

IVA

L'esportazione in triangolazione con la clausola FOB

di **Marco Peirola**

Un dubbio che si riscontra tra gli operatori che effettuano operazioni con l'estero riguarda la possibilità di applicare il regime di non imponibilità previsto per le cessioni all'esportazione in caso di **triangolazione con clausola FOB** (*Free On Board* – Franco a Bordo).

Si tratta dell'ipotesi in cui il primo cedente italiano, che vende i beni al cessionario/secondo cedente, anch'esso italiano, **provvede direttamente o tramite terzi a caricare la merce a bordo della nave** per il successivo invio al di fuori del territorio doganale comunitario.

In via preliminare, si ricorda che la clausola FOB è utilizzata nei contratti di compravendita per indicare il **luogo di consegna della merce** quando il trasporto è effettuato via mare.

Con questo termine di resa si stabilisce che sono a carico del venditore i rischi collegati alla collocazione della merce a bordo della nave nel porto di imbarco convenuto come pure tutte le relative spese (es. di imbarco, per l'ottenimento di licenze, ecc.), mentre il compratore si assume gli oneri e i rischi relativi al trasporto della merce dopo che sia stata collocata sulla nave e completate le operazioni doganali di esportazione, **a carico del venditore**.

Da questa sommaria descrizione delle condizioni di trasferimento dei beni che caratterizzano la clausola FOB si desume, innanzi tutto, che, agli effetti dell'IVA, le esportazioni poste in essere con tale clausola **non rientrano** nella previsione della lett. b) dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972. La locuzione **"a cura del cessionario non residente o per suo conto"** implica, infatti, che l'inoltro all'estero dei beni debba essere curato direttamente dal cessionario, comunitario o extracomunitario, o da uno trasportatore/vettore per suo conto.

Ed infatti la citata locuzione porta a ritenere che, oltre al FOB, anche i termini di resa ricompresi nei **gruppi C e D** sono riconducibili alle esportazioni di cui alla lett. a) dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972, quelle cioè in cui il trasporto/spedizione dei beni avviene **"a cura o a nome dei cedenti o commissionari, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari"**.

Per contro, i termini di resa ricompresi nei **gruppi E ed F**, fatta eccezione per la clausola FOB, rientrano nella previsione della successiva lett. b) dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972.

Si tratta, a questo punto, di stabilire se la clausola FOB, ove utilizzata nell'ambito di una **esportazione in triangolazione**, sia idonea a garantire l'applicazione della non imponibilità alla cessione interna, vale a dire a quella posta in essere tra i due operatori nazionali.

Il dubbio si pone siccome l'**impostazione formalistica** dell'Amministrazione finanziaria potrebbe precludere la non imponibilità assumendo che i beni siano stati **consegnati nel territorio dello Stato** prima del loro (diretto) invio al di fuori dell'Unione. In questa ipotesi, ossia con la consegna al cessionario italiano, si determinerebbe un **effetto interruttivo della continuità, in senso "fisico", dell'esportazione**, con il conseguente divieto di applicare il regime di non imponibilità alla cessione interna.

In proposito, la R.M. 1° giugno 1983, n. 405574 ha escluso che possa configurarsi una triangolazione nel caso in cui i beni oggetto di esportazione siano venduti con clausola "FOB stivato" e caricati direttamente dal cedente a bordo della nave che effettua il trasporto all'estero.

Secondo l'Amministrazione, la circostanza che sia il cedente a caricare la merce a bordo della nave, nel rispetto della clausola in esame, non fa assumere allo stesso la veste di esportatore, restando tale il cessionario dichiarante in dogana. Non potendosi, pertanto, considerare l'esportazione **eseguita a cura o a nome del cedente**, come richiesto dalla lett. a) dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972, l'operazione di cessione effettuata nello Stato deve essere regolarmente assoggettata ad IVA, a meno che il cessionario nazionale non sia un esportatore abituale.

L'indicazione in esame è stata, tuttavia, **superata dai successivi interventi di prassi**, di seguito riportati in ordine cronologico.

In particolare, con la C.M. 19 dicembre 1984, n. 73/400122, è stato chiarito che l'intestazione della bolletta di esportazione in capo al cessionario **non esclude la non imponibilità** della precedente cessione, sempreché il primo cedente comprovi di aver dato esecuzione alla medesima mediante trasporto/spedizione, anche tramite terzi, dei beni all'estero.

Ad ulteriore conferma di questa interpretazione, la R.M. 4 novembre 1986, n. 416596 ha richiamato l'art. 130, comma 1, del D.P.R. n. 43/1973 (Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale), secondo cui "*(l)e merci spedite all'estero per via marittima ed aerea si considerano uscite dal territorio doganale salvo prova contraria, nel momento dell'imbarco sulle navi e sugli aeromobili (...)*". In pratica, con la collocazione a bordo della merce risulta rispettata, per effetto della citata presunzione, la condizione dettata dalla lett. a) dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972 in ordine all'esecuzione del trasporto/spedizione a cura o a nome del cedente.

Da ultimo, la R.M. 13 agosto 1996, n. 178/E ha ribadito che, per beneficiare della non imponibilità prevista per le esportazioni in triangolazione, è necessario che la messa a bordo dei beni venga eseguita dal primo cedente (**direttamente o dando incarico a terzi**), indipendentemente dalla circostanza che la bolletta di esportazione sia intestata al cessionario.