

**Risposta n. 568/2022**

***OGGETTO: IVA - Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione - Cessioni indirette dotazioni e provviste di bordo - Art. 8-bis, primo comma, lett. d) d.P.R. n. 633 del 1972***

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

**QUESITO**

La società ALFA (d'ora in avanti anche l'"Istante" o la "Società") è una società con sede legale e partita IVA in Italia facente parte del gruppo societario BETA gruppo multinazionale con sede in un Paese UE, leader mondiale nel settore dei prodotti vernicianti.

Tra i principali settori di business, il settore "Marine & Protection" riveste particolare importanza.

Infatti, principali clienti in questo settore sono armatori e società armatoriali anche di rilevanza internazionale, nei cui confronti vengono ceduti vernici e prodotti utili alla

verniciatura di navi, anche di grandi dimensioni, adibite per la navigazione in alto mare (i.e. navi container, navi da crociera, grandi navi per i trasporti commerciali, etc.).

Le politiche di business del gruppo BETA prevedono generalmente che le forniture a navi presenti nelle acque o nel territorio italiano siano ripartite come segue:

A. per le vendite effettuate verso società armatoriali nazionali, la cessione è effettuata direttamente dalla Società con consegna diretta nei confronti del cliente armatore italiano;

B. per le vendite effettuate verso società armatoriali internazionali, la cessione può essere diretta oppure effettuata per il tramite di un promotore (Società estera facente parte del gruppo BETA) situato in un Paese diverso dall'Italia. Con specifico riferimento al flusso in cui interviene il Promotore:

1) l'Istante vende la propria merce ad altra società del gruppo BETA (da questo momento "Promotore"), che ha il rapporto commerciale con i clienti finali;

2) il "Promotore" vende a cliente finale armatore (da questo momento "Cliente finale" o "Armatore");

Il trasporto dei prodotti è realizzato dall'Istante, su indicazione del "Promotore", e la merce è consegnata dal primo cedente direttamente nei confronti del cliente finale, nei luoghi dove si trova l'imbarcazione.

Ai fini del presente interpello, si farà riferimento al solo business di cui al punto sub B in relazione al quale si riassumono di seguito maggiori dettagli circa i due principali flussi di transazione.

1° Flusso: Dry Dock

Cessione delle pitture e applicazione delle stesse da parte di cantieri specializzati quando le navi sono in bacino.

La consegna della merce è effettuata direttamente dall'Istante presso i luoghi dell'area portuale dove la nave è localizzata (i.e. bacini di carenaggio).

Trattasi di cessioni di prodotti utilizzati per la manutenzione periodica obbligatoria che gli armatori sono tenuti ad effettuare, al fine di essere in regola con i parametri stabiliti a livello internazionale IMO.

L'applicazione di tali vernici viene fatta da cantieri specializzati ed è propedeutica dell'autorizzazione a navigare rilasciata dagli Enti di classifica, per conto dell'amministrazione statale.

La fornitura delle vernici con diretta applicazione sulla nave, da un punto di vista fiscale e doganale, è qualificabile come dotazione di bordo (cfr. art. 267 del decreto del Presidente della Repubblica del 23 gennaio 1973 n. 43 - Testo Unico Doganale).

2° Flusso: Sea store

Cessione delle pitture con consegna e caricamento diretto a bordo della nave.

La consegna della merce è effettuata direttamente dall'Istante presso i luoghi dell'area portuale dove la nave è ormeggiata; successivamente alla consegna, il prodotto, a differenza del flusso "dry dock", non viene applicato direttamente sulla nave, ma è caricato a bordo dell'imbarcazione.

Tali cessioni sono realizzate esclusivamente per consentire all'equipaggio della nave di procedere alla manutenzione ordinaria della nave mentre la stessa è in navigazione.

Successivamente alla consegna e all'imbarco del prodotto, lo stesso verrà applicato sulla nave durante la navigazione o in momenti successivi all'imbarco, da cui il nome "Sea store", essendo dette forniture, di fatto, assimilabili ai fini fiscali e doganali alle *provviste di bordo* (cfr. art. 252 del d.P.R. n. 43 del 1973 - *Testo Unico Doganale*).

