



Direzione Centrale Normativa

***OGGETTO: Interpello ordinario (Art. 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212).***

***Trattamento IVA del bunkeraggio di prodotti petroliferi***

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 8 del DPR 26 ottobre 1972 è stato esposto il seguente

### **QUESITO**

Una Società petrolifera ha chiesto chiarimenti in merito al trattamento IVA applicabile alle operazioni di rifornimento di carburante a bordo delle navi - c.d. "bunkeraggio"- svolte tramite l'intermediazione di un trader e, in particolare, alla cessione dei prodotti petroliferi effettuata dalla predetta Società al trader. La Società, inoltre, con documentazione integrativa, ha precisato che la cessione del prodotto avviene con la clausola Incoterms FOB ("free on board"). La compagnia petrolifera provvede, pertanto, ad immettere il carburante nel serbatoio della nave dell'armatore; la consegna del carburante è ultimata, ed il titolo di proprietà è trasferito, al passaggio del carburante nel serbatoio della nave. In nessun caso il

carburante è messo a disposizione del trader (che può essere un soggetto stabilito nel territorio dello Stato oppure stabilito al di fuori di questo sia in un paese Europeo che non Europeo); in nessun caso il trader acquisisce la disponibilità del prodotto. In altri termini, chiarisce la Società, il flusso fisico prevede il passaggio dei beni direttamente dalla stessa alla nave designata ed il prodotto è immesso nel serbatoio della nave attraverso mezzi che sono nella esclusiva disponibilità dell'interpellante.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'art. 269 del codice doganale dell'Unione istituito dal regolamento UE n. 952 del 2013 stabilisce il principio secondo cui *“le merci unionali che devono uscire dal territorio doganale sono vincolate al regime di esportazione”*. Il successivo paragrafo 2 stabilisce, altresì, che *“il paragrafo 1 non si applica alle seguenti merci unionali: (...) c) merci fornite, esenti da IVA o da accise, come approvvigionamento di aeromobili o navi, indipendentemente dalla destinazione dell'aeromobile o della nave, per cui è necessaria una prova di tale approvvigionamento”*. Infine, il paragrafo 3 stabilisce che *“le formalità concernenti la dichiarazione in dogana all'esportazione di cui alla normativa doganale si applicano ai casi di cui al paragrafo 2, lettere... c)”*.

L'interpellante ritiene che la citata disposizione del CDU non abbia l'effetto di far venir meno la qualificazione, ai fini IVA, delle operazioni in argomento come cessioni all'esportazione. In particolare, la Società ritiene che il richiamo alla normativa doganale contenuto nell'articolo 8, comma 1, lettera a) del DPR n. 633/1972 secondo cui *“l'esportazione deve risultare da documento doganale...”* è finalizzato unicamente alla prova dell'esportazione necessaria a:

i) superare la presunzione di immissione in consumo dei beni nel territorio italiano;

ii) provare l'invio del bene fuori del territorio dell'Unione Europea. Tale prova deve quindi risultare da un documento doganale.

Tale soluzione è confermata, ad avviso della Società, dalle linee guida concernenti le disposizioni doganali secondo cui le cessioni di beni esistenti nel territorio unionale e destinati ad essere imbarcati su navi in partenza da porti unionali sono considerate esportazioni non regolari e sono supportate dalla dichiarazione doganale all'esportazione. In particolare, secondo le predette linee guida, le operazioni in argomento devono:

i) essere documentate tramite l'emissione di una dichiarazione di esportazione recante il codice EX;

ii) soddisfare le formalità doganali previste dagli articoli da 158 a 195 del CDU ed i relativi movimenti di esportazione devono essere registrati e regolarmente chiusi presso il sistema informatico doganale.

Le predette linee guida, evidenzia la Società, prevedono espressamente che la certificazione di uscita emessa dall'Ufficio doganale dopo la verifica che le provviste di bordo di carburanti e lubrificanti messi a bordo della nave abbiano lasciato il territorio unionale possa essere utilizzata come prova dell'uscita dal territorio doganale dell'Unione ai fini delle esenzioni IVA ed accise.

Secondo l'interpellante, quindi, nell'attuale sistema di rilevazione elettronica ECS (Export Control System) il messaggio elettronico che attesta che le provviste di bordo di carburanti e lubrificanti messi a bordo della nave abbiano lasciato il territorio unionale è elemento soddisfacente della prova dell'esportazione richiesta dall'articolo 8, comma 1, lett. a), nella parte in cui si richiede, per l'inquadramento ai fini IVA della cessione all'esportazione, che il bene sia stato spedito al di fuori del territorio doganale e che tale evento sia provato in modo idoneo attraverso la documentazione doganale. Conseguentemente, la Società ritiene che, conformemente alla risoluzione n. 101/E del 2002, la cessione dei prodotti petroliferi effettuata, con clausola Incoterms FOB, nei confronti del trader possa

essere qualificata come cessione all'esportazione ai sensi e per gli effetti dell'articolo 8, comma 1, lett. a), nel rispetto delle seguenti condizioni:

- i) sia il cedente stesso a provvedere alla messa a bordo dei prodotti petroliferi e all'adempimento degli obblighi doganali
- ii) la nave esca dal mare territoriale dopo il compimento delle operazioni di bunkeraggio.

