

IVA

Triangolari nazionali: difficoltà interpretative vecchie e nuove

di Roberto Curcu

Master di specializzazione

TUTTO CASISTICHE IVA NAZIONALE ED ESTERO

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Chi opera con l'estero si sarà confrontato sicuramente in più occasioni con le cosiddette **"triangolari nazionali"**, cioè operazioni nelle quali c'è un **soggetto italiano** (primo cedente o IT1) che **cede la merce ad altro soggetto italiano** (secondo cedente o IT2), il quale a sua volta **la cede ad un cliente estero** (cessionario finale), e **la merce va direttamente dal primo cedente al cessionario finale**.

Qual è il regime Iva applicabile alla prima cessione e a quali condizioni?

Le **modifiche** recentemente introdotte dal cosiddetto *quick fixie* sulle **operazioni triangolari** cambiano qualcosa?

In questo articolo analizziamo la situazione che si prospetta quando la merce è **destinata ad uscire dal territorio doganale**, mentre in un prossimo contributo si analizzerà il caso di una operazione tutta comunitaria.

Per quanto riguarda la merce che è destinata ad uscire dal territorio doganale, l'[articolo 8, comma 1, lettera a\), 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"*.

Quando la merce esce dal territorio doganale dell'Unione Europea, e la spedizione e il trasporto sono curati dal **cedente italiano** (in questo caso il primo cedente), **non ha alcuna importanza chi sia il cessionario finale** (potrebbe essere italiano o straniero, soggetto passivo o "privato"), né che cosa faccia questo soggetto con la merce una volta che la stessa è stata trasferita fuori dei confini doganali.

Qualora sia infatti accertato che IT2 **non è entrato nella disponibilità fisica e giuridica della**

merce quando la stessa era ancora nel territorio italiano, è evidente che la cessione fatta da IT1 è una **esportazione**, ed il regime fiscale di tale operazione non può essere messo in discussione da ciò che succede dopo che la merce è stata esportata.

Sul punto, chi scrive ritiene che, con riferimento alle operazioni di esportazione, non possa essere messo in discussione il **regime di non imponibilità**, ad esempio perché IT2 ha stipulato un contratto di leasing con il proprio cliente extracomunitario (come invece ha fatto la Cassazione con **sentenza n. 22172/2013**).

L'Agenzia delle Entrate con la [risoluzione 17/E/2009](#) si è pronunciata in senso negativo in un caso di cliente finale di San Marino, operazione che però si configura concettualmente differente.

L'opinione di chi scrive deriva dal fatto che la **non imponibilità di una cessione con trasporto o spedizione a cura o a nome del cedente fuori del territorio doganale comunitario** è disciplinata in maniera puntuale dalla stessa **Direttiva Iva**.

Condizione per la non imponibilità della cessione effettuata da IT1 nei confronti di IT2, è, quindi, che l'operazione sia inquadrabile come una **esportazione** secondo la lettera a) dell'articolo 8, e non secondo la lettera b) del medesimo articolo.

Solo la prima, infatti, gode del **regime di non imponibilità** indipendentemente dalla natura del cessionario (IT2 in questo caso), mentre la cessione da lettera b) è non imponibile alla condizione che il cessionario sia un soggetto "non residente" in Italia.

Una vendita fatta ad un italiano, con merce che esce dal territorio doganale, può quindi essere **non imponibile alla sola condizione che il trasporto o la spedizione siano a cura o a nome del primo cedente** (IT1).

Fino a che il trasporto è fatto con **mezzi propri delle controparti**, l'individuazione della qualificazione dell'operazione non dovrebbe creare problemi, essendo chiaro che l'operazione può qualificarsi come **esportazione non imponibile solo se il trasporto è effettuato da IT1**. Quando invece il trasporto è effettuato da un terzo (impresa di trasporto), per la norma il trasporto deve essere effettuato **"a nome" del primo cedente**.

Sul significato da attribuire alla locuzione "a nome" prevista dalla normativa nazionale, si è formata una giurisprudenza della Corte di Cassazione che **permetterebbe l'applicazione della non imponibilità** ogni qual volta l'operazione di cessione da IT1 ad IT2 sia stata voluta, fin dall'origine, come **cessione finalizzata al successivo invio dei beni al cessionario estero**, essendo ininfluente che il trasporto o la spedizione siano avvenuti a cura o a nome di IT1.

