



TRIANGOLAZIONI IN ESPORTAZIONE: LA PRONUNCIA DELLA CASSAZIONE

Con una recente pronuncia la Corte di Cassazione è intervenuta sulla disciplina delle triangolazioni in esportazione precisando che il beneficio della non imponibilità IVA trova applicazione a prescindere dal soggetto che effettua il trasporto dei beni al di fuori del territorio comunitario.

La triangolazione si configura quale cessione all'esportazione non imponibile IVA quando gli operatori interessati sono in grado di provare che la prima cessione interna è stata realizzata in vista del successivo trasporto dei beni al cessionario non residente.

LE CESSIONI DI BENI ALL'ESPORTAZIONE

L'art. 8, DPR 633/1972, disciplina le operazioni che costituiscono cessioni di beni all'esportazione e, in quanto tali, beneficiano della non imponibilità IVA.

In particolare, la normativa distingue tra:

- ⇒ esportazioni "dirette" ex art. 8, c. 1, lett. a) e b), DPR 633/1972, quando la consegna è effettuata dal fornitore italiano al cessionario extracomunitario;
- ⇒ esportazioni "indirette", ex art. 8, c. 1, lett. c), DPR 633/1972, quando la consegna è effettuata in Italia ad un esportatore abituale.

Esportazioni dirette	⇒	Cessione di beni con trasporto o spedizione al di fuori del territorio UE.
Esportazioni indirette	⇒	Cessione di beni nei confronti di un esportatore abituale.

A loro volta, le esportazioni "dirette" si suddividono in:

- 1) cessioni con trasporto o spedizione dei beni al di fuori della UE a cura o a nome del **cedente** ex art. 8, c. 1, lett. a), DPR 633/1972;
- 2) cessioni con trasporto o spedizione dei beni al di fuori della UE, entro 90 giorni dalla consegna, a cura o a nome del **cessionario** ex art. 8, c. 1, lett. b), DPR 633/1972.



Tali operazioni rientrano nel volume d'affari IVA e sono soggette a tutti gli adempimenti previsti in ordine alla fatturazione, registrazione e dichiarazione. Le stesse, inoltre, danno diritto alla detrazione o al rimborso dell'imposta assolta al momento dell'acquisto.

LE ESPORTAZIONI TRIANGOLARI EXTRACOMUNITARIE

Tra le esportazioni "dirette" ex art. 8, c. 1, lett. a), DPR 633/1972, rientrano anche le c.d. operazioni triangolari extracomunitarie.

Tali particolari tipologie di triangolazione sono caratterizzate dall'intervento di un terzo soggetto, residente in Italia, che si pone da un lato quale acquirente del primo cedente nazionale e dall'altro quale cedente nei confronti del cessionario extracomunitario, destinatario finale dei beni.



Esempio

ITA1 vende beni a ITA2 il quale li rivende a EXUE (operatore extracomunitario) incaricando ITA1 di consegnare direttamente i beni a EXUE. Entrambe le cessioni costituiscono esportazioni non imponibili IVA ex art. 8, c. 1, lett. a), DPR 633/1972.

Dunque, nelle triangolari all'esportazione sono coinvolti tre diversi soggetti:

- 1) il promotore della triangolazione (ITA2), soggetto IVA nazionale, che acquista beni da ITA1 e li rivende al proprio cliente extracomunitario, incaricando ITA1 di curare il relativo trasporto;
- 2) il primo cedente (ITA1), soggetto IVA nazionale, che vende i beni a ITA2 e su incarico dello stesso provvede al trasporto dei beni al di fuori della UE (cura le operazioni doganali);
- 3) il cessionario finale (EXUE) che acquista i beni da ITA2 e li riceve attraverso ITA1.

La non imponibilità IVA dell'operazione tra ITA2 e EXUE è estesa anche alla cessione tra i due operatori residenti (ITA1 e ITA2) se il trasporto o la spedizione dei beni all'estero avviene direttamente a cura (o a nome) del primo cedente (ITA1), anche se per incarico del proprio cessionario nazionale, ossia il promotore della triangolazione (ITA2).



Affinché si configuri l'esportazione triangolare il promotore della triangolazione (ITA2) ed il cessionario extracomunitario non devono acquisire la disponibilità dei beni all'interno del territorio nazionale.

LA PROVA DELL'USCITA DEI BENI DAL TERRITORIO COMUNITARIO

L'uscita dei beni dal territorio comunitario deve, comunque, essere comprovata dai soggetti nazionali che intervengono nella triangolazione (in caso contrario l'operazione risulta imponibile).

La CM n. 35/E/1997, ha precisato che il promotore della triangolazione (ITA2) può provare l'avvenuta esportazione dei beni con la dichiarazione doganale munita del "visto uscire" apposto dalla dogana di uscita dal territorio comunitario.

