

Triangolazione comunitaria e trasporto dei beni

di [Gianfranco Costa](#)

Pubblicato il 5 Ottobre 2020

La questione relativa al corretto trattamento IVA da riservare ad una triangolazione comunitaria in cui una impresa italiana opera nella veste di primo cedente. Come avremo modo di osservare nel prosieguo, la Consulta, nel dirimere la controversia, è giunta ad una conclusione, che sebbene corretta, fonda le proprie basi su argomentazioni non del tutto coerenti con la fattispecie considerata.

Trattamento IVA della triangolazione comunitaria: la controversia

Nel primo e nel secondo grado di giudizio la giurisprudenza di merito aveva proceduto ad annullare due avvisi di accertamento, relativi alle dichiarazioni IVA degli anni 2003 e 2004, notificati dall'Ufficio ad una società italiana, che nell'ambito di una triangolazione comunitaria, operando in qualità di primo cedente, aveva ceduto beni ad una società francese, che a sua volta ceduto e provveduto al trasporto/spedizione degli stessi ad una società inglese.



Nel caso di specie l'Amministrazione Finanziaria contestava alla società italiana l'errata applicazione del regime di non imponibilità, ex art. 41, comma 1, lett. a) del DL n. 331/1993^[1], dato che il trasporto/spedizione dei beni non era stato eseguito dalla società italiana, ma bensì dal cessionario francese.

Contrariamente alla posizione dell'Ufficio, i giudici di merito nei due gradi di giudizio avevano avvalorando la tesi del contribuente, ritenendo che gli accordi stipulati sin dall'inizio fornivano prova dell'unitarietà dell'operazione realizzata.

Di fatto, i beni risultavano vincolati alla consegna al cessionario finale inglese, ed entrambe le lettere di vettura internazionale davano prova del trasferimento dei beni dall'Italia all'Inghilterra.

Triangolazione comunitaria: le condizioni per la non imponibilità dell'operazione

Nella triangolazione comunitaria operano tre diversi soggetti, rispettivamente identificati ai fini IVA in tre diversi Paesi Comunitari e che:

- **pongono in essere due [cessioni di beni](#):**
 - una prima cessione tra il primo cedente e il cessionario intermedio;
 - una seconda cessione tra il cessionario intermedio e il cessionario finale;
- **realizzano un unico trasferimento** di beni dal Paese membro di partenza (Stato del primo cedente) a quello di destinazione (Stato del cessionario finale).

Detto ciò, osserviamo che l'operazione descritta beneficia di una procedura ad hoc, disciplinata dagli artt. 141 e 197 della [Direttiva n. 2006/112/CE](#), che consente al cessionario intermedio di non identificarsi ai fini IVA né nel Paese membro del primo cedente e né in quello del cessionario finale.

Più precisamente, derogando all'art. 2, § 1, lett. b) della Direttiva IVA^[2], in ragione del quale sono assoggettati ad imposta gli acquisti intracomunitari di beni effettuati a titolo oneroso nel territorio di un Paese membro, l'art. 141 della stessa direttiva sancisce che:

“Ciascuno Stato membro prende misure particolari per non assoggettare all'IVA gli acquisti intracomunitari di beni effettuati nel proprio territorio, a norma dell'art. 40, qualora siano soddisfatte le condizioni seguenti:

- 1. l'acquisto di beni sia effettuato da un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro in questione, ma identificato ai fini dell'IVA in un altro Stato membro;*

2. *l'acquisto di beni sia effettuato ai fini di una cessione successiva di tali beni, effettuata nello Stato membro in questione dal soggetto passivo di cui alla lettera a);*
3. *i beni acquistati in tal modo dal soggetto passivo di cui alla lettera a) siano direttamente spediti o trasportati a partire da uno Stato membro diverso da quello all'interno del quale egli è identificato ai fini dell'IVA e a destinazione della persona nei confronti della quale egli effettua la cessione successiva;*
4. *il destinatario della cessione successiva sia un altro soggetto passivo o un ente non soggetto passivo, identificati ai fini dell'IVA nello Stato membro in questione;*
5. *il destinatario di cui alla lettera d) sia stato designato, conformemente all'articolo 197, come debitore dell'imposta dovuta per la cessione effettuata dal soggetto passivo che non è stabilito nello Stato membro in cui l'imposta è dovuta”.*

