
La non imponibilità IVA delle operazioni triangolari: riflessioni alla luce dei recenti sviluppi giurisprudenziali

di [Commercialista Telematico](#)

Pubblicato il 29 Gennaio 2015

il presente contributo intende portare alla luce le problematiche connesse al trattamento Iva delle operazioni di cessione, a carattere complesso, comunemente definite quali “triangolazioni”: l'analisi di una particolare fattispecie, oggetto di una recente pronuncia interpretativa da parte della Cassazione, offre spunti di riflessione in merito

1. Premessa

Il presente contributo intende portare alla luce le problematiche connesse al trattamento Iva delle operazioni di cessione, a carattere complesso, comunemente definite quali “*triangolazioni*”: l'analisi di una particolare fattispecie, oggetto di una recente pronuncia interpretativa da parte della Cassazione, offrirà spunti di riflessione in merito.

Capita frequentemente, nella pratica professionale, o nella prassi operativa di imprese che operino con l'estero, di imbattersi in operazioni triangolari : nelle quali, cioè, il venditore nazionale abbia come cliente un altro soggetto passivo d'imposta nazionale, ma la destinazione dei beni sia al di fuori dei confini dello Stato (sia con destinazione comunitaria, che extracomunitaria).

In dette circostanze, il cliente richiede l'emissione di fattura senza l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, ma, come vedremo, il soggetto chiamato all'emissione del documento fiscale deve premurarsi che la compravendita soddisfi determinate condizioni, non sempre di immediata identificazione.

Una recente interpretazione della Cassazione ci aiuterà a far luce sul corretto trattamento da attribuire ai fini dell'imposta sul valore aggiunto alle predette fattispecie, onde evitare contestazioni da parte dei verificatori.

2. Principali casistiche di operazione triangolare

Le operazioni triangolari, come accennato in precedenza, sono quelle in cui si preveda tipicamente l'intervento di tre soggetti distinti; nell'intento di fare ordine in tale contesto, si possono individuare tre distinte tipologie :

l'esportazione triangolare, disciplinata dall'articolo 8, comma 1, lettera a, del d.p.r. n. 633/72;
la **triangolazione comunitaria interna**, di cui all'articolo 58, comma 1, decreto legge n. 331/93;
-la **triangolazione comunitaria**, disciplinata dall'articolo 41, comma 1, decreto legge n. 331/93.

Premettendo sin d'ora che le ipotesi oggetto di esame in questo contributo concernono soltanto le prime due ipotesi, che coinvolgono due operatori nazionali, cerchiamo di esaminare comunque, in estrema sintesi, le fattispecie poc'anzi richiamate.

Con il termine “**esportazione triangolare**” ci si riferisce al disposto di cui all'articolo 8, comma 1, lettera a, del d.p.r. n. 633/72.

La norma richiamata recita testualmente “*Costituiscono cessioni all'esportazione non imponibili : a) le cessioni ... eseguite mediante trasporto o spedizione dei beni fuori del territorio della Comunità economica europea, a cura o a nome dei cedenti..., anche per incarico dei propri cessionari...*”. La disposizione prosegue poi, asserendo che “*L'esportazione deve risultare da documento doganale, o da vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un esemplare della fattura, ovvero su un esemplare della bolla di accompagnamento...*”.

Nel caso in esame (quello di esportazione triangolare, appunto), un soggetto residente che chiameremo IT1, esporta i beni (oggetto di cessione ad altro soggetto residente IT2) presso il destinatario finale che chiameremo Alfa : quest'ultimo sito, ad esempio, in Svizzera (fuori dalla Comunità Economica Europea).

Il soggetto denominato IT2 incarica il primo cedente italiano IT1 di trasportare, a cura o a suo nome dello stesso IT1, i beni alla destinazione finale in Svizzera.

In tale ipotesi si avranno due operazioni :

- a) fattura da IT1 a IT2 con cessione dei beni, ma indicazione della destinazione finale “estera” presso il soggetto Alfa, in Svizzera;
- b) fattura da IT2 ad Alfa (soggetto situato in Svizzera) facente riferimento al documento di trasporto emesso da IT1 per trasportare i beni al destinatario finale svizzero.

Entrambe le fatture usufruiranno della non imponibilità iva, ex articolo 8, 1° comma, lettera a), del d.p.r. n°633/72, purchè il soggetto IT2 o il destinatario finale estero Alfa non entrino fisicamente in possesso dei beni nel territorio nazionale. Tali ipotesi potrebbero configurarsi alternativamente qualora gli stessi:

- curino direttamente il trasporto dei beni prelevandoli da magazzini del primo cedente nazionale IT1;
- ovvero diano incarico ad uno spedizioniere di prelevarli, stipulando il contratto di trasporto a proprio nome.

