

IMPOSTE E TASSE

di CLARA POLLET, SIMONE DIMITRI

Esportazione triangolari Iva: chi può curare il trasporto?

Con la risposta n. 283/2023 l'Agenzia delle Entrate ribadisce che il promotore italiano di una cessione all'esportazione triangolare (IT2 acquista da IT1 e vende ad extra-UE) non deve entrare in possesso della merce.

Le operazioni triangolari richiedono il rispetto di **determinate condizioni** per poter beneficiare della non imponibilità Iva; analizziamo, ad esempio, il caso di un'esportazione triangolare promossa da un soggetto italiano (IT2), che acquista da un fornitore italiano (IT1) chiedendo la consegna della merce direttamente al cliente finale extra-UE. Nel nostro ordinamento l'art. 8, c. 1, lett. a) D.P.R. 633/1972 definisce **cessioni all'esportazione non imponibili** *"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"*.

In virtù di tale disposizione, affinché si configuri una cessione all'esportazione non imponibile Iva, **è necessario che si verifichino le seguenti condizioni** : trasferimento della proprietà o di altro diritto reale di godimento; uscita effettiva dei beni dal territorio UE; esecuzione del trasporto o della spedizione a cura o a nome del cedente. Al ricorrere delle suddette condizioni si considerano non imponibili sia la cessione dei beni trasportati o spediti direttamente in un Paese extra UE da parte di un soggetto passivo Iva stabilito o identificato in Italia (cosiddetta **esportazione diretta**), sia la cessione da parte di un soggetto passivo stabilito o identificato in Italia (IT1) ad un altro soggetto nazionale (cessionario IT2, promotore della triangolazione) di beni destinati ad un cliente estero (cosiddetta **esportazione triangolare**).

La previsione richiamata è stata oggetto di **interpretazione autentica** , attraverso l'introduzione dell'art. 13, c. 1 L. 413/1991, secondo cui: *" ai fini dell'applicazione delle disposizioni contenute nella lettera a) del primo comma dell'articolo 8 (...) le cessioni ivi previste devono intendersi non imponibili (...) a nulla rilevando, per la documentazione della cessione all'esportazione, che i documenti siano emessi dagli spedizionieri o trasportatori nei confronti dei cedenti o altri soggetti "*.

In altri termini, con riferimento al **trasporto della merce** , la fattura può anche esser emessa nei confronti del cessionario residente in qualità di soggetto passivo che **provvede concretamente al pagamento della prestazione di trasporto o spedizione** , pur non avendola direttamente commissionata (risoluzione n. 51/E/1995); è consentito, inoltre, che il cessionario stipuli il contratto di trasporto su mandato e in nome del cedente (risoluzione n. 35/E/2010). Al contrario, è esclusa l'applicabilità del regime di non imponibilità quando nell'operazione triangolare, nella fase del trasporto o spedizione dei beni all'estero, si inserisca il cessionario residente (ad esempio, tramite stipula diretta del contratto o affidamento del servizio), sia pure per motivazioni di carattere economico.

La *ratio* della norma è quella di evitare che **una cessione interna tra due operatori nazionali possa beneficiare del regime di non imponibilità** , qualora i beni transitino materialmente dal primo cedente al cessionario nazionale: quest'ultimo, infatti, ne acquisirebbe la disponibilità nel territorio dello Stato.

In conclusione, la non imponibilità Iva dell'operazione triangolare all'esportazione **è sempre da escludere** quando il cessionario nazionale (promotore della triangolazione) **acquisisce la disponibilità dei beni nel territorio italiano** (ad esempio, termini di resa EXW nella cessione da IT1 a IT2).