Nell'ambito di entrambi i flussi (i.e. Dry Dock e Sea store), il Promotore, una volta ricevuto l'ordine di acquisto da parte di un cliente, invia il proprio ordine d'acquisto alla Società Istante, chiedendo che quest'ultima proceda al trasporto e alla consegna dei prodotti nei bacini di carenaggio dove sono localizzate le navi (nel caso del flusso Dry Dock) o che consegni i prodotti al cliente nei luoghi dove la nave è ormeggiata (nel caso del flusso Sea store), in quanto destinati al rifornimento della nave.

Il Promotore non entra mai in possesso dei prodotti e sia in relazione al primo che al secondo flusso dell'operazione triangolare, la cessione si considera effettuata, anche ai fini fiscali, alla consegna fisica dei prodotti nei confronti dell'armatore. Tale consegna è documentata da apposita documentazione doganale che ne certifica l'avvenuto imbarco sulla nave.

In entrambi i flussi la consegna delle merci dall'Istante nei confronti del cliente finale armatore avviene in una zona portuale sottoposta a vigilanza da parte dell'autorità doganale del porto dove è situata l'imbarcazione. I prodotti, prima di essere consegnati al fornitore, sono soggetti a controllo da parte dell'Agenzia delle Dogane e la consegna è sempre attestata mediante apposita documentazione emessa da quest'ultima, che certifica non solo il transito dei prodotti, ma anche l'utilizzo e/o l'imbarco degli stessi a bordo della nave.

In tal senso, prima di essere consegnata al cliente finale armatore, la merce è sottoposta all'apertura di una pratica di esportazione doganale. Tale pratica doganale è intrapresa dalla Società Istante che assume in relazione a detta procedura la qualifica di esportazione doganale.

La pratica di esportazione doganale si conclude con la consegna, da parte dell'Ufficio dell'Agenzia delle Dogane del porto dove è localizzata la nave, della documentazione doganale comprovante l'avvenuto imbarco della merce.

In merito, la Società a proposito della prova dell'avvenuto imbarco della merce, in linea con le indicazioni fornite dalla prassi amministrativa, descrive la seguente procedura:

- la Società Istante, identificatosi come esportatore doganale, presenta la dichiarazione di esportazione all'Ufficio doganale di esportazione;
- l'Ufficio provvede, dunque, all'accettazione della dichiarazione di esportazione, rilasciando il codice MRN;
- al momento, poi, della presentazione delle merci all'Ufficio doganale di uscita, l'operatore doganale comunica l'MRN della dichiarazione di esportazione, indicando, altresì, le informazioni concernenti le merci;
- a questo punto l'Ufficio doganale di uscita esamina le merci sulla base delle informazioni ricevute dall'ufficio doganale di esportazione;
- se tutto è conforme, l'Ufficio doganale di uscita concede lo svincolo per l'uscita delle merci;
- una volta che le merci sono state svincolate per l'uscita, le stesse sono tenute sotto vigilanza dall'Ufficio doganale di uscita fino al momento in cui le stesse escono

dal territorio doganale della UE o, nel caso di specie, fino al momento in cui si provvede all'imbarco delle merci sulla nave;

- l'Ufficio doganale di uscita informa l'Ufficio doganale di esportazione dell'uscita/imbarco delle merci e provvede all'aggiornamento dei propri sistemi;

- l'esportatore doganale (i.e. l'Istante) è abilitato a verificare l'avvenuto imbarco delle merci attraverso il codice MRN comunicato, verificando sul sito dell'Agenzia delle Dogane che la merce sia qualificata come merce esportata dal territorio unionale.

L'Istante rappresenta, inoltre, che mentre per il flusso "Sea Store" la pratica doganale di esportazione si conclude contestualmente alla consegna dei prodotti al cliente finale armatore, per il flusso "Dry dock" la pratica di esportazione doganale si conclude solo successivamente alla conclusione dei lavori che prevedono l'applicazione della pittura sull'imbarcazione; ciò in quanto, al termine dei lavori potrebbero esservi dei prodotti non utilizzati che sono restituiti al primo cedente. Tali prodotti non vengono considerati ai fini della pratica di esportazione doganale, in quanto all'atto della chiusura della pratica gli stessi saranno recuperati da parte dell'Istante; ai fini IVA tale restituzione sarà gestita come reso merce.

Solo con l'individuazione della quantità di prodotti effettivamente utilizzati (e considerati esportati ai fini doganali) viene chiusa la pratica doganale con consegna della documentazione comprovante l'esportazione doganale della merce e contestualmente viene emessa fattura (ed eventualmente anche nota di credito per le quantità di prodotti non utilizzati) da parte dell'Istante nei confronti del Promotore e da parte del Promotore nei confronti del cliente finale.

