

Risposta n. 136/2023

**OGGETTO: IVA – Cessione all'esportazione diretta – art. 8, primo comma, lett. a)
d.P.R. n. 633 del 1972**

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società ALFA (di seguito "*la Società*" o "*l'Istante*") è una società di diritto di un Paese UE, attualmente non stabilita né identificata ai fini IVA in Italia, facente parte del Gruppo BETA, *leader* mondiale nella produzione e nella distribuzione di cosmetici e di prodotti per la cura della persona.

In futuro, la Società ha intenzione di porre in essere le seguenti operazioni in Italia:

i. ALFA acquisterà i cosmetici (di seguito anche "*i beni*") in Italia dalla società GAMMA, altra società del Gruppo BETA, anch'essa attualmente non registrata ai fini IVA e non stabilita in Italia;

ii. contestualmente, ALFA cederà i suddetti beni, mediante un c.d. "*flash title*", ad altre entità del Gruppo BETA, che si occupano della distribuzione dei prodotti (di seguito "*i Distributori*"), stabilite in Italia, in altri Stati Membri dell'Unione Europea o in Paesi extra-UE.

Al momento della prima cessione da GAMMA verso ALFA, i beni si troveranno in Italia, presso un magazzino gestito da una società terza esterna al Gruppo BETA.

I beni verranno spediti direttamente da detto magazzino (sito in Italia) ai clienti di ALFA (i Distributori) stabiliti in Italia, in altri Stati Membri dell'Unione Europea o in Paesi extracomunitari.

Il trasporto dei beni sarà organizzato dal soggetto terzo gestore del magazzino per conto dell'Istante, sulla base di un apposito contratto di trasporto. Di conseguenza, il documento di trasporto/CMR che accompagnerà la merce indicherà che il trasporto è organizzato "*per conto di Alfa*".

In vista dell'effettuazione degli acquisti in Italia di cui al punto (i) e dell'esecuzione delle cessioni (tra le altre) intracomunitarie di cui al punto (ii) sopra, ALFA otterrà un numero di partita IVA italiano mediante identificazione diretta, ai sensi dell'art. 35-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633.

Con riferimento ai beni che l'Istante acquista da GAMMA in Italia per la successiva vendita e spedizione/trasporto al di fuori dell'Unione Europea, ALFA è consapevole che, in linea di principio, sussisterebbero le condizioni per beneficiare del regime agevolato previsto per le c.d. "*esportazioni indirette*" ai sensi dell'art. 8, primo comma, lett. b) del d.P.R. 633 del 1972, in quanto:

- a) la Società è un soggetto passivo d'imposta non stabilito in Italia;

b) il trasporto/spedizione dei beni al di fuori del territorio dell'Unione Europea sarà organizzato a cura di ALFA (i.e. cessionario non residente);

c) i beni saranno trasportati fuori dal territorio dell'Unione Europea senza essere sottoposti ad ulteriori lavorazioni, dopo essere stati ceduti ad ALFA.

Affinché possa applicarsi il suddetto regime agevolato:

i. le merci dovrebbero lasciare il territorio dell'Unione Europea entro 90 giorni dalla loro consegna da parte di GAMMA ad ALFA in Italia, e

ii. la fattura emessa da GAMMA non dovrebbe riportare il numero di partita IVA italiano dell'Istante.

Tuttavia, la Società è orientata a non avvalersi del regime IVA di "*esportazione indiretta*"; di conseguenza, sono sorti dubbi sul trattamento IVA applicabile alla transazione in questione.

L'Istante, in relazione al caso concreto sopra descritto, è interessata ad ottenere conferma:

1. del corretto trattamento IVA cui sottoporre le transazioni "a catena" sopra descritte, laddove la Società acquista i beni in Italia da GAMMA e successivamente li cede all'esportazione ai propri Distributori al di fuori dell'Unione Europea - nel caso in cui ALFA decida di non applicare l'agevolazione prevista per le "*esportazioni indirette*" ai sensi dell'art. 8, primo comma, lett. b) del d.P.R. 633 del 1972;

2. qualora venisse confermata la possibilità di disapplicare il regime di non imponibilità previsto per le esportazioni indirette, del diritto di ALFA di detrarre l'IVA pagata in Italia in relazione all'acquisto dei prodotti da GAMMA.

