

IVA

Trasporti di beni in esportazione con clausola FOB

di **Marco Peirola**

Nelle operazioni con l'estero può accadere che la vendita di beni al di fuori dell'Unione europea avvenga con **resa FOB** presso un **porto italiano** e che il cliente non residente, per il trasporto a destino, incarichi un soggetto comunitario il quale, successivamente, addebiterà al fornitore nazionale le spese di trasporto per la tratta italiana.

Con la **clausola FOB (Free On Board)**, infatti, le **spese di trasporto sono a carico del fornitore sino al porto d'imbarco**. Ipotizzando che quest'ultimo sia il porto di La Spezia, se il cliente extra-UE ha incaricato un trasportatore spagnolo di inviare i beni da Torino agli Emirati Arabi Uniti, le spese di trasporto da Torino a La Spezia restano a carico dell'impresa venditrice.

La **cessione al cliente extracomunitario** beneficia del regime di **non imponibilità IVA** di cui all'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972, sicché la relativa fattura deve essere emessa, al momento di **effettuazione dell'operazione**, cioè entro le ore 24 del giorno del trasporto, con l'indicazione "operazione non imponibile" e con l'eventuale specificazione della norma di riferimento (art. 8 del D.P.R. n. 633/1972 o art. 146 della Direttiva n. 2006/112/CE).

Per quanto riguarda il trattamento IVA delle **spese di trasporto addebitate dal trasportatore spagnolo**, occorre verificare se sia applicabile il regime di non imponibilità previsto dall'art. 9 del D.P.R. n. 633/1972, dato che il n. 2) del primo comma richiama "***i trasporti relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché i trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono assoggettati all'imposta a norma del primo comma dell'art. 69***".

In pratica, il trasportatore spagnolo realizza un'**operazione territorialmente rilevante ai fini IVA in Italia** in base al criterio generale del **Paese del committente** che disciplina, nei rapporti "B2B", la territorialità delle prestazioni di servizi "generiche", ex art. 7-ter, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972 (circolari dell'Agenzia delle Entrate 31 dicembre 2009, n. 58). Gli obblighi IVA discendenti dall'operazione devono essere adempiuti dall'impresa italiana attraverso la **procedura di integrazione e di registrazione** prevista dall'art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972. La norma, sul punto, richiama le disposizioni degli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993, in materia di acquisti intracomunitari di beni, per cui occorre stabilire se **l'integrazione possa avvenire senza l'addebito dell'imposta**, in quanto la prestazione beneficia della non imponibilità prevista per i trasporti di beni in esportazione.

Se le spese addebitate si riferissero all'**intero trasporto**, nella specie a destinazione degli Emirati Arabi Uniti, non c'è dubbio che il *reverse charge* resterebbe **detassato**, beneficiando

della previsione dell'art. 9, comma 1, n. 2), del D.P.R. n. 633/1972.

Nel caso di specie, in cui la fattura del trasportatore spagnolo si riferisce alla **tratta italiana** (Torino-La Spezia), potrebbe assumersi che la **non imponibilità sia esclusa** siccome integralmente eseguita nel territorio nazionale nei confronti di un committente italiano e, a favore di questa conclusione, deporrebbe la considerazione che il **trasporto internazionale è quello che ha origine o fine in un Paese extracomunitario** (R.M. 31 ottobre 2000, n. 162/E).

A favore, tuttavia, della **non imponibilità IVA della tratta italiana**, può osservarsi che la C.M. 3 agosto 1979, n. 26/411138 ha precisato che, per i trasporti di beni di cui al citato art. 9, comma 1, n. 2), del D.P.R. n. 633/1972, *"il beneficio si rende applicabile **anche nel caso in cui gli stessi vengano effettuati da più vettori o da terzi sub-contraenti**"*.

Tale conclusione, inoltre, appare avvalorata dal tenore letterale dell'art. 9, comma 1, n. 1), del decreto IVA, dato che solo per i **trasporti di persone** è previsto che la non imponibilità si applica quando i medesimi *"sono eseguiti **in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di un unico contratto**"*. Ne consegue, secondo la richiamata circolare, che *"se ai fini della esecuzione di tale contratto vengono posti in essere, da parte del vettore incaricato, altri rapporti contrattuali relativi a tratte nazionali, detti rapporti sono soggetti all'IVA"*.

In definitiva, per i trasporti di beni, l'apertura concessa dall'Amministrazione finanziaria è la diretta conseguenza della **diversa formulazione della norma** per le due tipologie di trasporto e, nel caso esaminato, appare ulteriormente giustificata dalla considerazione che **la destinazione finale dei beni risulta dagli accordi contrattuali e, dunque, dalla volontà delle parti**.