Tanto premesso, la Società con l'istanza in esame chiede di chiarire:

1. se il regime IVA di non imponibilità ex art. 8-*bis*, primo comma, lett. d) del d.P.R. n. 633 del 1972 possa trovare applicazione per le cessioni indirette di dotazioni di bordo effettuate nell'ambito del flusso "Dry dock", caricate direttamente sulle navi situate sul territorio italiano, così come previsto per le cessioni indirette di provviste di bordo effettuate nell'ambito del flusso "Sea Store", consegnate direttamente all'armatore e imbarcate sulla nave;

2. quali sono le modalità di compilazione del modello di dichiarazione d'alto mare in caso cessioni indirette con promotori non residenti, privi di codice fiscale italiano.

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

### Quesito 1

Con riferimento al primo quesito, l'Istante rappresenta, preliminarmente, che i prodotti oggetto di cessione nell'ambito del flusso denominato Dry Dock sono stati qualificati, ai fini fiscali e doganali, come dotazioni di bordo.

Per quanto riguarda il regime IVA delle cessioni indirette di dotazioni di bordo, in base all'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia (cfr. *Corte di Giustizia, Sentenza 26 giugno 1990, C-185/89, Velker International Oil Company*), dette operazioni sono non imponibili ex lettera d) dell'art. 8-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972 se effettuate direttamente nei confronti dell'armatore che utilizzerà i beni stessi quali provvista/dotazione di bordo.

In proposito, l'Agenzia delle Entrate, adeguandosi all'orientamento dei Giudici Unionali, nella Risposta ad interpello n. 174 del 6 aprile 2022, ha chiarito che "*Ai sensi*

*dell'articolo 8-bis, lettera d), del Decreto IVA, le cessioni di apparati motori e di parti di ricambio, nonché le cessioni di beni destinati a dotazione di bordo sono non imponibili ai fini IVA se, come riconosciuto dalla Corte di Giustizia UE nella citata sentenza Velker, 26 giugno 1990, causa C-185/89, effettuate unicamente a favore dell'armatore che li utilizzerà come dotazione di bordo. L'agevolazione, quindi, non è ammessa quando la cessione di questi beni è effettuata in uno stadio commerciale anteriore".*

Ad avviso della Società, questo ultimo documento di prassi non ha tenuto in debita considerazione i principi dettati in tema di cessione indirette di gasolio (c.d. *bunkeraggio*) sia dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, nella sentenza *Fast Bunkering Klaipėda* (cfr. Corte di Giustizia, Sentenza 3 settembre 2015, C-526/13 *Fast Bunkering*) sia dalla stessa Agenzia delle Entrate, nella Risoluzione n. 1/E del 9 gennaio 2017, nelle Risoluzioni congiunte con l'Agenzia delle Dogane n. 69/E e n. 1/D del 13 giugno 2017.

Ad avviso della Società istante, nei documenti sopra citati, tanto la Corte di Giustizia quanto le amministrazioni nazionali, affermando preliminarmente che le cessioni di carburante rientrano nel novero delle operazioni descritte dalla lettera d) dell'art 8-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, hanno confermato l'applicazione del titolo di non imponibilità ex art. 8-bis, primo comma, lett. d) del d.P.R. n. 633 del 1972, anche alle cessioni effettuate tra il primo cedente e il promotore, nel caso di cessioni indirette di carburante verso un armatore.

In particolare, la Risoluzione n. 1/E del 9 gennaio 2017 ha esteso l'applicazione del titolo di non imponibilità ex art. 8-bis, primo comma, lett. d), anche alle cessioni effettuate dai primi cedenti nei confronti dei trader promotori (questi



cedenti diretti nei confronti dell'armatore), stabilendo che *"la non imponibilità [...] è applicabile anche al contestuale e concomitante trasferimento della proprietà del carburante dalla Società petrolifera all'intermediario ("trader"). Ciò, a condizione che la consegna del carburante sia effettuata dalla società petrolifera - su indicazione dell'intermediario - direttamente nel serbatoio della nave e che tale circostanza sia attestata dall'espletamento delle formalità doganali da parte di quest'ultima ai sensi dell'art. 269, paragrafo 3, del Codice doganale dell'Unione, di cui al Regolamento n. 952 del 2013"*.

