

## IVA

---

# ***La triangolare nazionale verso altro Stato membro: le cautele per IT1 e per IT2***

di **Francesco Zuech**



Su EcNews del 18.10.2022 (si veda il contributo "[Cessioni a catena B2B: il punto sull'attualità dell'articolo 58](#)") abbiamo analizzato il perché, nonostante la nuova disciplina delle cessioni intracomunitarie a catena (articolo 36-bis Direttiva; [articolo 41-ter D.L. 331/1993](#)), non vi dovrebbero essere motivi per dubitare della validità della disciplina triangolare nazionale contenuta nell'[articolo 58 D.L. 331/1993](#).

In quest'altro approfondimento analizziamo tuttavia le **cautele** che è opportuno che gli operatori pongano in essere per **ridurre il rischio di possibili "riqualificazioni"** con Iva del rapporto interno.

Affronteremo l'analisi con riguardo al citato [articolo 58](#) (triangolare IT1-IT2-UEx) con **destinazione comunitaria**, ma va da sé che (aspetti della prova doganale a parte) le considerazioni sono sostanzialmente **analoghe** per la **triangolare con destinazione extra UE** di cui all'[articolo 8 co.1/a del D.P.R. 633/1972](#).

### **Beneficio sempre escluso se il trasporto lo cura il cliente finale**

Innanzitutto occorre ricordare che nel triangolo IT1-IT2-UEx il beneficio della non imponibilità che l'articolo 58 estende al rapporto interno (IT1-IT2) è **sempre escluso** se il trasporto verso altro Stato membro **lo cura il cliente destinatario finale** (UEx) o un terzo per suo conto (cfr. circolare 13/E/1994 § B16.1 e § B16.3); rimane invece valida la non imponibilità ai sensi dell'articolo 41 per il rapporto IT2-UEx, ferme restando ovviamente tutte le altre condizioni previste dalla norma compreso (con il diverso grado di difficoltà) l'onere della prova del trasporto in altro Stato membro ([articolo 45-bis](#) Regolamento n. 2011/282/UE; [circolare](#)

[AdE 12/E/2020](#), [risposta 117/E/2020](#) e [141/E/2021](#)).

## Cessione nazionale in vista di trasporto all'estero, tramite vettore

Secondo l'impostazione classica della triangolare nazionale il trasporto va "curato" dal primo fornitore (IT1) su incarico del promotore ([articolo 58](#) e circolare 13/E *cit.*).

Con [risoluzione 35/E/2010](#) (ribadita nella [circolare 43/E/2010](#) § 5) l'Agenzia delle entrate ha tuttavia riconosciuto (anche a parziale rettifica delle precedenti risoluzioni 115/2001 e 51/1995) che la **non imponibilità** Iva prevista per la cessione interna si applica anche se **il contratto di trasporto o di spedizione viene stipulato dal cessionario italiano (IT2), "su mandato ed in nome del cedente"** (che letteralmente significherebbe che il trasportatore emette comunque fattura su IT1, *nda*).

In questo caso, dice l'Agenzia, il cessionario (IT2) agirebbe come **mero intermediario del cedente** (IT1) senza mai avere la disponibilità (fisica) del bene, nel pieno rispetto della *ratio* delle disposizioni in materia.

*Ratio* che sarebbe quella di evitare che una **cessione (meramente) interna** possa fraudolentemente beneficiare della non imponibilità; evenienza che **"si realizzerebbe qualora i beni transitassero materialmente dal cedente («A») al cessionario («B») in quanto quest'ultimo ne acquisirebbe la disponibilità"** (prassi, *cit.*).

Per il beneficio dell'articolo 58 va evitato quindi che IT2 acquisisca "la materiale disponibilità" dei beni (si confronti sul punto anche la [Cassazione n. 34957 del 17.11.2021](#)) ovvero curi con mezzi propri il trasporto. Salvo eventuali nuove interpretazioni maggiormente distensive non è il caso, quindi, di farsi lusingare dal fatto che il nuovo articolo 36-bis § 3 della Direttiva ([articolo 41-ter D.L. 331/1993](#)) contempli per le cessioni a catena anche l'espressa ipotesi del trasporto diretto (cioè senza vettore terzo) da parte del soggetto intermedio (il promotore); se, difficoltà probatoria a parte, detta norma conferma la (teorica) praticabilità (per IT2) nell'applicazione dell'articolo 41, tutt'altro che pacifico è – a giudizio di chi scrive – che la novella possa trascinare effetti analoghi anche per il trattamento del rapporto interno (IT1, IT2) governato, invece, dall'[articolo 58](#).

