

IVA

Non imponibilità delle esportazioni in triangolazione con clausola FOB

di **Marco Peirola**

Nelle **esportazioni in triangolazione**, si pone il dubbio se il trattamento di **non imponibilità** IVA di cui all'[articolo 8, comma 1, lett. a\), del D.P.R. n. 633/1972](#) sia applicabile nell'ipotesi in cui la cessione avvenga con la **clausola FOB** (*Free On Board*). Si tratta del caso in cui il primo cedente italiano, che vende i beni al cessionario/secondo cedente, anch'esso nazionale, provvede direttamente o tramite terzi a caricare la merce a bordo della nave per il successivo invio al di fuori del territorio doganale dell'Unione.

In merito alle operazioni di rifornimento di carburante a bordo delle navi (cd. "*bunkeraggio*"), svolte tramite l'intermediazione di un *trader*, l'Agenzia delle Entrate, con la [risoluzione 1/E/2017](#), ha precisato che **entrambe le cessioni si considerano territorialmente in Italia e beneficiano della non imponibilità** di cui all'[articolo 8-bis, comma 1, lett. d\), del D.P.R. n. 633/1972](#).

Tale indicazione supera quella contenuta nella [risoluzione 101/E/2002](#), secondo cui – nella fattispecie considerata – assumeva rilevanza l'[articolo 254, comma 1, del D.P.R. n. 43/1973](#) (Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale), in base al quale le provviste di bordo imbarcate sulle navi in partenza dai porti dello Stato **si considerano uscite in esportazione definitiva se nazionali o nazionalizzate**. Ne derivava che le operazioni di bunkeraggio potevano essere considerate cessioni all'esportazione, anche ai fini IVA, ai sensi dell'[articolo 8, comma 1, lett. a\), del D.P.R. n. 633/1972](#), qualora fosse il cedente stesso a provvedere alla messa a bordo dei prodotti petroliferi e all'adempimento degli obblighi doganali e la nave lasciasse le acque territoriali dell'Unione entro 48 ore dal compimento delle operazioni di *bunkeraggio*.

Con il nuovo intervento di prassi, è stato affermato che, coerentemente all'evoluzione normativa ai fini doganali, nonché alla luce del recente orientamento della giurisprudenza europea ([causa C-526/13, Fast Bunkering](#)), le fattispecie di *bunkeraggio* in argomento devono essere ricondotte nella previsione di non imponibilità di cui all'[articolo 8-bis del D.P.R. n. 633/1972](#), che opera **indipendentemente dalla circostanza che le predette fattispecie costituiscano esportazione agli effetti doganali**. Dal 1° maggio 2016, infatti, con l'entrata in vigore del nuovo Codice doganale dell'Unione istituito dal Reg. UE n. 952/2013, il *bunkeraggio* non è più considerato, ai fini doganali, un'esportazione, con la conseguenza che alle merci fornite come approvvigionamento delle navi **non è più possibile attribuire la qualificazione di esportazione anche ai fini IVA**.

Al di fuori dei prodotti petroliferi, occorre 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, relativa alla locuzione "*a cura o a nome del cedente*", potrebbe precludere la non imponibilità assumendo che i beni siano stati **consegnati nel territorio dello Stato** prima del loro (diretto) invio fuori dall'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 effetti, la [R.M. 405574/1983](#) 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'articolo 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**:

- la [M. 73/400122/1984](#) ha chiarito che l'intestazione della bolletta di esportazione in capo al cessionario **non esclude la non imponibilità** della precedente cessione, sempreché il primo cedente compri di aver dato esecuzione alla medesima mediante trasporto/spedizione, anche tramite terzi, dei beni all'estero;
- la [M. 416596/1986](#) ha richiamato [l'articolo 130, comma 1, del D.P.R. n. 43/1973](#), secondo cui "*le 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'[articolo 8 del D.P.R. n. 633/1972](#) in ordine all'esecuzione del trasporto/spedizione a cura o a nome del cedente;
- la [M. 178/E/1996](#) 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.

Seminario di specializzazione

CASI PRATICI DI IVA CON L'ESTERO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)