In merito alle formalità doganali, la Società fa presente che l'Agenzia delle Entrate, nella risposta ad interpello n. 325/E del 30 luglio 2019 ha stabilito che: *"[...] nel caso delle provviste e dotazioni di bordo, ad esclusione dei carburanti e lubrificanti, la non imponibilità delle cessioni è subordinata alla prova dell'avvenuto imbarco"*.

Alla luce dei chiarimenti di prassi e di giurisprudenza sopra richiamati, ad avviso della Società, ai fini del regime di non imponibilità ex art. 8-bis, primo comma, lett. d) del d.P.R. n. 633 del 1972, è necessario, dunque, il riscontro delle seguenti condizioni:

- consegna dei beni dal primo cedente direttamente nei confronti dell'armatore, talché sia possibile affermare che il promotore non è mai entrato nella disponibilità materiale dei beni, così da poter essere considerato proprietario come inteso dalla giurisprudenza europea;

- contestualità o vicinanza temporale delle due cessioni;
- espletamento delle formalità doganali.

L'Istante ritiene che in relazione alle cessioni di dotazioni di bordo effettuate nel flusso Dry Dock siano rispettate tutte le suddette condizioni e che, pertanto, nel caso di

specie sia applicabile regime IVA di non imponibilità ex art. 8-bis, primo comma, lett. d) del d.P.R. n. 633 del 1972.

A sostegno delle proprie argomentazioni, la Società segnala alcune recenti pronunce della Corte di Cassazione (Sentenza n. 12140 - Sezione V Civile del 14 aprile 2022 ed Ordinanza n. 12220 - Sezione VI Civile del 14 aprile 2022) che confermerebbero l'applicazione del regime di non imponibilità anche alle cessioni indirette di provviste di bordo (i.e. vettovagliamento) effettuate tra il primo cedente e l'intermediario (senza rappresentanza), laddove la consegna sia effettuata direttamente dal primo cedente nei confronti del cliente finale armatore e che, come affermato nella sentenza *Fast Bunkering Klaipėda*, (cfr. Corte di Giustizia, Sentenza 3 settembre 2015, C-526/13 *Fast Bunkering* "il trasferimento avvenga al più presto, in concomitanza del momento in cui l'armatore sia stato autorizzato a disporre di fatto, come se fosse il proprietario").

Alla luce di quanto sopra, dunque, l'Istante ritiene che il principio sancito nella sentenza *Velker International Oil Company* sia stato (in parte) superato a favore di un principio che ammette l'applicazione del regime di non imponibilità IVA per tutte le cessioni, siano esse dirette o indirette (effettuate tramite intermediari), con consegna nei confronti dell'armatore comprovata da apposita documentazione doganale.

Per completezza, con riferimento al flusso *Sea Store* l'Istante ritiene che non vi siano dubbi in merito all'applicazione del regime di imponibilità ex art. 8-bis, primo comma, lett. d) del d.P.R. n. 633 del 1972 trattandosi di cessioni indirette di provviste di bordo imbarcate direttamente sulle navi (i.e. *Sea Store*).

A conferma di quanto sopra, la Società rinvia ai chiarimenti forniti con le Risoluzioni n. 1/E del 9 gennaio 2017 e Risoluzione n. 69/E del 14 giugno 2017.

## Quesito 2

Per quanto riguarda il secondo quesito, concernente le modalità di compilazione del modello di dichiarazione d'alto mare in caso di cessioni indirette effettuate da promotori non residenti, privi di codice fiscale italiano, ad avviso della Società istante, il modello di "dichiarazione di alto mare" può considerarsi valido anche in assenza della compilazione del campo codice fiscale, colonna 3, Sezione II, Quadro B, e che, pertanto, possa considerarsi rispettato il requisito previsto dal terzo comma dell'art. 8-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972 ai fini dell'applicazione del regime IVA di non imponibilità IVA *ex art. 8-bis*, primo comma, lett. d) del d.P.R. n. 633 del 1972 tanto nelle cessioni dirette che nelle cessioni indirette relative ai flussi Dry Dock e Sea Store individuati. Qualora, invece, si dovesse considerare il codice fiscale un elemento obbligatorio, l'istante ritiene che l'armatore possa indicare il codice fiscale del primo fornitore (i.e. cedente indiretto). L'istante ritiene, infatti, che, il promotore estero che effettua la predetta cessione in regime di non imponibilità nei confronti di altri soggetti esteri (i.e. armatore estero) non sia obbligato alla registrazione ai fini IVA in Italia.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Al fine di fornire un riscontro al quesito di cui al punto 1), concernente il regime IVA applicabile alle cessioni di vernici che la società istante effettua nell'ambito del flusso "Dry dock" (con consegna della merce effettuata direttamente dall'Istante presso i luoghi dell'area portuale dove la nave è localizzata) e alle cessioni dei medesimi prodotti effettuate nell'ambito del flusso "Sea Store" (con consegna diretta all'armatore e imbarco sulla nave), è utile richiamare il quadro normativo di riferimento, alla luce

