la consegna in Italia.

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

Con un orientamento ormai consolidato, ribadito dalla citata [sentenza n. 4408/2018](#), 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**, le 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 al di fuori della UE.

Pertanto, non è necessario che il trasporto 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. 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), mettendo definitivamente in luce che è l'**esistenza** della triangolazione, **desumibile dalla volontà delle parti**, che garantisce la tutela del divieto di immissione in consumo in Italia, senza che abbia alcuna rilevanza il soggetto nella cui disponibilità rientrano i beni da inviare in territorio estero.

Occorre, però, sottolineare che, nonostante la **posizione "liberista" della giurisprudenza**, 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”.*

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



Master di specializzazione
IVA NAZIONALE ED ESTERA
Scopri le sedi in programmazione >