Per opportuna completezza, si precisa che il trattamento IVA applicabile alle cessioni "a catena" di beni destinati ad essere spediti/trasportati verso una destinazione italiana o verso un altro Stato Membro dell'Unione Europea non è oggetto della presente istanza di interpello.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

1. Trattamento IVA applicabile alla cessione all'esportazione "a catena"

L'Istante ritiene che l'applicazione del regime di "*esportazione indiretta*" previsto dall'art. 8, primo comma, lett. b) del d.P.R. 633 del 1972 dovrebbe rappresentare una mera facoltà, e pertanto non dovrebbe trovare automatica applicazione.

Ciò significa che, anche se una data transazione potrebbe in astratto soddisfare tutte le condizioni per l'applicazione del regime agevolativo delle "*esportazioni indirette*", i soggetti coinvolti nell'operazione non sarebbero obbligati a darvi corso.

In tal caso, è ragionevole sostenere che ciascuna singola cessione facente parte della complessiva transazione "a catena" finalizzata all'esportazione dei beni dovrebbe essere considerata singolarmente ai fini dell'IVA italiana; di conseguenza:

i. la cessione dei beni dal primo cedente all' "*operatore intermedio*" non residente (i.e. ALFA) dovrebbe qualificarsi come una cessione nazionale di beni, ai sensi degli artt. 2 e 7-bis del d.P.R. 633 del 1972;

ii. la successiva vendita dei beni dall' "*operatore intermedio*" non residente al cessionario extracomunitario dovrebbe qualificarsi come cessione "diretta" all'esportazione, ai sensi dell'art. 8, primo comma, lett. a) del d.P.R. n. 633 del 1972

quando l'"operatore intermedio" non residente cura la spedizione/trasporto dei beni al di fuori dell'Unione Europea e si accerta che tutti gli obblighi documentali previsti dalla sopracitata norma ai fini della prova dell'esportazione vengano ossequiati.

- Le conclusioni sopra riportate trovano fondamento nelle seguenti considerazioni: ai sensi dell'art. 7, primo comma del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 471, se - con riferimento ad un'esportazione "indiretta" - il cedente non è in grado di ottenere una prova idonea a dimostrare che i beni abbiano lasciato il territorio dell'Unione Europea entro il termine di 90 giorni, ovvero che lo abbiano fatto anche successivamente al termine citato, il primo cedente è tenuto a regolarizzare la prima cessione, addebitando l'IVA italiana e versandola all'Erario entro i 30 giorni successivi alla scadenza del termine di 90 giorni. Secondo la Società, ciò conferma che - nel caso in cui non si applichi l'agevolazione IVA prevista per le "*esportazioni indirette*" - la prima parte dell'operazione "a catena" si qualifica come una vendita nazionale italiana, alla quale si applica dunque l'IVA italiana; nella sentenza n. 16971 del 6 giugno 2016 la Corte di Cassazione ha chiarito che se una disposizione IVA condiziona la disponibilità di una determinata agevolazione all'adempimento di una serie di condizioni, ciò vincola al tempo stesso l'Amministrazione finanziaria, la quale non può "*disconoscere l'imponibilità dell'operazione - e quindi il diritto a detrazione [...] se la cessione all'esportazione non consti dai predetti documenti, e ciò perché [...] la regola è quella dell'assoggettabilità all'imposta delle operazioni consistenti nella cessione dei beni e che il regime agevolativo è diretto a favorire la parte, tanto da imporre alla medesima uno specifico onere probatorio, e rifugge perciò da ogni applicazione d'imperio*".

In considerazione di quanto sopra, è opinione della Società che, nel caso dell'operazione di esportazione "a catena" sopra descritta, si debba applicare il seguente trattamento IVA:

i. GAMMA (tramite la propria partita IVA italiana) effettuerà cessioni domestiche di beni nei confronti di ALFA (partita IVA italiana), addebitando l'IVA secondo quanto previsto dalla normativa IVA interna; a tal fine, ALFA comunicherà - prima del momento di effettuazione dell'operazione - il proprio numero di partita IVA italiana a GAMMA;

ii. ALFA (sempre utilizzando la propria partita IVA italiana) effettuerà una cessione all'esportazione "*diretta*" nei confronti dei Distributori extra-comunitari, ai sensi dell'art. 8, primo comma, lett. a) del d.P.R. 633 del 1972; a tal fine, ALFA si occuperà degli adempimenti previsti ai fini dell'esportazione ed organizzerà il trasporto/ spedizione dei beni fuori dall'Unione Europea.