dei principi interpretativi espressi dalla Corte di giustizia UE ai quali si è uniformata la prassi amministrativa.

In base all'art. 8-*bis*, primo comma, lett. d), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (con il quale è stato recepito nell'ordinamento interno l'art. 15, commi 4 e 7, della sesta direttiva 77/388/CEE, trasfuso nell'art. 148, lett. a) e lett. e), della direttiva n. 2006/112/CE), sono considerate operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, non imponibili ad IVA, *"le cessioni di apparati motori e loro componenti e di parti di ricambio degli stessi e delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere precedenti, [navi adibite alla navigazione in alto mare e aeromobili, utilizzati per il trasporto di passeggeri e per l'esercizio di attività commerciali] le cessioni di beni destinati a loro dotazione di bordo e le forniture destinate al loro rifornimento e vettovagliamento, comprese le somministrazioni di alimenti e di bevande a bordo, ed escluse, per le navi adibite alla pesca costiera, le provviste di bordo"*.

In ordine all'ambito applicativo di detto regime fiscale, la Corte di Giustizia UE ha espresso in più occasioni il proprio orientamento (cfr. sentenza 26 giugno 1990, causa C-185/89, di seguito sentenza "Velker"; sentenza 14 settembre 2006, cause riunite C-181/04, C-182/04 e C-183/04, di seguito sentenza "Elmeka"; sentenza 19 luglio 2012, causa n. C-33/11, di seguito "A Oy" e, da ultimo, sentenza 3 settembre 2015, C-526/13, di seguito "Fast Bunkering").

In particolare, per quanto riguarda la sentenza "Velker", il caso sottoposto alla Corte di Giustizia riguardava una controversia insorta tra l'amministrazione finanziaria olandese e la società Velker International Oil Company, avente ad oggetto il regime IVA applicabile alle cessioni di partite di gasolio effettuate, tra diversi operatori economici,

anteriormente all'ultima cessione di gasolio effettuata dalla Velker nei confronti della società armatrice della nave.

L'Organo di giustizia comunitario ha ribadito che, in linea generale, le disposizioni della sesta direttiva che stabiliscono l'esenzione dall'imposta (*rectius*, la non imponibilità) devono essere interpretate restrittivamente, in quanto comportano una deroga alla regola generale della tassazione delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso da un soggetto passivo all'interno di ciascuno Stato membro UE.

La Corte di Giustizia UE ha statuito che, come nel caso di operazioni all'esportazione, l'esenzione (*rectius*, la non imponibilità) si applica esclusivamente alle cessioni di beni spediti o trasportati dal venditore o per suo conto al di fuori della Comunità, così l'esenzione prevista per le operazioni di rifornimento di navi si applica unicamente alle cessioni di beni effettuate direttamente nei confronti dell'armatore che utilizzerà i beni medesimi per il rifornimento.

La Corte ha, pertanto, escluso che possano fruire del vantaggio fiscale le cessioni di beni effettuate in stadi anteriori del processo commerciale, anche qualora detti beni siano, alla fine, utilizzati per il rifornimento delle navi.

A tale ultimo proposito, la Corte di Giustizia UE ha affermato che *"l'estensione dell'esenzione agli stadi commerciali che precedono la cessione finale delle merci all'armatore richiederebbe che gli Stati organizzassero meccanismi di controllo e di sorveglianza per assicurare che le merci cedute in esenzione fiscale raggiungano la loro ultima destinazione. Lungi dal comportare una semplificazione amministrativa, questi meccanismi si tradurrebbero, per gli Stati e per gli operatori interessati, in costrizioni*

*inconciliabili con la corretta e semplice applicazione delle esenzioni"* (cfr. punto 24 della sentenza Velker).

