

IVA

La doppia cessione con clausola “franco partenza” preclude la non imponibilità Iva

di Marco Peirolo

Nella prassi commerciale delle operazioni con l'estero può accadere che **l'impresa italiana venga i beni ad un cliente UE**, che – una volta imballati insieme ad altri beni di sua proprietà – li mette a disposizione del cliente extra-UE direttamente nello **stabilimento dell'impresa italiana**.

Si pone il problema di stabilire se alla **cessione** in esame, realizzata dal **soggetto nazionale**, sia applicabile il **regime di non imponibilità IVA** dell'[articolo 8, comma 1, lett. b\), D.P.R. 633/1972](#).

Tale norma fa riferimento alle “**cessioni con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità economica europea entro novanta giorni dalla consegna, a cura del cessionario non residente o per suo conto, ad eccezione** dei beni destinati a dotazione o provvista di bordo di imbarcazioni o navi da diporto, di aeromobili da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato e dei beni da trasportarsi nei bagagli personali fuori del territorio della Comunità economica europea (...)

La citata disposizione disciplina, quindi, le **cessioni all'esportazione** quando:

- i beni vengono **consegnati al cliente estero nel territorio italiano**; ed
- è il cliente estero che, **direttamente o tramite terzi**, provvede a trasportare o fare trasportare i beni fuori del territorio comunitario.

Si tratta, cioè, del caso in cui **l'operatore non residente**:

- **provvede a ritirare direttamente o tramite terzi la merce presso il cedente italiano**, ovvero si fa **consegnare i beni** in un determinato punto del territorio italiano; e
- cura successivamente, **entro 90 giorni dalla data della consegna, il trasporto all'estero dei beni, allo stato originario**, cioè senza l'esecuzione di lavorazioni o trasformazioni degli stessi. Alla luce della **sentenza della Corte di giustizia UE, resa nella causa C-563/12 del 19 dicembre 2013** (*BDV Hungary Trading*), e della successiva [risoluzione AdE 98/E/2014](#), il predetto **termine di 90 giorni non è perentorio, ma soltanto ordinatorio**: la non imponibilità è riconosciuta se il cedente è in grado di dimostrare l'uscita dei beni dal territorio della UE dopo lo scadere del predetto termine ed è, inoltre, **possibile recuperare l'Iva** corrisposta in sede di regolarizzazione, ex [articolo 7, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#).

A livello **Incoterms**, tenuto conto che **l'invio dei beni all'estero** deve essere **organizzato dal cessionario non residente**, le cessioni in esame sono effettuate con clausole **EXW (Ex Works), FCA (Free Carrier) o FAS (Free Alongside Ship)**.

A differenza delle **esportazioni dirette** di cui all'[articolo 8, comma 1, lett. a\), D.P.R. 633/1972](#), per quelle in esame non è previsto che i beni, prima del loro **invio al di fuori della UE**, possano essere oggetto, per conto del cessionario non residente, ad opera del cedente o di terzi, di **operazioni di lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni**. Di conseguenza, per beneficiare della **non imponibilità**, i beni ceduti devono essere **trasportati/spediti nel loro stato originario** ([circolare 35/E/1997](#), § 4).

Da questo punto di vista, l'**imballaggio dei beni**, che nel caso di specie è effettuato dal cliente UE, **non preclude il beneficio della non imponibilità**, non essendo riconducibile alle tipologie di prestazioni sopra richiamate, tali incidere sulla natura dei beni.

La circostanza che il cliente del fornitore italiano sia **di altro Paese UE** non preclude il beneficio della non imponibilità, non essendo richiesto che sia **extra-UE**. Ciò che, infatti, rileva, a tal fine, è il **luogo di consumo finale dei beni**, necessariamente collocato **al di fuori della UE** ([circolare 23.07.1994](#), n. 13-VII-15-464, § B.16.3 e [risoluzione 17.06.1994](#), n. VII-15-302).

Lo stesso tenore letterale della norma conferma la correttezza di questa conclusione, anche alla luce della corrispondente **disposizione unionale**, cioè l'[articolo 146, par. 1, lett. b\)](#), [Direttiva 2006/112/CE](#).

L'applicazione della **non imponibilità** resta, tuttavia, **preclusa**, nel caso in esame, in considerazione del fatto che il trasporto dei beni all'estero è **organizzato dal cliente extra-UE**, cioè dalla controparte del cliente UE del fornitore italiano.

Anche questa conclusione trova conferma nel **tenore letterale della norma interna e di quella unionale**, che subordinano l'applicazione del trattamento di non imponibilità alla condizione che **il trasporto al di fuori della UE dei beni sia curato dal cliente non residente del fornitore italiano**.

Ne consegue, pertanto, che quest'ultimo dovrà **addebitare l'Iva in fattura**, così come chiarito dalla citata circolare 13-VII-15-464/1994.

Seminario di specializzazione

IVA INTERNAZIONALE 2019 NOVITÀ NORMATIVE E CASISTICA PRATICA

Scopri le sedi in programmazione >