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

Ai fini dell'individuazione del trattamento IVA applicabile alla fattispecie prospettata giova, preliminarmente, richiamare il quadro normativo europeo e nazionale di riferimento.

La direttiva del Consiglio del 28 novembre 2016, n. 2006/112/CE, (di seguito direttiva IVA) riconosce l'esenzione delle operazioni all'esportazione (art. 146), delle operazioni assimilate (art. 151) e dei trasporti internazionali (art. 148). Si tratta di esenzioni il cui obiettivo consiste nell'osservanza del principio dell'imposizione dei beni o dei servizi di cui trattasi nel loro luogo di destinazione.

Con riguardo alla fattispecie del c.d. bunkeraggio rileva, in particolare, l'art. 148, lett. a) della direttiva IVA secondo cui Gli Stati membri esentano *“le cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento delle navi adibite alla navigazione in alto mare e al trasporto a pagamento di passeggeri o utilizzate nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca, nonché delle navi adibite ad operazioni di salvataggio ed assistenza in mare e delle navi adibite alla pesca costiera, salvo, per queste ultime, le provviste di bordo”*.

Per costante giurisprudenza della Corte di Giustizia *“il principio della neutralità fiscale significa che gli operatori economici che effettuano le stesse*

*operazioni non possono essere trattati in modo diverso quanto alla riscossione dell'IVA e, alla luce di ciò, le esenzioni devono essere interpretate in senso restrittivo in quanto costituiscono eccezioni al principio generale secondo il quale l'IVA deve essere riscossa su ogni cessione di beni o prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo; tuttavia, il requisito dell'interpretazione restrittiva non va inteso nel senso che i termini utilizzati per definire le esenzioni debbano essere interpretati in modo da privare queste ultime dei loro effetti” (vd. ad esempio, con riguardo all'esenzione connesse ai trasporti internazionali, Corte di Giustizia 18 ottobre 2007, Navicon e giurisprudenza citata)*

Secondo la disciplina nazionale di attuazione della direttiva IVA la fattispecie di c.d. bunkeraggio è riconducibile nella categoria delle operazioni non imponibili.

In particolare, rileva l'art. 8, comma 1, lett. a), del DPR n. 633 del 1972, secondo cui costituiscono cessioni all'esportazione non imponibili *“le cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedizione dei beni fuori del territorio della Comunità economica europea, a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi. (...). La esportazione deve risultare da documento doganale, o da vidimazione apposta dall'Ufficio doganale su un esemplare della fattura ovvero su un esemplare della bolla di accompagnamento emessa a norma dell'art. 2 del D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627 o, se questa non è prescritta, sul documento di cui all'articolo 21, comma 4, terzo periodo, lettera a)”*.

Il successivo articolo 8-bis, lett. d), del DPR n. 633 del 1972 stabilisce che *“sono assimilate alle cessioni all'esportazione, se non comprese nell'articolo 8:*  
(...)

*d) 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, 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”.*

Le fattispecie disciplinate dalle predette disposizioni del DPR n. 633 del 1972, come chiarito dalla Suprema Corte di Cassazione (sentenza n. 20575 del 2011), sono diverse e non sovrapponibili. L’art. 8-bis riconosce, infatti, la non imponibilità alle operazioni di scambio concernenti specifici ed individuati beni e prestazioni di servizi, senza alcun altra condizione per ottenere il beneficio; l’art. 8, comma 1, lett. a), invece, disciplina le esportazioni - indipendentemente dalla natura e caratteristiche dei beni ceduti - eseguite mediante trasporto o spedizione dei beni a nome dei cedenti o commissionari ed assoggetta il beneficio alla prova della esportazione che deve risultare da un documento doganale.

In particolare, secondo l’orientamento della giurisprudenza di Cassazione, il diverso ambito di applicazione delle predette disposizioni si ricava dall’incipit dell’art. 8-bis, comma 1, secondo cui le operazioni ivi contemplate non costituiscono cessioni alla esportazione ma sono soltanto assimilate a quelle (ai fini della non imponibilità), sempre che non integrino fattispecie già comprese nell’art. 8. Ciò consente di individuare tra l’art. 8 e l’art. 8-bis un rapporto di genus ad speciem.