Dalle motivazioni addotte nella citata sentenza, si desume che l'orientamento rigoroso assunto dalla Corte di Giustizia è connesso alla *ratio* del regime di non imponibilità riservato alle operazioni all'esportazione e alle operazioni assimilate all'esportazione - vale a dire il principio dell'imposizione dei beni e dei servizi nel loro luogo di "consumo" - ed è ispirato essenzialmente dall'esigenza di cautelare l'amministrazione finanziaria di ciascuno Stato membro in ordine alla effettiva ultima destinazione delle merci acquistate per il rifornimento delle navi.

In sostanza, la Corte non ha fornito un'interpretazione "soggettiva" della norma comunitaria di esenzione, bensì un'interpretazione funzionale alla *ratio* della norma medesima (esplicitata nei termini anzidetti).

Infatti, ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità alle cessioni delle dotazioni di bordo non assumono rilievo le caratteristiche dell'acquirente (vale a dire l'identificazione dello stesso nell'armatore ovvero nel proprietario della nave), bensì esclusivamente la destinazione finale e l'utilizzo effettivo delle merci per il rifornimento delle navi (e/o degli aeromobili).

In quest'ottica, la cessione diretta dal provveditore all'armatore della nave beneficia dell'esenzione perché concretizza, di per sé, il consumo/utilizzo finale della merce.

Il medesimo principio interpretativo espresso nella citata sentenza "Velker" - in base al quale l'esenzione da IVA è subordinata alla destinazione/utilizzo effettivo presso le navi e/o gli aeromobili dei beni e servizi di cui trattasi - è desumibile, altresì, dalle

motivazioni della sentenza "A Oy", con la quale la Corte di Giustizia UE si è pronunciata in merito al regime IVA applicabile alla cessione di aeromobili destinati al trasporto internazionale.

In tale occasione, pur ribadendo l'interpretazione "oggettiva" della norma comunitaria di esenzione, la Corte ha affermato che il regime di esenzione (*rectius*, di non imponibilità) trova applicazione alla cessione di un aeromobile utilizzato per il trasporto internazionale a pagamento anche nell'ipotesi in cui detta cessione sia effettuata nei confronti di un operatore economico che non esercita detta attività di trasporto, ma che acquista tale aeromobile per cederne l'utilizzo ad una compagnia di navigazione aerea che pratica il trasporto aereo internazionale a pagamento.

Anche in tal caso assume rilevanza determinante, ai fini della non imponibilità della cessione, l'utilizzo effettivo dell'aeromobile (per il trasporto aereo internazionale). In altre parole, nella recente sentenza "A Oy", la Corte di Giustizia ha riconosciuto l'esenzione dall'imposta alla cessione "indiretta" dell'aeromobile, esclusivamente in ragione del tipo di bene oggetto della cessione e dei meccanismi di registrazione e di autorizzazione ai quali è subordinata la gestione dello stesso, tali da consentire, ad avviso della Corte, un'efficace verifica circa l'effettivo uso dell'aeromobile, senza comportare per gli Stati membri e per gli operatori interessati "*costrizioni inconciliabili con la corretta e semplice applicazione delle esenzioni prescritte dalla sesta direttiva*".

Tali principi sono stati ulteriormente affinati dalla Corte di Giustizia UE con la pronuncia "Fast Bunkering" relativa ad un caso di bunkeraggio in cui la fornitura di carburante, da parte della società petrolifera, è eseguita tramite l'intermediazione di un *trader* (cfr. Corte di Giustizia, sentenza 3 settembre 2015, C-526/13).

In particolare, i Giudici dell'Unione in tale occasione hanno evidenziato che nella fattispecie oggetto della causa *"sebbene, secondo le forme previste dal diritto nazionale applicabile, la proprietà del carburante sia stata formalmente trasferita agli intermediari e si presuma che questi ultimi abbiano agito in nome proprio, in nessun momento tali intermediari sono stati in condizione di disporre dei quantitativi forniti, poiché il potere di disporre è appartenuto agli armatori sin dal caricamento del carburante"* ad opera della società petrolifera. In tali ipotesi, le operazioni realizzate dalla società petrolifera, secondo la Corte, *"non possono essere qualificate come cessioni effettuate nei confronti di intermediari che agiscono in nome proprio, ma si dovrebbe considerare che costituiscono cessioni effettuate direttamente nei confronti di armatori che, a tale titolo, possono beneficiare dell'esenzione di cui all'art. 148, lettera a), della direttiva 2006/112"*. Peraltro, con la predetta sentenza, la Corte di Giustizia ha chiarito che *"detta esenzione può essere applicata ove il trasferimento ai suddetti intermediari della proprietà dei beni interessati, nelle forme previste dal diritto nazionale applicabile, sia intervenuto al più presto in concomitanza del momento in cui gli armatori delle navi adibite alla navigazione in alto mare sono stati autorizzati a disporre di tali beni, di fatto, come se ne fossero i proprietari, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare"*. Tale concomitanza tra il trasferimento della proprietà del carburante e la piena disponibilità dello stesso da parte dell'armatore - idonea a scongiurare il rischio di "detassare" uno stadio commerciale anteriore della merce - sussiste, secondo la Corte, *"nelle ipotesi in cui il trasferimento della proprietà del carburante si realizza soltanto in seguito al caricamento"* (sent. cit. punto 48). Del resto, solo dopo aver