Il primo cedente (ITA1), invece, può comprovare l'uscita dei beni dal territorio comunitario attraverso il "visto uscire" apposto dalla dogana di uscita sulla fattura emessa nei confronti di ITA2, integrato, alternativamente, con:

- 1) la menzione sia dell'uscita dei beni dal territorio UE, sia degli estremi del documento doganale, apposta dalla dogana a seguito della presentazione dell'esemplare del documento di esportazione munito del "visto uscire";
- 2) la copia o fotocopia del documento di esportazione vistato dalla dogana di uscita.

La procedura è la stessa anche nell'ipotesi di fatturazione differita: il documento probatorio è costituito dal DDT integrato con la destinazione estera dei beni e l'indicazione che trattasi di esportazione diretta in triangolazione.



Con la nuova procedura informatizzata nell'ambito del sistema comunitario ECS, l'esemplare n. 3 del DAU è stato sostituito dal DAE (Documento di Accompagnamento all'Esportazione) sul quale viene riportato il codice MRN (*Movement Reference Number*), per cui non è più necessario che la dogana di uscita provveda all'apposizione del "visto uscire".

Ai sensi dell'art. 58, c. 1, DL 331/1993, tale particolare tipologia di cessione risulta applicabile anche in ambito comunitario (in tal caso il destinatario finale dei beni è un soggetto IVA stabilito in altro Paese UE).

LA PRASSI AMMINISTRATIVA E LA GIURISPRUDENZA

Come sopra anticipato, per fruire della non imponibilità IVA anche nella prima operazione "interna" (cessione di beni da ITA1 a ITA2) occorre rispettare le seguenti condizioni:

- 1) il primo cedente (ITA1), previo incarico del proprio acquirente (ITA2), deve curare, direttamente o tramite terzi (ad esempio, spedizionieri), il trasporto o la spedizione della merce fuori dal territorio UE;
- 2) il trasporto o la spedizione deve essere eseguito in modo tale che sia il promotore della triangolazione (ITA2), sia il cliente extracomunitario, non acquisiscano la disponibilità materiale dei beni all'interno del territorio nazionale.

Sul rispetto di tali condizioni l'Amministrazione finanziaria ha sempre mantenuto una certa rigidità interpretativa, giungendo a "mitigare" tale posizione solo a seguito dell'intervento legislativo contenuto nella L. 413/1991.



L'art. 13, c. 1, L. 413/1991 contiene una norma di interpretazione autentica dell'art. 8, c. 1, lett. a), DPR 633/1972, secondo cui le esportazioni "dirette" devono intendersi non imponibili sempreché l'esportazione risulti da un documento doganale o dalla vidimazione apposta su un esemplare delle fatture emesse dai due cedenti nazionali, a nulla rilevando il soggetto cui viene intestata la fattura di trasporto dei beni (ITA1 o ITA2).

In altri termini, ai fini della prova dell'avvenuta uscita dei beni dal territorio doganale comunitario, non assume rilevanza il soggetto al quale risulti intestata la fattura del trasporto, dato che costituisce elemento probatorio il documento doganale o la vidimazione apposta dall'ufficio doganale sulla fattura o sul DDT rilasciato dal primo cedente.

Tale interpretazione è stata recepita dall'Agenzia delle Entrate con le RM nn. 51/E/1995 e 72/E/2000, ove è stato chiarito che il trasporto può essere materialmente pagato anche dal promotore della triangolare (ITA2) ma l'incarico deve comunque essere curato dal primo cedente.

Successivamente, con RM n. 35/E/2010, è stato precisato che il beneficio della non imponibilità torna applicabile anche se il contratto di trasporto dei beni viene stipulato dal promotore della triangolare (ITA2), pur su mandato ed in nome del cedente (ITA1) ed a condizione che il trasportatore ritiri la merce direttamente dal cedente stesso (ITA1).

La giurisprudenza di legittimità ha, invece, espresso un orientamento "sostanzialista" affermando a più riprese, da ultimo con la Sentenza n. 6898/2011, che per l'applicazione della non imponibilità IVA all'operazione triangolare (anche nel passaggio tra ITA1 e ITA2):

- 1) non rileva tanto la prova che il trasporto all'estero sia avvenuto a cura e a nome del primo cedente,
- 2) quanto piuttosto che, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, l'operazione sia stata voluta come cessione nazionale in vista del trasporto al destinatario estero (già individuato al momento della prima cessione).



Tale principio risulta tra l'altro applicabile anche alle c.d. triangolazioni comunitarie ex art. 58, DL 331/1993.

In buona sostanza, l'operazione, sin dall'origine e per comune volontà dei contraenti, deve essere indirizzata alla cessione dei beni in ambito extracomunitario.

L'unicità dell'operazione, costituita da due diverse cessioni con un unico trasporto, deve trovar comunque riscontro nella documentazione intercorsa tra gli operatori coinvolti.



È quindi opportuno che il promotore della triangolare (ITA2) esprima la volontà di procedere ad un'esportazione in triangolazione già nel contratto (o nell'ordine) di acquisto formalizzato con il primo cedente nazionale (ITA1).

A fronte della nuova pronuncia della Corte di Cassazione è auspicabile che l'Agenzia delle Entrate adegui la propria posizione all'orientamento sostanzialista espresso dalla corte suprema. ■