

## IVA

### ***Le triangolari in esportazione e le clausole Incoterms***

di **Roberto Curcu**



Il giorno 4 aprile 2023 l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la [risposta ad interpello n. 283](#), con la quale ha fornito precisazioni riguardo alla cosiddetta **triangolare nazionale all'esportazione**, cioè quella operazione nella quale un soggetto italiano (IT2) acquista merce da un altro soggetto italiano (IT1) per cederla a soggetto extracomunitario ed inviarla fuori dai confini comunitari.

Oggetto del quesito era se **IT1 potesse fatturare ad IT2 con il regime di non imponibilità ai sensi dell'[articolo 8](#)**, nel caso in cui le condizioni del contratto prevedessero la **clausola Incoterms EXW o FCA**, e la risposta è stata negativa; la richiesta di poter applicare il regime di non imponibilità sarebbe stata supportata da pareri conformi della giurisprudenza nazionale e (si ritiene) comunitaria, e l'Agenzia delle Entrate ha confermato di **non volersi adeguare a tali orientamenti**.

In effetti, l'[articolo 8 del Decreto Iva](#) prevede che può essere assoggettato a **regime di non imponibilità** una cessione all'esportazione; in particolare, la lettera a) prevede che tale regime si applichi **a chi cede dei beni curando il trasporto degli stessi fuori dal confine comunitario**, mentre la lettera b) prevede l'applicazione dello stesso regime di non imponibilità **quando il trasporto della merce fuori dalla UE è curato dal cessionario non residente**; in sostanza, dalla norma emerge in modo chiaro che **quando si cedono dei beni a soggetti nazionali, il regime di non imponibilità è applicabile solo se il trasporto degli stessi fuori dalla UE è eseguito a cura o a nome del primo cedente**, mentre qualora sia il cessionario italiano che cura il trasporto della merce fuori dalla UE, il cedente non può applicare il regime di non imponibilità.

La norma italiana è conforme all'articolo 146 della Direttiva Iva, la quale utilizza una terminologia differente, prevedendo che per distinguere i due tipi di esportazioni **si deve fare riferimento al soggetto "per conto del quale" è eseguito il trasporto della merce fuori dalla Ue** (anziché fare riferimento al trasporto eseguito "a cura o a nome" di uno dei due soggetti).

L'interpretazione che da sempre è stata fatta dall'Amministrazione finanziaria, è quindi quella per cui **IT1 può applicare il regime di non imponibilità solo se cura in prima persona il trasporto**, oppure **dà l'incarico ad un trasportatore** di eseguirlo per proprio conto; sul punto, è ininfluente il soggetto che paga il trasporto (precisazione contenuta nell'[articolo 13 L. 413/1991](#)), ma **è necessario verificare chi lo cura, stipulando il contratto di trasporto con il vettore**.

Sul punto, spesso viene travisata una interpretazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate nella [risoluzione 35/2010](#) con la quale è stato precisato che **il contratto può essere stipulato da IT2 in nome e per conto di IT1**; stipulando un contratto in nome di altro soggetto, gli effetti giuridici si riversano direttamente su IT1, il quale, oltre a dover conferire un mandato con rappresentanza in tal senso, assumerà il ruolo di committente del trasporto, con le annesse responsabilità; nella pratica, questa situazione è molto difficile che si verifichi.

In questo senso, **per verificare chi ha conferito l'incarico al trasportatore, un elemento può essere quello di verificare chi sopporta i rischi del trasporto**: le regole Incoterms, in questo senso, individuano in modo preciso il soggetto che sopporta i rischi del trasporto e conferisce l'incarico al trasportatore, e l'Agenzia, con la risposta in commento, altro non fa che prendere atto che **quando si cede la merce con clausole EXW (franco fabbrica) o FCA (franco vettore) non si danno incarichi di trasporto, e conseguentemente non è possibile fatturare con regime di non imponibilità a soggetti italiani, anche se la merce lascia il territorio comunitario**.

Nella risposta di interpello, **l'Agenzia delle Entrate, tacitamente, lascia intendere di non uniformarsi ad un orientamento della Cassazione**, la quale, stranamente sostanzialista, afferma che quando una operazione di cessione a soggetti italiani è originariamente intesa per l'invio finale della merce fuori dalla UE, non vi sarebbero preclusioni formali perché IT1 possa applicare il regime di non imponibilità.

Si cita poi che in senso sostanzialista si sarebbe espressa la giurisprudenza comunitaria (si richiama peraltro una sentenza che ha ad oggetto le cessioni intracomunitarie), ma la cosa non risulta a chi scrive: la Corte di Giustizia UE ha statuito ad esempio che la prova di uscita della merce può essere fornita in ogni modo ed in ogni tempo, ma ha anche statuito che **quando ci sono più cessioni a catena, solo una è quella con trasporto (che può essere esentata), mentre l'altra cessione è senza trasporto, e quindi non può essere considerata una esportazione o una cessione comunitaria esente**; la difficoltà, nel caso, è individuare quale cessione è quella con trasporto, e certamente **l'analisi delle clausole Incoterms è uno degli elementi che possono essere presi in considerazione**.

Volgo al termine: **esiste una diversa interpretazione della norma tra Agenzia delle Entrate e Cassazione, e non esiste giurisprudenza comunitaria che possa far propendere per la correttezza della tesi sostenuta dalla seconda**.

Quindi, ciò che ci si deve chiedere è **se abbia un senso adottare comportamenti che in caso di controllo vengono contestati dagli organi di controllo**.

IT1, che cede merce con clausola EXW o FCA ad IT2, non ha alcun interesse economico ad applicare il regime di non imponibilità, interesse che guardando bene non ha nemmeno IT2, il quale ha solo il vantaggio finanziario di non pagare l'Iva oggi al fornitore, per chiederla in compensazione o a rimborso domani.

**Di fronte quindi ad un solo vantaggio finanziario di uno dei soggetti, il rischio che corrono entrambi, è quello di vedersi irrogare sanzioni che sono più o meno pari all'importo dell'Iva non applicata** (per omessa fatturazione con Iva da una parte e per omessa "autofattura denuncia" dall'altra).

**L'Agenzia delle Entrate queste sanzioni le promette, mentre come si orienterà la Cassazione nel futuro non si sa.**

Si valuti quindi se un domani si avrà voglia di contestare queste sanzioni per tre gradi di giudizio, e si valuti anche il rischio di una vittoria dimezzata (con spese compensate) e – considerato la mutevolezza della giurisprudenza nazionale - anche quello di soccombenza.