caricato il carburante nel serbatoio la società petrolifera è in condizione di determinare il quantitativo effettivamente trasferito ed emettere così la relativa fattura.

Conformemente all'orientamento espresso nella citata sentenza "Fast Bunkering", con la risoluzione 13 giugno 2017, n. 69/E, la scrivente ha chiarito il regime applicabile alle c.d. operazioni di bunkeraggio, a decorrere dal 1° maggio 2016, non più considerate, ai fini doganali, un'esportazione.

In proposito, la scrivente ha precisato che il regime di non imponibilità di cui all'articolo 8-*bis*, primo comma, lett. d), del d.P.R. n. 633 del 1972 è applicabile anche nell'ipotesi particolare in cui la consegna del carburante direttamente a bordo della nave dell'armatore avvenga mediante l'intervento di due *trader*. Ciò, a condizione che il trasferimento della proprietà del carburante fra *trader* sia contestuale e concomitante al caricamento dello stesso direttamente a bordo della nave da parte del fornitore e sempre che la cessione fra *trader* non contempa, in alcun momento, la disponibilità materiale del carburante da parte di questi ultimi.

Il beneficio fiscale della non imponibilità IVA sulla cessione di carburante effettuata dalla società petrolifera all'armatore viene applicato, pertanto, anche alla cessione effettuata (dalla società petrolifera) nei confronti dell'intermediario ovvero tra intermediari a condizione che la consegna del carburante all'armatore sia effettuata direttamente dalla società petrolifera e che la prova di tale approvvigionamento sia fornita attraverso l'espletamento delle formalità doganali descritte al punto 1) della medesima risoluzione n. 69 del 2017.

Secondo i chiarimenti forniti con il citato documento di prassi, in sostanza, assume rilievo dirimente, ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità di cui

all'art. 8-*bis*, primo comma, lett. d), del d.P.R. n. 633 del 1972, la "tracciabilità" della merce di cui trattasi (*i.e.* carburante) fino alla destinazione finale, vale a dire fino al suo "consumo" a bordo della nave, comprovata, nel caso di specie, dalle modalità di consegna del carburante nonché dalle connesse formalità doganali.

Tutto ciò premesso, avendo riguardo al caso in esame, la cessione che interviene tra la società istante e il Promotore (*i.e.* altra società del gruppo BETA che ha il rapporto commerciale diretto con gli armatori, clienti finali) ha ad oggetto vernici/pitture, necessarie per la manutenzione periodica obbligatoria delle navi, le quali, in base quanto riferito dalla Società Istante e qui assunto acriticamente, sono qualificabili, ai fini doganali, a seconda degli utilizzi nell'ambito del flusso *Dry Dock* e del flusso *Sea store*, rispettivamente, come dotazioni di bordo o provviste di bordo. La Società Istante evidenzia che, al pari del caso trattato nella sentenza della CGUE "Fast Bunkering", i prodotti in questione sono trasportati e consegnati dalla stessa nei bacini di carenaggio dove sono localizzate le navi (nel caso del c.d. flusso *Dry Dock*) o direttamente a bordo della nave (nel caso del c.d. flusso *Sea store*).

Secondo quanto rappresentato, quindi, il promotore-intermediario non entra mai nel possesso dei prodotti.

Come indicato dalla Società, inoltre, la consegna delle merci dall'Istante all'armatore avviene in una zona portuale sottoposta a vigilanza da parte dell'Autorità Doganale che ne certifica l'avvenuto imbarco nella nave (doc. all. n. 5). Si tratta, dunque, di una consegna dei prodotti documentata dall'Agenzia delle Accise, Dogane e Monopoli (di seguito anche ADM) che ne certifica non solo il transito ma anche l'utilizzo e/o imbarco a bordo della nave.