Ad avviso della società, il trattamento IVA proposto sembra essere anche in linea con la ratio sottesa alla disciplina delle cessioni "*a catena*" intracomunitarie, introdotta dall'art. 36-*bis*, n.1) della Direttiva IVA 112/2006/UE e recepito in Italia dall'art. 41-ter del d. Lgs n. 331 del 1993.

2. Detrazione dell'IVA assolta all'acquisto da Alfa nell'ambito della cessione domestica di beni.

Nel presupposto che venga confermata la soluzione interpretativa proposta dall'Istante al punto 1 di cui sopra - e che la cessione "*a catena*" all'esportazione in oggetto possa essere suddivisa ai fini dell'IVA in due operazioni separate, senza che si applichi

il regime di "*esportazione indiretta*" di cui all'art. 8, primo comma, lett. b) del d.P.R. 633 del 1972 - la Società ritiene di poter detrarre l'IVA addebitata da GAMMA sulle vendite nazionali e chiederne il rimborso.

L'Istante segnala che, per poter adempiere a tutti gli obblighi IVA derivanti dalle operazioni italiane, ALFA otterrà un numero di partita IVA italiana tramite registrazione diretta, ai sensi dell'art. 35-*ter* del d.P.R. 633 del 1972.

La società evidenzia che gli acquisti che genereranno il credito IVA si riferiranno a beni che saranno successivamente ceduti da ALFA (tramite vendite c.d. "*flash title*") a soggetti passivi extra-comunitari nell'ambito della normale attività d'impresa svolta dalla Società.

Pertanto, ad avviso della società, risulta verificata nel caso di specie la condizione di "*inerenza*" degli acquisti effettuati dal soggetto passivo con l'attività commerciale dallo stesso svolta richiesta dall' art. 19 del d.P.R. 633 del 1972 quale condizione necessaria per la detrazione dell'IVA.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Giova preliminarmente evidenziare che la presente risposta viene resa sulla base dei fatti rappresentati dalla Società nell'istanza e nella nota di risposta alla richiesta di documentazione integrativa, assunti acriticamente, nel presupposto della loro veridicità e correttezza e si riferisce esclusivamente alle questioni che hanno costituito oggetto di espressa richiesta di chiarimenti da parte dell'interpellante.

Con il quesito di cui al punto 1) la Società chiede conferma circa la possibilità di disapplicare il regime di non imponibilità previsto dall'art. 8, comma 1, lett. b) del decreto

del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633 (in seguito anche "decreto IVA") per le cessioni all'esportazione "indirette" che, ad avviso della società, costituirebbe il regime "naturale" della cessione di prodotti (*i.e.* cosmetici) effettuata da GAMMA (società di un Paese UE attualmente non registrata ai fini IVA e non stabilita in Italia) nei confronti di ALFA, qualora fosse rispettata la condizione temporale richiesta dalla citata disposizione (*i.e.* trasporto o spedizione dei beni all'estero entro 90 giorni dalla data di consegna degli stessi).

In particolare, l'operazione oggetto della fattispecie in esame presenta le seguenti caratteristiche:

- la Società acquista da GAMMA i prodotti presso il magazzino in Italia gestito da una società terza esterna al Gruppo BETA;
- i prodotti sono consegnati ad ALFA presso il deposito del soggetto terzo, applicando a detta cessione la clausola Incoterm "EXW" (*i.e.* "Franco fabbrica");
- i prodotti acquistati da ALFA sono successivamente ceduti (mediante un c.d. "flash title") da quest'ultima società ai Distributori dei cosmetici del Gruppo BETA stabiliti anche in Paesi extra UE (il trasferimento c.d. "flash title" comporta che ALFA non deterrà alcuno stock di merci in Italia e invierà l'ordine di acquisto a GAMMA solo dopo aver ricevuto un corrispondente ordine di acquisto dal Distributore);
- i prodotti sono trasportati al di fuori del territorio dell'Unione Europea (senza essere sottoposti ad ulteriori lavorazioni) dal soggetto terzo gestore del magazzino per conto di ALFA.

Al fine di fornire riscontro al quesito formulato dall'istante, occorre, dunque, verificare, in via preliminare, se l'operazione oggetto dell'istanza presenti, in linea

di principio, le condizioni richieste dal citato art. 8, comma 1, lett. b) del decreto IVA per essere qualificata, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, come una cessione all'esportazione "indiretta".