A norma dell'art. 197 della Direttiva n. 2006/112/CE viene previsto, inoltre, che:

“1. L'IVA è dovuta dal destinatario della cessione di beni, quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:

1. *l'operazione imponibile è una cessione di beni effettuata alle condizioni di cui all'art. 141;*
2. *il destinatario di tale cessione di beni è un altro soggetto passivo, oppure un ente non soggetto passivo, identificati ai fini dell'IVA nello Stato membro dove è effettuata la cessione;*

3. *la fattura emessa dal soggetto passivo non stabilito nello Stato membro del destinatario è redatta conformemente agli artt. da 220 a 236.*

Qualora sia designato un rappresentante fiscale come debitore dell'imposta in applicazione dell'articolo 204, gli Stati membri possono prevedere una deroga al paragrafo 1 del presente articolo”.

Dalla lettura del citato art. 197 si evince chiaramente che in ambito comunitario sono previsti due casi, uno obbligatorio e l'altro facoltativo, di disapplicazione della procedura semplificata, di cui all'art. 141 della Direttiva IVA.

In particolare, è stabilita:

1. l'esclusione obbligatoria dalla procedura semplificata, quando il soggetto intermedio, cosiddetto “*promotore della triangolazione*”, utilizza la propria posizione IVA, aperta in un Paese membro, per cedere i beni ad un altro soggetto economico stabilito nello stesso Paese membro dell'operatore intermedio.

In un simile caso, infatti, il soggetto intermedio deve obbligatoriamente effettuare:

- un acquisto diretto dei beni nei confronti del primo cedente, utilizzando la posizione IVA aperta nel Paese di destinazione;
- una successiva cessione interna al cessionario finale.

Esempio – esclusione obbligatoria

Supponiamo che un'impresa italiana (IT1), identificata ai fini IVA in Germania, acquisti beni presso un operatore francese e ceda a sua volta i beni acquistati ad un'altra impresa italiana (IT2), dando incarico all'operatore francese di:

- *spedire i beni alla società italiana (IT2);*
- *emettere fattura nei confronti dell'impresa italiana (IT1), utilizzando la posizione IVA tedesca.*

Ebbene, in una situazione di tal genere non è possibile, ai sensi dell'art. 197, § 1 della Direttiva n. 2006/112/CE, considerare l'operazione come una triangolazione comunitaria.

Pertanto, l'impresa italiana (IT1) deve necessariamente effettuare:

- *un acquisto intracomunitario tramite la propria posizione IVA italiana;*
 - *una cessione interna in Italia, assoggettando ad IVA i beni ceduti all'impresa italiana (IT2).*
2. **l'esclusione facoltativa** in base alla quale i singoli Paesi membri possono stabilire nel proprio ordinamento interno che la procedura semplificata non possa essere applicata qualora l'impresa promotrice della triangolazione, stabilita nel Paese intermedio, risulti identificata ai fini IVA nel Paese membro di destinazione dei beni.

Ad oggi una opzione di tal genere è stata adottata dai seguenti Stati: Austria, Bulgaria, Croazia, Repubblica Ceca, Cipro, Danimarca, Estonia, Grecia, Irlanda, Lussemburgo, Malta, Portogallo, Spagna, Regno Unito.

Per questi motivi, se in uno di questi Paesi il promotore della triangolazione ha una posizione IVA aperta nel Paese UE di destinazione non è possibile applicare la procedura semplificata.

Esempio – esclusione facoltativa

Ipotizziamo che un'impresa italiana (IT1), identificata ai fini IVA in Grecia, decida di acquistare beni da un fornitore tedesco e di rivendere gli stessi ad un'altra impresa greca, dando incarico al soggetto tedesco di:

- *spedire i beni all'impresa greca;*
- *emettere fattura nei confronti dell'impresa italiana;*

Dal canto suo l'impresa italiana emetterebbe fattura per cessione intracomunitaria in triangolazione nei confronti dell'impresa greca senza utilizzare la propria posizione IVA greca.

