

IVA

La non imponibilità IVA conseguente alla lettera d'intento

di Marco Peirolo

La lettera d'intento che l'esportatore abituale consegna al proprio fornitore **vincola** quest'ultimo all'applicazione della non imponibilità di cui all'art. 8, comma 1, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972 anche quando l'operazione, **senza dichiarazione d'intento**, beneficierebbe di un diverso titolo di non imponibilità, come quello previsto per le cessioni in triangolazione.

Si consideri l'ipotesi in cui l'impresa italiana vende i beni ad un'altra impresa italiana con **destinazione della merce in altro Paese membro** dell'Unione europea.

In linea di principio, se il trasporto/spedizione dei beni nel Paese comunitario di destinazione avviene **“a cura o a nome del cedente”**, la **cessione interna** si considera **non imponibile** ai sensi dell'art. 58 del D.L. n. 331/1993, mentre la seconda cessione, posta in essere dal cessionario nazionale, è una “normale” cessione intracomunitaria, che deve essere fatturata come non imponibile *ex art. 41 del D.L. n. 331/1993*. Entrambe le operazioni concorrono a formare il **plafond** e sono rilevanti ai fini dell'acquisizione dello **status di esportatore abituale** (circolare dell'Agenzia delle Dogane 27 febbraio 2003, n. 8, § 2).

L'indicato trattamento IVA **non cambia** se i beni sono trasportati/spediti in altro Paese membro non già in esecuzione di una vendita compiuta dal cessionario italiano, ma a seguito di un **trasferimento “senza vendita” assimilato**, però, alle **cessioni intracomunitarie** ai sensi dell'art. 41, comma 2, lett. c), del D.L. n. 331/1993 (si pensi al caso in cui i beni siano trasferiti allo stabilimento estero dell'operatore nazionale).

L'agevolazione prevista per lo schema della triangolazione **non ha carattere oggettivo**, non essendo applicabile quando il cessionario italiano è un esportatore abituale che ha consegnato la lettera d'intento al proprio fornitore, unitamente – secondo la novità prevista dal decreto sulle semplificazioni fiscali – alla ricevuta di presentazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate. A quest'ultimo riguardo, si ricorda che, per le lettere d'intento relative alle operazioni che saranno effettuate senza addebito d'imposta **a decorrere dal 1º gennaio 2015**, il riformulato art. 1, comma 1, lett. c), del D.L. n. 746/1983 stabilisce che sia l'esportatore abituale, anziché il suo fornitore, ad informare l'Amministrazione finanziaria dell'intenzione di effettuare acquisti di beni e servizi, nonché importazioni, senza applicazione dell'imposta.

È, viceversa, la **qualifica di esportatore abituale** che, secondo la normativa italiana, riveste **carattere oggettivo**, quando invece l'art. 164 della Direttiva n. 2006/112/CE – corrispondente all'art. 16, par. 2, dell'abrogata VI Direttiva CEE – subordina la detassazione del singolo bene/servizio alla sua specifica destinazione. L'esenzione presuppone, infatti, che i beni siano

oggetto di esportazione o di cessione intracomunitaria e che i servizi siano **riconducibili all'attività diretta all'estero** dell'esportatore abituale.

Tale specifico vincolo di destinazione dei beni/servizi era previsto nella legislazione nazionale **in vigore fino al 13 marzo 1997**, posto che l'art. 8, comma 1, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972, nel testo all'epoca vigente, qualificava come cessioni all'esportazione, non imponibili IVA, *"le cessioni di beni fatte, anche tramite commissionari, ad un soggetto che intenda esportarli o destinarli a cessioni intracomunitarie, anche tramite commissionari, nello stato originario o previa trasformazione, lavorazione, montaggio e simili, nonché le prestazioni di servizi inerenti alla trasformazione, lavorazione, montaggio e ogni altra prestazione di servizi inerente all'attività di esportazione o a quella diretta a scambi intracomunitari, rese da terzi al soggetto medesimo (...)"*.

A seguito delle modifiche introdotte dall'art. 2 della L. n. 28/1997, **in vigore dal 14 marzo 1997**, la non imponibilità è riconosciuta per *"le cessioni, anche tramite commissionari, di beni diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e le prestazioni di servizi (...)"*; l'agevolazione ha pertanto assunto **natura oggettiva**, applicandosi **indipendentemente dalla destinazione dei beni/servizi** acquistati dall'esportatore abituale, il quale ha diritto alla non imponibilità in dipendenza dello *status* posseduto.

In pratica, nella disciplina previgente, gli acquisti compiuti dall'esportatore abituale avvenivano **in sospensione d'imposta** siccome la non imponibilità applicata in fattura era condizionata alla specifica destinazione dei beni/servizi acquistati; nella disciplina attualmente vigente, invece, l'esportatore abituale ha diritto di acquistare i beni/servizi **senza applicazione d'imposta** in quanto l'agevolazione è riconosciuta in funzione della sola qualifica dell'acquirente. A conferma di questa conclusione, possono richiamarsi le indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria nella C.M. 10 giugno 1998, n. 145/E (§ 7), secondo cui l'utilizzo del *plafond*, a seguito delle modifiche operate dalla citata L. n. 28/1997, **è stato esteso "a tutti gli acquisti di beni e servizi ed importazioni di beni con la sola esclusione dei fabbricati e delle aree edificabili"**; inoltre, *"poiché nelle attuali disposizioni non si riscontra più alcun riferimento all'intento, da parte dell'operatore economico, di esportare i beni o di inviarli in altro Stato comunitario, ne consegue che, rispetto al passato, l'agevolazione si rende applicabile anche ai beni ammortizzabili, ai beni acquisiti in leasing ed all'acquisto delle spese generali, a nulla rilevando, per queste ultime, la loro inerenza o meno con l'attività agevolata"*.

Per le considerazioni esposte, il diverso orientamento della giurisprudenza di legittimità, che esclude la non imponibilità per i beni non oggettivamente destinati all'estero (Cass., 20 giugno 2014, n. 14072), appare opinabile al di fuori dei casi di frode.