Detta disposizione qualifica come non imponibili ad IVA le cessioni di beni esistenti nel territorio italiano effettuate nei confronti del cliente operatore economico non residente nel territorio italiano, sempre che il cessionario non residente, direttamente o tramite terzi, provveda a trasportare o a far trasportare i beni fuori dal territorio doganale dell'Unione Europea entro 90 giorni dalla consegna (allo stato originario e senza far eseguire lavorazioni o trasformazioni sugli stessi).

Ciò posto, analizzando le caratteristiche della complessa operazione in oggetto, si è dell'avviso che la stessa non sia riconducibile nell'ambito applicativo delle cessioni all'esportazione indirette di cui all'art. 8, comma 1, lett. b) del decreto IVA, in quanto il trasporto dei prodotti fuori dal territorio doganale dell'Unione Europea è eseguito dal terzo gestore del magazzino per conto di ALFA nella sua veste di cedente dei cosmetici al Distributore extra UE. Ciò in quanto è soltanto in relazione al primo rapporto di cessione che intercorre tra GAMMA (primo cedente) ed ALFA che quest'ultima società assume il ruolo di cessionario non residente, laddove, rispetto all'operazione con i Distributori extra UE, la Società istante è secondo cedente.

Pertanto, non può considerarsi verificata la condizione del trasporto/spedizione dei beni fuori dal territorio dell'Unione Europea "a cura del cessionario non residente o per suo conto", richiesta dal citato art. 8, comma 1, lett. b), del decreto IVA, in quanto, a prescindere dalle modalità c.d. "flash title" con le quali avviene il trasferimento dei cosmetici [che comportano una cessione degli stessi quasi contestuale tra GAMMA (1°

cedente) e ALFA (1° cessionaria) e tra quest'ultima (2° cedente) e il distributore extra UE (2° cessionario)], nel caso in esame il trasporto dei beni relativo alla cessione che intercorre tra ALFA e i Distributori extra UE è effettuato da ALFA in veste di cedente.

Una volta esclusa, nei termini anzidetti, la possibilità di ricondurre l'operazione in esame nell'ambito delle cessioni all'esportazione "indirette" di cui all'articolo 8, comma 1, lettera b) del decreto IVA, al fine di individuare il trattamento fiscale applicabile alla fattispecie in esame, è utile analizzare distintamente i diversi rapporti che si instaurano tra i soggetti interessati (GAMMA, ALFA e i Distributori extra UE).

Il primo rapporto (quello tra GAMMA ed ALFA) attiene alla cessione dei prodotti (*i.e.* cosmetici) già presenti in Italia effettuata da un soggetto attualmente non registrato ai fini IVA e non stabilito in Italia ma che, secondo quanto riferito dall'istante, intende acquisire una propria partita IVA Italiana, nei confronti della società istante ALFA soggetto che, in base a quanto precisato nella nota di risposta alla richiesta di documentazione integrativa, ha ottenuto un numero di partita IVA italiano mediante identificazione diretta, ai sensi dell'art. 35-ter del decreto IVA (in vista dell'effettuazione degli acquisti in Italia dei predetti cosmetici e dell'esecuzione delle cessioni intracomunitarie dei medesimi prodotti). Per quanto riguarda gli adempimenti connessi all'assolvimento dell'IVA relativa alla predetta cessione, territorialmente rilevante in Italia ai sensi dell'art. 7-bis, comma 1, del decreto IVA, giova richiamare i chiarimenti forniti con la risposta 24 gennaio 2020, n. 11.

Il citato documento di prassi ha precisato che qualora, come nel caso in esame, il cliente (*i.e.* ALFA) del fornitore estero (*i.e.* GAMMA) non sia stabilito in

Italia e l'operazione sia ivi territorialmente rilevante, non è applicabile il meccanismo dell'inversione contabile. In tal caso, secondo quanto previsto dall'articolo 17, comma 3, del decreto IVA, gli obblighi o i diritti derivanti dall'applicazione delle disposizioni normative in materia di imposta sul valore aggiunto devono essere adempiuti dal fornitore stabilito all'estero.