Ebbene, una simile operazione non è consentita dalla normativa interna greca, dato che la Grecia ha esercitato la facoltà concessa dall'art. 197, § 2 della Direttiva n. 2006/112/CE.

Per questi motivi:

- *l'impresa italiana (IT1) non può porre in essere una triangolazione comunitaria e deve necessariamente comunicare al fornitore tedesco la propria posizione IVA greca;*

- *il fornitore tedesco emetterà una fattura di cessione intracomunitaria all'impresa italiana (IT1), posizione IVA greca;*
- *l'impresa italiana (IT1), posizione IVA greca, emette fattura di cessione interna alla Grecia.*

Il parere della Corte di Cassazione in merito alla questione del trasporto/spedizione dei beni nel Paese membro di destinazione

Con [ordinanza n. 14031/2020](#) la Suprema Corte, in linea con la posizione dell'Ufficio, ha chiarito che per rientrare nell'ambito di una triangolazione comunitaria è necessario che il trasporto/spedizione sia eseguito dal primo cedente.

Pertanto, sposando questa posizione sembrerebbe escluso che si possa parlare di triangolazione comunitaria quando il trasporto/spedizione è curato dal cessionario intermedio o da quello finale.

Tuttavia, i giudici di Cassazione, richiamando il consolidato orientamento giurisprudenziale in tema di triangolazioni intracomunitarie e all'esportazione hanno confermato la non imponibilità dell'operazione posta in essere dal primo cedente.

Come stabilito, infatti, dall'art. 58 del DL n. 331/1993 e dall'art. 8, comma 1, lett. b) del DPR n. 633/1972, norme applicabili quando primo cedente e cessionario intermedio sono operatori nazionali e il destinatario finale è un soggetto di un Paese UE o extra UE:

- *“non sono imponibili, anche agli effetti del secondo comma dell'art. 8, DPR n. 633/1972, le 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.....” (art. 58 del DL n. 331/1993);*
- *“le cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedizione di 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 di questi.....” (art. 8, comma 1, lett. a) del DPR n.*

633/1972).

Dalla lettura delle due disposizioni si evince chiaramente che per il riconoscimento del regime di non imponibilità della cessione interna è necessario che il trasporto/spedizione sia *“a cura a nome del cedente”*.

A tutto ciò si aggiunga che ai sensi dell'art. 13, comma 1 della Legge n. 413/1991^[3], ai fini della non imponibilità della cessione interna non ha alcuna rilevanza che la fattura di spedizione/trasporto dei beni all'estero sia emessa nei confronti del primo cedente o del cessionario nazionale.

Risulta, pertanto, del tutto irrilevante il soggetto nei confronti del quale viene emessa la fattura di spedizione/trasporto.

La posizione dell'Amministrazione Finanziaria

Con un approccio eccessivamente formale l'Ufficio ha inizialmente sostenuto che i beni oggetto di trasporto/spedizione in altro paese UE o extra UE si considerano consumati nel territorio nazionale, se prima dell'invio all'estero detti beni entrano nella disponibilità del promotore della triangolazione.

Pertanto, per la realizzazione di una corretta triangolazione:

- è necessario che il contratto di trasporto/spedizione sia stipulato dal primo cedente;
- è irrilevante il soggetto al quale è intestata la fattura del vettore.

Rettificando parzialmente la propria posizione iniziale, l'Amministrazione Finanziaria con la Risoluzione n. 35/E/2010 ha chiarito che si rientra nel campo della non imponibilità anche quando il promotore della triangolazione stipula il contratto su mandato e in nome del primo cedente.

A ben vedere, infatti, in una siffatta situazione il promotore della triangolazione potrebbe operare in veste di puro intermediario del primo cedente.

È il caso che si verifica ad esempio quando il vettore ritira la merce presso il primo cedente e la consegna direttamente al destinatario finale estero.

