

IVA

Operazioni triangolari e soggetto che cura il trasporto

di **Roberto Curcu**



Una nuova attenzione deve essere posta nelle operazioni di **esportazione**, a seguito dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la [risposta all'istanza di interpello n. 136/2023](#).

In particolare, i **soggetti italiani che cedono merce all'esportazione devono stare attenti al soggetto che provvede a trasportare la merce fuori dal territorio doganale, ed a che titolo.**

L'articolo 8 del Decreto Iva disciplina due modalità in cui possono essere effettuate le cessioni ad esportazione: la **lettera a)** riguarda le esportazioni con trasporto della merce a cura del cedente nazionale, e la **lettera b)** disciplina le cessioni ad esportazione con trasporto della merce a cura del cessionario non residente.

In un normale rapporto di vendita tra due soggetti, **la merce può quindi essere portata fuori dal territorio doganale a cura del cedente o del cessionario:**

- nel **primo** caso, la **cessione sarà non imponibile ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera a),**
- mentre nel **secondo** caso la cessione sarà **non imponibile ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera b),** a condizione che il cessionario sia un soggetto non stabilito nel territorio dello Stato e che la merce non subisca lavorazioni dal momento di consegna della merce al cessionario non residente al momento di effettiva uscita dal territorio doganale.

Le cose si complicano quando nell'operazione di cessione si inserisce un ulteriore soggetto non stabilito in Italia.

Si supponga quindi che IT ceda al tedesco DE, il quale cede al canadese CA, e la merce lasci il territorio italiano, senza prima passare dalla Germania.

In queste situazioni di operazioni triangolari vi sono **due cessioni ed un trasporto**, e quindi **solo una delle due cessioni è quella con trasporto**.

Il regime di non imponibilità previsto dall'articolo 8 è quindi applicabile qualora la cessione effettuata da IT sia quella con trasporto.

Ora, **se IT provvede a portare la merce fuori dal territorio doganale**, la fattura emessa sarà non imponibile ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera a); in questo senso, non è necessario che IT curi il trasporto fino a destino, essendo sufficiente che lo stesso sia curato **fino al primo punto posto fuori dal territorio doganale comunitario**.

Con una clausola INCOTERMS FOB, ad esempio, nel passato è stato chiarito che **è soddisfatta la condizione di aver curato il trasporto della merce fuori dal territorio comunitario**, posto che la merce caricata sulla nave ha lo status di **merce esportata**, ancorché sia fisicamente nel territorio dello Stato.

In questa circostanza, inoltre, non assume alcun rilievo ciò che succede dopo che la merce ha lasciato il territorio doganale, cioè che da DE a CA sia venduta, regalata, prestata, distrutta, ecc...

Il problema si pone invece quando IT cede la merce ad esempio con clausola Incoterms EXW a DE, e si disinteressa delle modalità di trasporto della stessa fuori dal territorio doganale, salvo pretendere una copia dei documenti che dimostrino l'avvenuta uscita.

In questo caso, dalla dottrina e dalla giurisprudenza comunitaria, emerge che **se il trasporto all'estero dovesse essere effettuato da un cliente del cliente** (CA nell'esempio), **IT dovrebbe emettere la fattura con Iva**.

Infatti, supponendo che chi cura il trasporto sia colui che ha la proprietà (in senso Iva) della merce, il trasporto effettuato da CA dimostrerebbe che IT ha ceduto la merce a DE, il quale non la ha portata fuori dal territorio doganale (infatti la ha venduta quando ancora era in Italia ed è CA che la sta portando fuori). Conseguentemente, la prima cessione è senza trasporto e deve essere assoggettata ad Iva.

Il problema di **capire quale sia la cessione con trasporto nel caso in cui lo stesso sia curato dall'operatore intermedio** (DE nell'esempio) era presente anche nelle operazioni triangolari comunitarie.

Per disciplinare tale fattispecie, il legislatore comunitario ha introdotto una norma (l'articolo 36-bis della Direttiva Iva) secondo cui si presume che la cessione effettuata dal primo cedente all'intermediario sia con trasporto, salvo che l'intermediario non utilizzi un numero di partita Iva dello Stato di partenza della merce.

Questa semplificazione, prevista a livello di scambi intracomunitari ma non valevole per gli

scambi con Paesi extraUe, è stata introdotta proprio perché **nel caso di trasporto effettuato dall'intermediario non esiste un criterio che possa dire con certezza se tale trasporto è imputabile alla prima cessione o alla seconda.**

L'Amministrazione finanziaria tedesca, ad esempio, aveva dato un criterio secondo cui andava **capito se l'intermediario effettuava il trasporto in qualità di acquirente della prima cessione o di cedente della seconda.**

Tale interpretazione viene adesso sposata dall'Agenzia delle Entrate.

Nella [risposta all'istanza di interpello n. 136/2023](#), infatti, in presenza di un intermediario estero che acquista la merce presente in Italia ed incarica un trasportatore di portarla fuori dal territorio doganale per cederla al proprio cliente, l'Agenzia delle Entrate precisa che **la prima cessione deve essere assoggettata ad Iva, in quanto il trasporto è effettuato dall'intermediario (DE nell'esempio di cui sopra) in veste di cedente (della seconda cessione).**

Il caso è un po' particolare, in quanto tale conclusione è supportata dal fatto che l'intermediario effettua l'acquisto della merce presente in Italia solo dopo aver ricevuto un corrispondente ordine di acquisto dal cliente finale estero.

Certo è che per il primo cedente italiano, che non sa con che qualità il proprio cliente trasporterà la merce fuori dal territorio doganale, si evidenzia l'esistenza di una situazione di **incertezza.**