Tale impostazione sostanzialistica **non pare conforme al dato letterale della norma nazionale**, e nemmeno a quella comunitaria.

Volendo riprendere la distinzione tra i due tipi di esportazione, (lettere a) e b)), anche la norma comunitaria, all'articolo 146, **distingue le cessioni con beni spediti o trasportati “dal venditore o per suo conto”**, rispetto a quelle effettuate **“da un acquirente non stabilito nel loro rispettivo territorio, o per conto del medesimo”**.

In sostanza, una vendita fatta ad un italiano, con trasporto fuori dall'Italia eseguito da quest'ultimo o spedizione effettuata per suo conto, **non potrebbe godere del regime** di esenzione (**non imponibilità**).

Tuttavia, è d'obbligo evidenziare che **anche a livello comunitario esistono differenti interpretazioni circa le modalità di individuazione del soggetto “per conto”** del quale sia stato eseguito il trasporto.

La **Corte di Giustizia** non ha dato indicazioni chiare, ma ha statuito che non è determinante capire chi sopporti i rischi durante il trasporto; per la **Commissione Europea**, pronunciatisi su un caso simile nel corso degli approfondimenti sul *quick fixie*, dovrebbe essere determinante **capire chi ha conferito l'incarico al trasportatore**.

L'Amministrazione finanziaria, dal canto suo, ha sempre adottato una **tesi formalistica**, precisando che il **contratto di trasporto deve essere stipulato da IT1** (ad esempio circolare 51/1995).

Gran parte della **dottrina** ha visto una apertura, che in realtà non c'è stata, nella [risoluzione 35/E/2010](#).

In tale pronunciamento l'Agenzia ha chiarito che **a suo avviso la cessione da IT1 ad IT2 può godere del regime di non imponibilità**, quando il contratto con il trasportatore è stipulato da IT2 su mandato ed in nome del primo cedente.

Di fatto l'Agenzia non ha mostrato alcuna apertura, posto che un contratto stipulato da IT2 in nome di IT1, dal punto di vista giuridico è comunque un contratto stipulato da IT1, il quale, quindi, risulta il soggetto che ha **commissionato al trasportatore l'effettuazione della prestazione**.

A tale riguardo, si verificano spesso situazioni nelle quali IT1 **non stipula, né direttamente, né per mandato con rappresentanza** conferito ad IT2, **alcun contratto di trasporto**, e non avrebbe senso che lo facesse, posto che nel contratto con IT2 è previsto che IT1 non sopporti né i costi del trasporto, né i relativi rischi.

Chi scrive ritiene che in queste situazioni (ad esempio vendite fatte con clausola EXW), sia **estremamente rischioso per IT1 emettere fatture con la non imponibilità Iva da articolo 8**.

Farlo vorrebbe dire confidare che l'Ufficio tributario disattenda le istruzioni fornitegli con la prassi per adeguarsi alla **giurisprudenza** della Cassazione, o essere disposti a sopportare i costi

di una causa, nella speranza che nel frattempo la Cassazione non cambi idea...

D'altro canto, invece, chi scrive ritiene che **non sia importante che IT1 stipuli il contratto di trasporto fino al luogo designato dal destinatario finale**, essendo sufficiente che **il trasporto sia curato da o per conto di IT1 fino al primo luogo posto fuori dalla Ue**.

Ad esempio, nel passato è stato precisato che **in una operazione triangolare con vendita da IT1 ad IT2 con la clausola FOB (free on board, o merce caricata sulla nave)** sarebbe possibile applicare la **non imponibilità alla prima cessione, posto che, una volta che la merce è a bordo nave, ha già ricevuto lo status di merce estera**, e quindi si considera come fosse già stata esportata.

Concludiamo ricordando che la [Cassazione n. 34957/2021](#) ha statuito che, nel caso in cui la vendita da IT1 ad IT2 si configura correttamente come **esportazione**, il regime di non imponibilità deve essere applicato, altrimenti l'Iva esposta in fattura non sarebbe detraibile per IT2.