Alla luce di quanto riportato risulta chiara l'interpretazione normativa dell'Ufficio che è quella di evitare che il promotore della triangolazione acquisisca la disponibilità dei beni oggetto di trasporto/spedizione all'estero.

Il parere della giurisprudenza su triangolazione comunitaria e trasporto beni all'estero

Contrariamente alla rigorosa posizione amministrativa la giurisprudenza di legittimità è giunta ad una diversa conclusione, che privilegia l'aspetto sostanziale della triangolazione rispetto a quello formale.

A dirla tutta, però, la Corte di Cassazione inizialmente^[4] aveva abbracciato l'orientamento restrittivo dell'Ufficio ritenendo che ai fini della triangolazione fosse necessario che l'invio dei beni all'estero:

- avvenisse a cura o a nome del cedente, anche se su incarico del cessionario;
- senza possibilità di inserimento in tale contesto del cessionario.

Con un orientamento ormai consolidato, la giurisprudenza di legittimità più recente ha, invece, specificato che, per qualificare come cessione non imponibile una operazione triangolare, la locuzione “a cura” deve essere intesa considerando il fine della norma.

Fine della norma che è quello di evitare la realizzazione di operazioni fraudolenti.

Situazioni che effettivamente potrebbero verificarsi laddove il cessionario, in assenza di un preventivo contratto stipulato con il cedente, potesse decidere in totale autonomia di inviare i beni in un Paese Ue o extra UE.

Di conseguenza, stando così le cose:

- non è necessario che il trasporto/spedizione venga effettuato sulla base di un contratto concluso direttamente dal cedente o in rappresentanza di quest'ultimo;
- è sufficiente che il contribuente sia in grado di provare con idonea documentazione che l'operazione fin dall'origine sia stata voluta da tutte le parti contraenti come una cessione nazionale realizzata in funzione del trasporto/spedizione al cessionario finale estero.

La posizione della Corte di Giustizia Europea

La rigorosa interpretazione dell'Agenzia delle Entrate si pone anche in netto contrasto con le linee interpretative della Corte di Giustizia Europea.

Per i giudici comunitari, infatti, la non imponibilità della cessione interna deve essere riconosciuta a prescindere dalla circostanza che il soggetto abbia o meno la disponibilità dei beni durante il trasporto/spedizione al destinatario finale estero.

In buona sostanza, per la giurisprudenza comunitaria ai fini di una triangolazione:

- rileva la volontà delle parti, che è quella di non introdurre i beni in consumo in Italia;
- non ha alcuna rilevanza il soggetto che ha la disponibilità fisica dei beni da inviare all'estero.

Il trasporto/spedizione nella triangolazione comunitaria

Le precisazioni fornite dalla giurisprudenza nazionale e comunitaria ci portano a ritenere applicabile il regime di non imponibilità della cessione interna anche nel caso oggetto della citata ordinanza n. 14031/2020, ovvero in presenza di tre operatori economici, identificati ai fini IVA in tre diversi Paesi membri.

Nel caso di specie, infatti, la Corte di Cassazione, dopo aver richiamato espressamente l'art. 58 del DL n. 331/1993, che regola la diversa ipotesi della triangolazione in cui operano due soggetti italiani (primo cedente e cessionario intermedio) e un soggetto membro di un altro Stato UE (destinatario finale), precisa che:

“tale fattispecie si caratterizza per l'intervento di tre distinti operatori economici e per il fatto che la merce oggetto della cessione, e che deve essere spedita o trasportata dal territorio dello Stato membro di partenza in quello dello Stato membro del cessionario, non è utilizzata direttamente dall'acquirente ma è, fin

dall'origine, vincolata alla consegna a un terzo soggetto passivo che la immette al consumo o la destina agli impieghi della propria attività economica nello Stato membro di destinazione della merce, per cui la cessione viene effettuata non al destinatario finale della merce ma ad un soggetto passivo, realmente interposto, che effettua l'acquisto esclusivamente in funzione della successiva esportazione ovvero della operazione intracomunitaria, in quanto a ciò giuridicamente vincolato dall'accordo stipulato con il cedente".

