

IVA

Triangolazione con consegna dei beni in Italia al cliente finale extra-UE

di Marco Peirolo

Nella triangolazione comunitaria c.d. "impropria" intervengono due soggetti identificati in due Paesi membri diversi, mentre il terzo soggetto è identificato in un Paese extra-UE. A fronte di un **unico trasferimento fisico dei beni** (dal primo cedente al cliente del promotore della triangolazione), si verifica un **duplice trasferimento di proprietà**, ossia dal primo cedente al promotore della triangolazione e da quest'ultimo al proprio cliente.

La [C.M. n. 13-VII-15-464 del 1994 \(§ B.16.3\)](#) distingue il trattamento IVA delle suddette triangolazioni in base al **ruolo assunto dal soggetto passivo italiano**, in veste cioè di primo cedente, di promotore della triangolazione o di cessionario finale.

Tra le varie casistiche di triangolazione impropria è interessante ripercorrere le indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria in merito alla **cessione di beni a soggetto greco con consegna da parte dell'operatore italiano in Svizzera**.

Nel caso prospettato ci si trova di fronte ad una cessione che non presenta le caratteristiche proprie delle operazioni intracomunitarie, venendo meno una delle prerogative principali, vale a dire la destinazione (immediata o, comunque, finale) dei beni in altro Stato membro. Nella fattispecie considerata, l'operatore nazionale effettua una **cessione all'esportazione** e, conseguentemente, emette nei confronti del proprio cliente greco una fattura in regime di non imponibilità di cui:

- all'[articolo 8, comma 1, lett. a\), del D.P.R. n. 633/1972](#), se il cedente italiano cura, **direttamente o tramite terzi**, il trasporto/spedizione dei beni fuori dal territorio comunitario, nonché le operazioni doganali di esportazione;
- all'[articolo 8, comma 1, lett. b\), del D.P.R. n. 633/1972](#), se i beni vengono **consegnati in Italia al cliente greco**, il quale ne cura l'esportazione nel rispetto dei limiti e delle condizioni previste dalla stessa norma. A seguito della sentenza resa dalla Corte di Giustizia nella [causa C-563/12 del 2013](#), il termine di 90 giorni per effettuare l'esportazione, previsto dal citato [articolo 8, comma 1, lett. b\), del D.P.R. n. 633/1972](#), non preclude l'applicazione della non imponibilità se, una volta scaduto, il cedente nazionale è in grado di dimostrare l'avvenuto invio all'estero dei beni (sul punto, si veda anche la [risoluzione AdE 98/2014](#)).

A prescindere dalla tipologia di esportazione, di cui alla lett. a) o alla lett. b) dell'articolo 8 del

D.P.R. n. 633/1972, la **fattura** deve essere:

- emessa nel momento di effettuazione dell'operazione, con l'annotazione “**operazione non imponibile**” e con l'eventuale specificazione della relativa norma comunitaria o nazionale di riferimento;
- annotata nel registro delle fatture emesse (di cui all'[articolo 23 del D.P.R. n. 633/1972](#)) entro 15 giorni, con l'indicazione – in luogo dell'ammontare dell'imposta – del titolo di inapplicabilità della stessa ed, eventualmente, la relativa norma (comunitaria o nazionale).

Nella C.M. n. 13-VII-15-464/1994, l'Amministrazione ha precisato che la **consegna dei beni in Italia direttamente al destinatario finale svizzero** non comporta la realizzazione, nemmeno in senso lato, della cessione all'esportazione da parte dell'operatore nazionale, il quale - in tale ipotesi - è tenuto ad emettere fattura soggetta ad IVA nei confronti del proprio cessionario greco.

Nella situazione in esame, infatti, la non imponibilità delle lett. a) e b) non può essere applicata in quanto:

- da un lato, la lett. a) presuppone che il trasporto/spedizione sia eseguito **a cura o a nome del cedente, anche per incarico del proprio cessionario**, per cui deve essere necessariamente l'operatore nazionale che si fa carico, direttamente o tramite un vettore, del trasporto/spedizione dei beni al di fuori dell'Unione europea. In pratica, tanto per la cessione al cliente greco quanto per quella al cliente finale deve essere pattuito un termine di resa **“franco destinazione”**, con invio dei beni nel Paese extra-UE a cura o a nome del cedente italiano;
- dall'altro, la lett. b) presuppone che il trasporto/spedizione sia eseguito **a cura del cessionario non residente o per suo conto**, vale a dire a cura del cliente greco o da un vettore per suo conto. Ciò significa che per la prima cessione deve essere pattuito un termine di resa **“franco partenza”**, mentre la seconda cessione deve essere eseguita in base ad un termine di resa **“franco destinazione”**.

Dalle considerazioni esposte si desume, pertanto, che nell'ipotesi in cui **entrambe le cessioni** (dal cedente italiano al cessionario greco e da quest'ultimo al cessionario finale svizzero) siano **“franco partenza”** non è possibile applicare il regime di non imponibilità dell'articolo 8 del D.P.R. n. 633/1972, con la conseguenza che l'operatore nazionale è tenuto ad emettere fattura al cliente greco addebitando l'IVA. Quest'ultimo soggetto, che realizza la cessione all'esportazione ai sensi della lett. b) del primo comma dell'articolo 8, deve pertanto **identificarsi ai fini IVA in Italia** (direttamente o mediante la nomina di un rappresentante fiscale), ove l'operazione è territorialmente rilevante ai sensi dell'[articolo 7-bis, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972](#). L'imposta pagata in rivalsa al cedente italiano **non può essere chiesta a rimborso** secondo la procedura dell'[articolo 38-bis2 del D.P.R. n. 633/1972](#), in quanto la cessione all'esportazione posta in essere nei confronti del proprio cliente svizzero preclude il diritto di rimborso, come si evince dal primo comma del citato articolo 38-bis2.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

Milano Verona