Come risulta da ormai consolidata giurisprudenza (fra le altre Cassazione n.14405/2014, n. 606/2018 e n. 1826/2019) IT2 può invece incaricare direttamente il trasportatore (o spedizioniere), farsi intestare la fattura e pagarla poiché **"non è necessario che la spedizione o il trasporto avvengano in esecuzione di un contratto concluso direttamente dal cedente o in rappresentanza di quest'ultimo"** a condizione che (oltre alla prova del citato trasporto/spedizione ovviamente) vi sia anche la **prova "che l'operazione, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, sia stata voluta, secondo la comune volontà degli originali contraenti** (cioè da IT1 e IT2, *nda*), come **cessione nazionale in vista di trasporto a cessionario**

*residente all'estero".*

## La doppia cessione B2B

Sempre ai fini del beneficio nel rapporto fra IT1 e IT2 altra condizione da non dimenticare (mai) riguarda il fatto che, secondo quanto precisato dalla Cassazione n. 22172/2013, **non ci può essere articolo 58 se non c'è l'[articolo 41 comma 1/a](#)** ovvero se quella fra il promotore (IT2) e il cliente estero (UEX) non rappresenta una cessione con effetto traslativo (vendita).

Nel **contesto intraunionale**, inoltre, è necessario che anche la seconda cessione (IT2-UEX) sia effettivamente intracomunitaria ovvero avvenga verso altro operatore (B2B) iscritto al VIES e sia presentato l'elenco Intrastat (nuovo comma 2-ter dell'articolo 41); verso destinatario privato (B2C) la cessione intraunionale effettuata da IT2 assumerebbe, infatti, altre impostazioni quali quella della cessione imponibile in Italia, se il fornitore non ha superato la soglia dei 10.000 euro, ovvero delle vendite a distanza con assolvimento dell'Iva nel paese di arrivo, se sopra soglia (articolo 38-bis e [articolo 41 comma 1/b D.L. 331/1993](#)).

## Le cautele per IT1 se vende franco partenza (trasporto all'estero curato da IT2)

Tutto ciò premesso è opportuno pertanto che IT1, quando non cura esso medesimo il trasporto all'estero e il promotore gli chiede il beneficio della triangolazione ai sensi dell'articolo 58, si faccia quindi preliminarmente precisare le seguenti cose (ferma restando ovviamente l'acquisizione della prova del successivo trasporto):

1. che **IT2 sta realizzando verso il proprio cliente comunitario una cessione intracomunitaria B2B con effetto traslativo immediato** (questa precisazione può essere peraltro opportuna anche nel caso in cui sia IT1 stesso ad occuparsi del trasporto);
2. che quella fra IT2 e il proprio cliente è una **cessione con resa oltre confine**; in questo modo si scongiura che il trasporto fuori dal territorio dello Stato (leggasi dell'Unione nel caso di triangolazione in esportazione) lo curi invece il cliente finale facendo quindi cadere non tanto - come abbiamo già detto - le condizioni per l'articolo 41 ma quelle per l'articolo 58 nel rapporto interno IT1-IT2; si evidenzia, a tal riguardo, che (se utilizzate in modo appropriato) si considerano rese oltre confine (i beni si considerano cioè usciti dal territorio) la resa (via nave/aereo) FOB (cfr. risoluzione 416596 del 04.11.1986; risposta interpello Agenzia delle entrate 580/2020; articolo 130 TULD) e le rese di gruppo C e D, mentre sono considerate rese in partenza la resa EXW e le altre rese di gruppo F (FCA e FAS);
3. che **il trasporto avviene attraverso un vettore terzo con trasporto diretto a destino, escludendo quindi che i beni entrino nella disponibilità fisica, in Italia, di IT2.**

Sulla scia di quanto sopra **si propone il facsimile delle precisazioni da inserire direttamente nel contratto/ordine** o, in subordine, ma prima della spedizione, da gestire a mezzo “addenda” contrattuale.

---

### **Carta intestata promotore (IT2)**

Oggetto: triangolare nazionale con spedizione a destino ..... (indicare altro Stato membro UE)

La scrivente.....(indicare dati IT2), di seguito promotore, con riferimento alla fornitura di cui all'ordine/contratto xxxxx del ..... e per tutti i trasporti o le spedizioni ad esso relativi, precisa quanto segue:

- (solo per il caso di promotore non residente identificato in Italia) chiede emissione della fattura sull'appropriata partita IVA ..... ottenuta? attraverso identificazione diretta ai sensi dell'articolo 35-ter del DPR 633/1972? attraverso rappresentante fiscale ..... nominato ai sensi dell'articolo 17 co.3 del DPR 633/1972;
- che la cessione fra il fornitore ..... (indicare dati IT1) e il promotore è stabilita con resa ..... (indicare resa e luogo partenza fornitore);
- che quella concordata fra il promotore e il proprio cliente estero (di seguito cliente finale) ..... è ..... (indicare resa e luogo destino che deve essere fuori confine);
- che le parti (promotore e fornitore), da accordi intercorsi, hanno convenuto che i beni (salvo eventuali soste tecniche legate alla spedizione) verranno spediti a consegnati direttamente presso il cliente finale in partenza dai magazzini del fornitore ..... **senza che il promotore entri mai nella materiale disponibilità degli stessi.** La spedizione sarà eseguita (fino a destino) con **spese a carico del promotore** a mezzo trasportatore/spedizioniere ..... (indicare dati trasportatore/spedizioniere).