Gli stessi giudici aggiungono, inoltre, che:

"la finalizzazione della cessione nazionale al trasporto a cessionario residente all'estero deve guidare l'interpretazione dell'espressione letterale «a cura» del cedente, contenuta nel predetto art. 58, comma 1, nel senso che l'operazione, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, deve essere voluta, nella comune volontà degli originari contraenti, come cessione nazionale in vista di trasporto a cessionario residente all'estero e non anche che la spedizione o il trasporto devono avvenire in esecuzione di un contratto concluso direttamente dal cedente o in rappresentanza di quest'ultimo".

Il tutto per arrivare a concludere che il giudice di appello ha correttamente applicato la norma al caso in questione, posto che il regime di non imponibilità deve essere riconosciuto anche quando il trasporto/spedizione dei beni non è avvenuto a cura e a nome del primo cedente, ma da un vettore designato dal cessionario, ovvero nel caso in esame dal soggetto francese "essendo sufficiente che la consegna a tale ultimo soggetto sia stata prevista, sin dall'origine, in funzione della consegna della merce al destinatario finale residente in diverso Stato membro".

Alcune considerazioni conclusive

I giudici di legittimità, pur pervenendo ad un risultato corretto, hanno fornito argomentazioni che non sembrano del tutto convincenti, essendo il caso trattato, una triangolazione comunitaria e non una triangolazione nazionale, di cui all'art. 58 del DL n. 331/1993.

A ben vedere, infatti, diversamente dalla triangolazione comunitaria, la triangolazione nazionale vincola la condizione del trasporto/spedizione all'applicazione, da parte del primo cedente, del regime di non imponibilità ex art. 41, comma 1, lett. a) del DL n. 331/1993, che riguarda *"le cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto"*.

Considerazioni sulla non imponibilità IVA del trasporto di beni

Tuttavia, pare evidente che il riconoscimento della non imponibilità possa valere anche quando il trasporto/spedizione nello Stato UE di destinazione è organizzato da un soggetto non italiano, ovvero francese nel nostro caso.

Ciò, infatti, sembra desumersi dall'art. 141, comma 1, lett. c) della Direttiva n. 2006/112/CE dove:

- è stabilito che i beni acquistati dal soggetto intermedio *"devono essere direttamente spediti o trasportati a partire da uno Stato membro diverso da quello all'interno del quale egli è identificato ai fini dell'Iva e a destinazione della persona nei confronti della quale egli effettua la cessione successiva"*;
- non si richiede che l'invio dei beni venga effettuato a cura o in nome del primo cedente.

Quanto appena riportato è in linea con quanto stabilito dall'art. 36-bis della stessa Direttiva IVA, in vigore dal 1.1.2020 per le vendite *"a catena"*.

In particolare, nelle vendite *"a catena"* quando:

- **il trasporto/spedizione è a carico del cedente italiano** non è possibile applicare l'art. 36-bis della Direttiva n. 2006/112/CE.

Pertanto, l'operazione si configura come una cessione intracomunitaria nei confronti del cessionario intermedio, il quale a sua volta effettua un acquisto intracomunitario nel Paese membro di destinazione, senza obbligo di aprire una posizione IVA in loco, posto che lo stesso designa il cessionario finale al pagamento dell'imposta;

- **il trasporto/spedizione è a carico del cessionario intermedio** si applica l'art. 36-bis della Direttiva n. 2006/112/CE, dimodoché la cessione intracomunitaria risulta essere quella realizzata dal cedente italiano nei confronti del cessionario intermedio.

Tuttavia, analogamente al caso precedente, il cessionario intermedio effettua un acquisto intracomunitario nel Paese UE di destinazione dei beni, senza obbligo di aprire una posizione IVA in loco, posto che lo stesso designa il cessionario finale al pagamento dell'imposta.