Appare pertanto di manifesta evidenza, come, al configurarsi delle predette ipotesi operative, si incorrerebbe nel venir meno del beneficio della non imponibilità prevista dalla norma di riferimento, anche con riferimento alle operazioni concluse con la modalità della triangolazione.

Venendo ad esaminare la **triangolazione comunitaria interna**, la norma di riferimento, articolo 58 del d.l. N°331/1993 recita testualmente : *“non sono imponibili ... le cessioni di beni..., effettuate nei confronti di cessionari ... se i beni sono trasportati o spediti in altro Stato membro a cura o a nome del cedente, anche per incarico dei propri cessionari...”*.

Come è evidente, la norma richiama quanto già esaminato in occasione della esportazione triangolare : il solo elemento di novità sostanziale, è quello del contesto geografico di riferimento, stante la natura intracomunitaria dell'operazione in esame.

Qui, riprendendo l'esempio precedente, entrambe le fatture interessate dall'operazione godranno della non imponibilità iva, in base all'articolo 58 del d.l. n. 331/93. Con la locuzione “entrambe le fatture”, ci si riferisce a quella tra i due soggetti d'imposta nazionali (chiamati IT1 e IT2), così come a quella emessa dall'acquirente nazionale IT2, indicando come cliente un soggetto comunitario che chiameremo Beta (per distinguerlo dal precedente), e che immagineremo situato in Germania... Le due fatture richiamate godranno di non imponibilità iva, anche se in base all'articolo 58 del d.l. n. 331/93.

Con riferimento, infine, alla **triangolazione comunitaria**, operazione disciplinata ai sensi dell'articolo 41, d.l. n. 331/93, si è in presenza di una fattispecie che si differenzia sostanzialmente dalle precedenti, in quanto :

- tutti e tre i soggetti interessati dall'operazione sono residenti in paesi diversi (solo il primo cedente è un operatore italiano);
- il trasporto in altro Stato membro della Comunità Economica Europea può avvenire, indifferentemente, a cura del cedente, ovvero del cessionario, o ancora, di terzi per loro conto.

Questo caso è suscettibile di sviluppi differenti a seconda della posizione che può acquisire il soggetto nazionale (di fornitore, di acquirente, di fornitore ed acquirente al contempo), ma non costituisce materia di trattazione del presente contributo, ed è stata richiamata esclusivamente per distinguerla dalle precedenti, che costituiscono l'oggetto del presente contributo.

3. Non imponibilità limitata alla certezza della rivendita all'estero

La Corte di Cassazione, con propria sentenza n. 22172 del 27 settembre 2013, ha esaminato una fattispecie particolare, che si ritiene possa rivestire particolare interesse in una molteplicità di ipotesi

operative, concretamente ravvisabili nella prassi delle imprese che si trovino proiettate verso i mercati esteri. Il caso sottoposto ai Giudici di legittimità era quello in cui un cedente nazionale (IT1) aveva fornito al proprio acquirente nazionale (IT2) beni mobili, concessi in locazione finanziaria da quest'ultimo a soggetti che, ai nostri fini, possiamo ipotizzare indifferentemente situati in altro paese comunitario, ovvero al di fuori della comunità europea. Il leasing finanziario era stato concluso senza che fosse contrattualmente prevista una clausola vincolante, tesa al trasferimento della proprietà dei beni in capo all'utilizzatore (comunitario od estero) presso il quale gli stessi erano stati materialmente consegnati.

La Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, con decisione 27.02.2008, n. 4, aveva concluso che né le operazioni di cessione all'esportazione, realizzate mediante triangolazione in base all'articolo 8, comma 1, lettera a, d.p.r. n. 633/72, né le operazioni di cessione intracomunitaria (sempre nel caso della triangolazione), in base agli articoli 58 e 41 del decreto legge n. 331/93, “... prevedevano tra gli elementi della fattispecie normativa che il bene consegnato all'estero, o nel diverso Stato membro, dovesse essere oggetto di una seconda cessione”.