La scrivente (promotore):

- **precisa** altresì che nei confronti del proprio cliente finale, operatore soggetto passivo iscritto al VIES, sta realizzando una cessione con effetto traslativo immediato a fronte della quale (attraverso il proprio RF in IT nel caso di soggetto non stabilito) presenterà elenco Intrastat.
- **si impegna** a far avere (direttamente o attraverso lo spedizioniere dalla stessa incaricato) al fornitore idonea documentazione (**CMR vettore, dichiarazione di arrivo, ecc.**) che dimostri l'arrivo a destino dei beni oltre a copia fotostatica della **fattura del trasporto/spedizione** che dimostri che la spedizione è avvenuta a cura e oneri a carico del promotore;
- assume inderogabilmente a proprio carico la responsabilità per imposta ed eventuali sanzioni laddove la documentazione esibita non dovesse risultare adeguata a seguito di eventuali verifiche fiscali presso il fornitore.

Infine il promotore o, per suo conto lo spedizioniere sopra indicato, almeno un giorno prima della

data prevista per il ritiro, **comunicerà al fornitore la targa del mezzo** e del vettore (aggiungere preferibilmente anche identificativi dell'autista) che si presenterà a ritirare i beni di cui alla spedizione in oggetto. Il fornitore è fin d'ora diffidato dal consegnare i beni a soggetti e/o mezzi diversi da quelli indicati.

Per quanto non indicato in questa comunicazione (che prevale in caso di eventuali divergenze) rimane valido quanto indicato nel contratto/ordine retro citato.

Data, timbro e firma del promotore

.....

Data, timbro e firma del fornitore per conferma accordi

.....

---

## Le cautele per IT2

Come abbiamo già accennato, l'ipotesi in cui **IT1 cura direttamente l'organizzazione del trasporto/spedizione verso il cliente estero, su incarico del promotore, rappresenta l'impostazione classica dell'articolo 58**, ferme restando le condizioni individuate dalla giurisprudenza (i.e. doppia cessione e comune volontà a realizzare una cessione interna con trasporto all'estero) in mancanza delle quali il promotore deve chiedere (pena obblighi di autofattura denuncia entro 30 gg dalla registrazione) la regolarizzazione con Iva della fattura emessa da IT1 (cfr. Cassazione n. 22172/2013).

Di converso, laddove vi siano tutte le condizioni rappresentate, è opportuno, invece, che nel caso di **trasporto curato da IT1 il promotore "pretenda" l'applicazione dell'articolo 58** giacché l'irrituale addebito dell'Iva potrebbe dare origine a qualche problema in termini di detrazione.

Infatti, secondo quanto precisato nel principio di diritto contenuto nella Cassazione n. 34957/2021 il regime derogatorio dell'[articolo 19, comma 3, D.P.R. 633/1972](#) (disapplicazione dell'indetraibilità a monte per le operazioni - a valle - non imponibili all'esportazione ed assimilate) *"non è applicabile ove l'operazione a monte sia qualificata dal legislatore come non imponibile"*.

Va anche detto, tuttavia, che tali conclusioni sono **probabilmente censurabili in ossequio al principio di proporzionalità e neutralità** come precisato in un caso non dissimile dalla più recente sentenza della Corte di giustizia del 08/07/2022 (causa C-696/209).

È appena il caso di osservare, tuttavia, che laddove **IT2 non intenda fruire del beneficio dell'articolo 58 (e intenda acquistare quindi da IT1 con la rivalsa dell'Iva)** può arrangiarsi in

tutto e per tutto con l'organizzazione e il pagamento della spedizione senza coinvolgere in un comune accordo il fornitore IT1 che si limita cioè a vendere EXW senza nemmeno conoscere (né indicare nel proprio d.d.t) la destinazione estera.

In tal caso può anche essere opportuno che IT2 disponga affinché – dal magazzino del proprio fornitore – i beni partano quindi scortati dai documenti di accompagnamento emessi/veicolati dal promotore medesimo (i.e. ddt e/o CMR in cui il promotore compare come speditore – ovvero mittente/committente del trasporto - ed il fornitore solo come “luogo di presa in carico”). Così facendo risulterà anche dai documenti suddetti che **le parti (IT1 e IT2) non hanno voluto concludere alcun comune accordo per realizzare una cessione interna in vista di trasporto al cessionario estero.**