NdR: Sull'argomento potresti trovare utile anche:

[IVA e operazioni triangolari: consegna in altro Paese UE](#)

[Triangolazione comunitaria: come gestire le cessioni a catena](#)

[Cessioni di beni all'estero senza termini di consegna](#)

[Triangolazione comunitaria: prova del trasporto](#)

[Le cessioni a catena UE: operatore intermedio, triangolazioni, operazioni quadrangolari, trasporti](#)

NOTE

[1] L'art. 41, comma 1, lett. a) del DL n. 331/1993 afferma che:

"1. Costituiscono cessioni non imponibili:

a) le cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti di imposta o di enti, associazioni ed altre organizzazioni indicate nell'art. 4, quarto comma, del DPR n. 633/1972, non soggetti passivi d'imposta; i beni possono essere sottoposti per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, assiemaggio o adattamento ad altri beni. La disposizione non si applica per le cessioni di beni, diversi dai prodotti soggetti ad accisa, nei confronti dei soggetti indicati nell'art. 38, comma 5, lett. c), del presente decreto, i quali, esonerati dall'applicazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari effettuati nel proprio Stato membro, non abbiano optato per l'applicazione della stessa; le cessioni dei prodotti soggetti ad accisa sono non imponibili se il trasporto o spedizione degli

stessi sono eseguiti in conformità degli artt. 6 e 8 del presente decreto”.

[2] L’art. 2, § 1, lett. b) della Direttiva n. 2006/112/CE stabilisce che:

“1. Sono soggette all’IVA le operazioni seguenti:

b) gli acquisti intracomunitari di beni effettuati a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro:

i) da un soggetto passivo che agisce in quanto tale o da un ente non soggetto passivo, quando il venditore è un soggetto passivo che agisce in quanto tale che non beneficia della franchigia per le piccole imprese prevista agli artt. da 282 a 292 e che non rientra nelle disposizioni previste agli artt. 33 e 36;

ii) quando si tratta di mezzi di trasporto nuovi, da un soggetto passivo, o da un ente non soggetto passivo, i cui altri acquisti non sono soggetti all’IVA in forza dell’art. 3, paragrafo 1, o da qualsiasi altra persona non soggetto passivo;

iii) quando si tratta di prodotti soggetti ad accisa, per i quali le accise relative sono esigibili nel territorio dello Stato membro a norma della direttiva 92/12/CEE, da un soggetto passivo o da un ente non soggetto passivo i cui altri acquisti non sono soggetti all’IVA, in forza dell’art. 3, paragrafo 1”.

[3] L’art. 13, comma 1 della Legge n. 413/1991 prevede che:

“Ai fini dell’applicazione delle disposizioni contenute nella lett. a) del primo comma dell’art. 8 del DPR n. 633/1972, e successive modificazioni, le cessioni ivi previste devono intendersi non imponibili sempreché l’esportazione risulti da documento doganale, o da vidimazione apposta dall’ufficio doganale su un esemplare della fattura o della bolla di accompagnamento emessa dai cedenti a norma dell’art. 2 del DPR n. 627/1978, nonché sulle fatture emesse dai cessionari, a nulla rilevando, per la documentazione della cessione all’esportazione, che i documenti di cui all’art. 21 del predetto DPR n. 633/1972 siano emessi dagli spedizionieri o trasportatori nei confronti dei cedenti o altri soggetti”.

[4] In tal senso le sentenze n. 5065/1998, n. 22445/2008 e n. 22233/2011.

A cura di Alessandro Marcolla e Gianfranco Costa

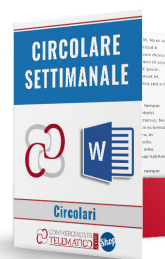
Lunedì 5 ottobre 2020

L'intervento è tratto dalla circolare settimanale di CommercialistaTelematico>>>

Abbonamento annuale Circolari Settimanali

per i clienti dello studio

Abbonandoti per un anno alle Circolari Settimanali, ogni settimana ricevi comodamente **nella tua casella di posta elettronica** una circolare con **tutte le novità dei 7 giorni precedenti** e gli **approfondimenti** di assoluta urgenza.



Le circolari settimanali sono in formato Word per essere **facilmente modificabili** con il tuo logo ed i tuoi dati e **girate ai clienti del tuo studio**.

SCOPRI DI PIU' >>>