La Cassazione, invece, ha preso le mosse, nella propria analisi, dal concetto di cessione di beni ai fini iva, così come qualificato dalla normativa interna, e da quella comunitaria, che **definisce la cessione di un bene** “... il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale, come proprietario”. La Suprema Corte, quindi, ha affermato che, alla luce della normativa nazionale, della giurisprudenza di legittimità e di quella comunitaria, **il contratto di leasing viene incluso tra le prestazioni di servizi**, al fine di individuarne la territorialità. Effettuate tali debite premesse, la stessa Corte ha argomentato che la *ratio* preposta a giustificare la non imponibilità delle operazioni di cessione intracomunitaria e di quelle all'esportazione, va individuata nell'intento di stimolare l'esportazione di beni nazionali, al pari della libera circolazione di beni all'interno della comunità economica europea. Quanto precede, trattando lo scambio intermedio tra i due soggetti nazionali (tipico delle operazioni di triangolazione oggetto del presente contributo) come un passaggio strumentale alla cessione, da eseguirsi mediante trasferimento del bene al destinatario ultimo del bene, sia esso un soggetto comunitario situato in altro Paese membro, ovvero un soggetto estero. Ne consegue che, anche tale “*passaggio strumentale*” debba essere trattato ai fini fiscali, e quindi, anche dell'imposta sul valore aggiunto, in maniera analoga alla cessione principale cui si rivolge l'operazione nel suo complesso.

Quindi, la spedizione od il trasporto del bene oltre i confini dello stato di residenza del cedente, diversamente da quanto asserito dai Giudici del gravame, non è di per sé stessa sufficiente a garantire e giustificare il regime di non imponibilità ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Al contrario, la stessa spedizione costituisce **condizione necessaria**, perchè possa dirsi compiuta l'operazione di cessione di beni, capace di caratterizzarsi come non imponibile iva, ai sensi della normativa di riferimento. L'operazione di cessione del bene ad un soggetto sito al di fuori dei confini nazionali, è infatti quella che integra e rappresenta l'oggetto della previsione di legge: le modalità di effettuazione della stessa, invece, attengono al momento della “effettuazione della operazione”, come emerge dal dettato dell'articolo 6 del d.p.r. n°633/72 (individuato con la stipula dell'atto di cessione, per gli immobili, e con la consegna, o spedizione, per quelli mobili). La Cassazione ha quindi affermato che,

laddove un cedente nazionale intenda attuare, attraverso il meccanismo della trinagolazione, operazioni di cessione all'esportazione , e di cessione intracomunitaria , “...il beneficio della non imponibilità iva è accordato solo nel caso in cui si sia interamente perfezionata la operazione di cessione, implicando questa il necessario trasferimento del bene ceduto nel territorio dello Stato membro di destinazione, o nel Paese extracomunitario...”. Proseguono ancora i Giudici di legittimità, precisando che **non si può, peraltro, ai fini del beneficio della non imponibilità iva, ritenere esaustivo “...il mero compimento di tale attività materiale , occorrendoche sia realizzato anche l'effetto traslativo del diritto di disposizione sul bene, a favore del cessionario, comunitario od extracomunitario...”**. Tornando quindi a riferirsi alla specifica fattispecie oggetto di analisi, la Cassazione ha proseguito ulteriormente asserendo che **l'operazione mediante la quale il cedente nazionale ha fornito all'acquirente (anch'esso residente in Italia) beni mobili, da quest'ultimo concessi in leasing finanziario (e materialmente consegnati) a soggetti comunitari od extracomunitari, non integra, di per sé, i requisiti della non imponibilità iva, previsti per le cessioni intracomunitarie e per le cessioni all'esportazione. Quanto testè asserito, trova sostegno logico nel mancato trasferimento della proprietà agli utilizzatori dei beni, che non ne possono disporre alla stessa maniera di un proprietario vero e proprio**. La proprietà degli stessi beni mobili, è infatti giuridicamente rimasta in capo alla concedente italiana!

29 gennaio 2015

Giuseppe Pagani

1Articolo 2, 1° comma, d.p.r. n°633/'72 .

2Articolo 5, paragrafo 1, sesta direttiva n°388/77/Cee .

3Articolo 7, 1° comma, lettera g) ; articolo 7-sexies, 1° comma, lettera e) ; articolo 7- septies, 1° comma, lettera f), del d.p.r. n° 633/'72 .

4Cassazione, sentenze 08 febbraio 2000, n°1362 n° 1362 e 27 febbraio 2001 n° 2888 .

5Corte di giustizia Ce, 21 febbraio 2008, n° C-425/06 .

6Ex articolo 8, 1° comma, lettera a), d.p.r. n°633/'72 .

7Ex articolo 41, 1° comma, lettera a), d.l. 30.08.1993, n°331

8Il riferimento è, evidentemente, all'attività di trasferimento fisico dei beni oltre i confini dello Stato, nel territorio comunitario o estero...

9In assenza di una clausola, volta a vincolare entrambi i contraenti al trasferimento del diritto di disposizione sul bene, all'atto del pagamento dell'ultima rata di leasing.