Pertanto, nel caso in esame, al fine di assolvere l'IVA relativa alla cessione dei cosmetici (territorialmente rilevante in Italia) effettuata da GAMMA nei confronti di ALFA (soggetto passivo non stabilito in Italia), il fornitore estero GAMMA sarà tenuto identificarsi in Italia ai sensi dell'articolo 35-ter del decreto IVA, ovvero a nominare un proprio rappresentante fiscale (in particolare, GAMMA, tramite la propria partita IVA italiana, effettuerà una cessione interna di beni, addebitando l'IVA secondo quanto previsto dalla normativa IVA interna, e potrà emettere la relativa fattura nei confronti della partita IVA italiana di ALFA).

Il secondo rapporto attiene invece alla cessione dei prodotti cosmetici effettuata da ALFA nei confronti dei Distributori extra-comunitari.

In tal caso, assume rilievo, ai fini del regime IVA applicabile all'operazione di cui trattasi, la circostanza che il trasporto dei beni al di fuori del territorio dell'Unione Europea sarà organizzato dal soggetto terzo gestore del magazzino per conto di ALFA (il documento di trasporto/CMR che accompagnerà la merce indicherà espressamente che il trasporto è organizzato "per conto di ALFA"), la quale, secondo quanto sopra chiarito, agisce, nei confronti dei detti Distributori, in qualità di cedente.

Al riguardo, si è dell'avviso che in relazione a tale cessione siano riscontrabili le condizioni previste dall'art. 8, primo comma, lett. a) del decreto IVA per qualificare l'operazione come cessione all'esportazione diretta non imponibile e, in particolare:

- il trasferimento della proprietà (o di altro diritto reale di godimento) dei beni tra un soggetto passivo d'imposta e un altro soggetto (non necessariamente soggetto passivo d'imposta);
- la materiale uscita dei beni fuori dal territorio dell'Unione europea;
- il trasporto o la spedizione dei beni a cura o a nome del cedente.

Ne consegue che ALFA, utilizzando la propria partita IVA italiana, effettuerà una cessione all'esportazione "diretta" non imponibile ad IVA nei confronti dei Distributori extra-comunitari, ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 8, primo comma, lett. a) del d.P.R. n. 633 del 1972, avente ad oggetto i cosmetici precedentemente acquistati in Italia da GAMMA (presso il deposito sito in Italia di quest'ultimo).

Va precisato, comunque, che la soluzione innanzi prospettata - in base alla quale si attribuisce autonoma rilevanza fiscale alle cessioni che intercorrono, rispettivamente, tra GAMMA e ALFA e tra quest'ultima e il Distributore extracomunitario - è resa prendendo atto della rappresentazione dei diversi passaggi della merce fornita dall'Istante e della circostanza che, neanche in sede di documentazione integrativa, l'istante ha prodotto elementi documentali utili a qualificare la complessa operazione di compravendita in modo diverso, ad esempio come una triangolazione all'esportazione (qualificazione rispetto alla quale resta impregiudicato ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria nelle opportune sedi).

Per quanto concerne il quesito di cui al punto 2), concernente il riconoscimento a favore di ALFA del diritto di detrarre l'IVA pagata in Italia in relazione all'acquisto dei prodotti da GAMMA (ovvero il diritto di chiederne il rimborso), si fa presente, in linea generale, che, ai sensi dell'art. 19 del decreto IVA, è detraibile l'imposta afferente ad operazioni effettuate purché si riferisca a beni e servizi acquistati "inerenti" all'esercizio dell'attività svolta dal soggetto passivo.

Al riguardo, si è dell'avviso che l'IVA assolta da ALFA in relazione a beni e servizi acquistati in Italia potrà essere portata in detrazione secondo le regole ordinarie di cui agli artt. 19 e seguenti del decreto IVA (ovvero richiesta a rimborso), sempre che sia riscontrata l'inerenza di detti acquisti rispetto all'attività esercitata da ALFA.

Peraltro, si fa presente, per completezza di trattazione, che ALFA, ponendo in essere, nei termini anzidetti, cessioni all'esportazione "dirette" non imponibili ad IVA nei confronti dei Distributori extra-comunitari, potrebbe acquisire lo *status* di esportatore abituale e beneficiare del regime agevolato previsto dall'art. 8, comma 1, lett. c) del decreto IVA, che consente a coloro che effettuano operazioni "internazionali" di acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell'IVA, entro un determinato limite annuale (c.d. *plafond*).

**firma su delega del Direttore Centrale,
Capo Divisione aggiunto
Vincenzo Carbone
Delega n. 324214 del 10 agosto 2022**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**