
Requisiti delle triangolazioni IVA: l'incarico del trasporto "a cura o a nome del cedente" è un aspetto molto delicato

di [Sandro Cerato](#)

Pubblicato il 26 Settembre 2012

un'operazione in triangolazione si verifica quando il cedente italiano effettua la cessione nei confronti di un cessionario, che a sua volta cede i beni al proprio cliente "estero", e cura la spedizione o il trasporto dei beni fuori dal territorio per conto del cessionario

Le esportazioni in triangolazione si verificano quando il cedente italiano effettua la cessione nei confronti di un cessionario italiano (che a sua volta cede i beni al proprio cliente extracomunitario) e cura la spedizione o il trasporto dei beni fuori dal territorio della Comunità economica europea per conto del cessionario.

Il predetto schema operativo comporta l'effettuazione di una c.d. "operazione triangolare", così denominata in considerazione del fatto che i soggetti coinvolti sono tre:

- un primo soggetto "Alfa" (c.d. "promotore della triangolazione – secondo cedente") che acquista beni da "Beta" e vende tali beni a "Gamma" indicando a tale fine a "Beta" di consegnare i beni direttamente a "Gamma";
- un secondo soggetto "Beta" (c.d. "primo cedente") che vende i beni ad "Alfa" e, su indicazione di quest'ultimo, li consegna direttamente a "Gamma";
- un terzo soggetto "Gamma" (c.d. "cessionario finale") che acquista da "Alfa" i beni, i quali gli sono consegnati da "Beta".

L'aspetto che da sempre ha creato più criticità nella gestione delle operazioni triangolari è quella relativa all'incarico del trasporto. La questione nasce dalla lettura della disposizione normativa dell'art. 8, c. 1, lett. a), laddove si precisa che il trasporto, fuori dalla Ue, deve avvenire "a cura o a nome del cedente", e tale precisazione, nel pensiero dell'Amministrazione Finanziaria porta a ritenere che il beneficio della non

imponibilità è condizionato dal fatto che l'incarico del materiale trasporto dei beni al di fuori della Ue deve provenire dal primo cedente. Laddove, al contrario, tale incarico derivi dal cessionario (promotore della triangolazione), l'Agenzia esclude l'operazione dal beneficio della non imponibilità.

Detta richiesta, tuttavia, appare contrastare con lo spirito dell'operazione, in quanto il vero esportatore è il secondo cedente (promotore della triangolazione), il quale, sprovvisto del bene, richiede la fornitura dello stesso al proprio fornitore italiano (primo cedente), e vorrebbe occuparsi direttamente del trasporto, eventualmente incaricando un vettore di propria fiducia.

L'orientamento dell'Amministrazione Finanziaria è stato messo in discussione dalla giurisprudenza di legittimità che sul punto si è espressa. In particolare, la Corte di Cassazione, con una prima sentenza del 04.04.2000, n. 4098, ha precisato che un'operazione di tipo triangolare, per essere considerata regolare, non presuppone necessariamente che il trasporto dei beni avvenga a cura e nome del cedente. Lo scopo della norma, infatti, come chiarisce la stessa circolare, è quello di evitare operazioni fraudolente che si verificerebbero qualora il cessionario nazionale potesse autonomamente decidere di esportare i beni al di fuori di un preventivo regolamento contrattuale con il cedente. E' quindi regolare l'ipotesi di una triangolazione estera anche se il trasporto è curato dal cessionario residente e non dal primo cedente, se fin dalla sua origine l'operazione era posta in essere come cessione nazionale preordinata al trasporto a cessionario finale residente in altro Stato. La previsione, tuttavia, deve necessariamente risultare contenuta ed esplicitata in tutta la documentazione relativa alle operazioni in questione.

Tale orientamento, dopo essere stato ribadito anche dalla sentenza n. 6114/2009, da ultimo è stato fatto proprio anche nella sentenza 25.3.2011, n. 6898, in cui i giudici di legittimità hanno fatto prevalere l'aspetto sostanziale della triangolazione, precisando che la stessa, per essere considerata non imponibile (anche nel passaggio tra primo cedente e promotore della triangolazione), *“non presuppone necessariamente che vi sia la prova che il trasporto all'estero sia avvenuto a cura e a nome del cedente, quanto piuttosto che, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, sia stata voluta come cessione nazionale in vista del trasporto a cessionario residente all'estero, nel senso che tale destinazione sia riferibile alla comune volontà degli originari contraenti”*.

Tale principio, applicabile anche alle triangolazioni comunitarie, di cui all'art. 58 del D.L. 331/93, trova la sua ragione nell'essenza stessa delle triangolazioni: evitare che i beni possano essere immessi in consumo in Italia senza che sia stata assolta la relativa imposta. Ciò significa che i beni, nella comune volontà delle parti contraenti, devono esser destinati, sin dall'origine, direttamente fuori dalla Ue, senza che il promotore della triangolazione (o secondo cedente) ne venga fisicamente in possesso.

La posizione sostenuta dalla Cassazione, tra l'altro, trova un valido alleato nella giurisprudenza della Corte di Giustizia Ue, e segnatamente nei procedimenti EMAG Handel Eder (causa C-245/04), e Euro Tyre Holding (causa C-430/09), sia pure in relazione alle cd. "vendite a catena". In tal caso, secondo i giudici comunitari, la non imponibilità di più vendite consecutive è riconosciuta alla cessione interna dei beni oggetto di un unico trasporto, con partenza dal Paese del primo cedente e destinazione nel Paese del cessionario finale. E' irrilevante, al tal fine, il soggetto che ha la disponibilità dei beni durante il trasporto degli stessi, che ben potrebbe essere il cessionario intermedio delle vendite a catena.

Con questo ennesima presa di posizione della Cassazione, si auspica che l'Agenzia delle Entrate riveda il proprio pensiero sui requisiti della triangolazione (extracomunitaria o comunitaria), avendo riguardo non tanto al dato formale del soggetto che materialmente conferisce l'incarico per il trasporto dei beni, bensì al dato sostanziale, ossia il trasferimento effettivo dei beni all'estero.

26 settembre 2012

Sandro Cerato