Ciò posto, ad avviso della scrivente, nel caso in esame, sulla base di quanto riportato, non suscettibile di sindacato in sede di risposta alle istanze di interpello ma solo nelle competenti sedi accertative, l'effettiva disponibilità dei prodotti in questione passa direttamente dall'Istante all'armatore, destinatario diretto della consegna, come risulta dalla documentazione rilasciata da ADM cui l'istante fa riferimento.

La consegna della vernice/pittura effettuata dall'Istante sotto la vigilanza degli Uffici doganali competenti direttamente presso i luoghi dell'area portuale dove la nave è localizzata (nel caso del flusso *Dry Dock*), così come la consegna di detti prodotti direttamente a bordo della nave, effettuata previo espletamento delle relative procedure doganali (nel caso del flusso *Sea store*), possono considerarsi idonee a realizzare la concomitanza tra il trasferimento della proprietà dei prodotti e il momento in cui l'armatore può disporre degli stessi, coerentemente con il principio interpretativo espresso dai Giudici Unionali in relazione al caso "Fast Bunkering".

In sostanza, ad avviso della scrivente, le formalità doganali descritte dalla Società Istante, in questa sede assunte acriticamente sul presupposto della loro correttezza, espletate sotto la vigilanza delle competenti Autorità Doganali, costituiscono un efficace sistema di tracciabilità della merce oggetto dell'istanza, tale da consentire il controllo/verifica della sua destinazione finale e, dunque, del "consumo" della stessa a bordo delle navi, con ciò escludendo, conseguentemente, l'esistenza di uno "*stadio commerciale ulteriore*" (cui, nei termini anzidetti, dal beneficio della non imponibilità).

Tale orientamento risulta, altresì, coerente con la recente sentenza della Corte di Cassazione del 14 aprile 2022, n. 12140, richiamata anche dalla Società Istante. In particolare, i Giudici della Suprema Corte hanno riconosciuto l'applicazione del regime

di non imponibilità, di cui alla lettera d) del primo comma dell'art. 8-*bis* d.P.R. n. 633 del 1972, anche alle cessioni indirette di prodotti e bevande (cd vettovagliamento).

In tale occasione, i giudici di legittimità hanno chiarito che la *"consegna direttamente a bordo realizza, dunque, la concomitanza tra il trasferimento della proprietà e il momento in cui l'armatore è autorizzato a disporre dei beni, proprio perché nessun altro passaggio è risultato occorrente. La consegna, difatti, si traduce nella possibilità per chi la riceve, di disporre di fatto dei beni come se ne fosse il proprietario, secondo la definizione unionale di cessione..."*.

Tanto premesso, si ritiene che l'applicazione del regime di non imponibilità di cui all'art. 8-*bis*, primo comma, lett. d), del d.P.R. n. 633 del 1972 alle cessioni di vernici/pitture (qualificate dotazioni o provviste di bordo), effettuate dall'Istante nei confronti del Promotore, tracciabili nei termini anzidetti sotto la vigilanza delle Autorità Doganali e mediante l'espletamento delle rigorose procedure a tal riguardo stabilite, sia compatibile con le esigenze di cautela fiscale che hanno indotto la Corte di Giustizia UE a limitare detto regime alle cessioni dirette all'armatore o proprietario della nave.

In merito al quesito di cui al punto 2), concernente le modalità di compilazione del modello di dichiarazione d'alto mare in caso di cessioni indirette effettuate da promotori non residenti, privi di codice fiscale italiano, si rinvia ai chiarimenti forniti con la citata Risoluzione n. 1/E del 9 gennaio 2017, in base ai quali *"...ove l'intermediario sia un operatore economico non stabilito nel territorio nazionale, lo stesso dovrà identificarsi, ai fini IVA, ai sensi dell'art. 35-ter del d.P.R. n. 633 del 1972"*.

Resta fermo, in ogni caso, che l'ambito applicativo del regime di non imponibilità di cui al citato art. 8-*bis* d.P.R. n. 633 del 1972 è limitato esclusivamente alle cessioni

di beni effettuate in relazione alle navi effettivamente destinate alla navigazione in alto mare.

**IL DIRETTORE CENTRALE,  
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO  
(firmato digitalmente)**