Tanto premesso, il caso concreto in esame concerne una prassi commerciale diffusa secondo cui quando una nave necessita di carburante, l’armatore contatta un intermediario, indicandogli la nave, la quantità (approssimativa) di carburante necessario e il porto (o eventualmente i porti) in cui la nave sarà ormeggiata e disponibile per il rifornimento. L’intermediario sceglie, quindi, un fornitore ed effettua un ordine di carburante da consegnare a bordo della nave. In tali fattispecie sussistono, di solito, due distinti trasferimenti di proprietà del carburante, correlati e contestuali: un primo trasferimento a favore dell’intermediario e un successivo trasferimento dello stesso prodotto da parte dell’intermediario all’armatore, con consegna diretta effettuata dalla compagnia petrolifera direttamente nel serbatoio

della nave. In tali circostanze, l'intermediario, pur essendo formalmente proprietario dei beni, non li detiene materialmente al momento della cessione all'armatore.

In merito al corretto trattamento fiscale, ai fini IVA, delle fattispecie di bunkeraggio come sopra delineate, secondo il tradizionale orientamento della giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea, *“le operazioni di approvvigionamento delle navi adibite alla navigazione in alto mare sono esentate in quanto sono equiparate ad operazioni all'esportazione”* (cfr. Corte di Giustizia, sentenze: 26 giugno 1990, C-185/89, Velker). Di conseguenza, secondo la predetta giurisprudenza l'esenzione in argomento, prevista dall'art. 148, lett. a), della direttiva 2006/112, *“non può essere estesa alle cessioni di tali beni effettuate in uno stadio commerciale anteriore”* (cfr. sentenza cit. Velker, punto 22). Ciò significa che il beneficio della esenzione prevista dall'art. 148, lett. a), della direttiva 2006/112 per le cessioni di beni destinati all'approvvigionamento, implica che tale cessione sia effettuata nei confronti dell'armatore delle navi adibite alla navigazione in alto mare che ne farà uso e, pertanto, deve intervenire nello stadio finale della catena di approvvigionamento di tali beni.

Sulla base del predetto orientamento della giurisprudenza europea, la prassi dell'Amministrazione finanziaria ha ritenuto, in passato, che le disposizioni nazionali di cui agli artt. 8 e 8-bis del DPR n. 633 del 1972 dovessero essere interpretate nel senso che *“a differenza dell'art. 8 in cui si contemplano espressamente i casi di cessioni all'esportazione tramite commissionari o operazioni triangolari, il beneficio fiscale disposto dall'art. 8-bis può essere applicato solo a cessioni dirette a favore degli armatori o ai soggetti proprietari delle navi”* (cfr. Risoluzione n. 85 del 1998; Risoluzioni n. 101/E e n. 191/E del 2002). Tale soluzione era, altresì, coerente con la legislazione doganale anteriore al 1° maggio 2016, in base alla quale le merci “comunitarie” destinate all'approvvigionamento, esente da imposta, di navi, indipendentemente dalla destinazione della nave, dovevano essere vincolate al regime doganale

dell'esportazione (cfr. art. 786 delle DAC, di cui al regolamento n. 2454/93 e art. 161 del CDC di cui al Regolamento 2913/92). In particolare, rilevava il primo comma dell'art. 254 del T.U.L.D. secondo cui le provviste di bordo (art. 252 TULD), 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, secondo i dettami dell'art. 8, comma 1, lett. a), del DPR n. 633 del 1972, qualora fosse il cedente stesso a provvedere alla messa a bordo degli oli minerali e all'adempimento degli obblighi doganali, la nave lasciasse le acque territoriali dell'Unione entro 48 ore, dal compimento delle operazioni di bunkeraggio (cfr. Risoluzione n. 101/E del 2002).

Dal 1° maggio 2016, come evidenziato dall'interpellante, è entrato in vigore il nuovo codice doganale dell'Unione istituito dal regolamento UE n. 952 del 2013 che, all'art. 269, paragrafo 2, lett. c), sancisce che **non** devono essere vincolate al regime doganale di esportazione le merci unionali fornite, esenti da IVA o da accise, come approvvigionamento di navi, indipendentemente dalla destinazione della nave, per cui è necessaria una prova di tale approvvigionamento.

La circostanza che, a decorrere dal 1° maggio 2016, il c.d. bunkeraggio non è più considerato, ai fini doganali, un'esportazione, impedisce di attribuire alle merci fornite come approvvigionamento delle navi la qualificazione di esportazione anche ai fini IVA.

Con particolare riguardo al trattamento fiscale, ai fini IVA, applicabile alla fattispecie oggetto dell'interpello, in cui la fornitura di carburante è eseguita tramite l'intermediazione di un trader (residente ovvero non residente) giova richiamare la recente giurisprudenza della Corte di Giustizia UE. Tale giurisprudenza dell'Unione ha ribadito che l'articolo 148, lettera a), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che *“l'esenzione prevista in tale disposizione, in linea di principio, non è applicabile alle cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento*



*effettuate nei confronti di intermediari che agiscono in nome proprio, anche qualora, alla data della cessione, la destinazione finale dei beni sia conosciuta, debitamente fissata e le relative prove siano state fornite all'amministrazione tributaria, conformemente a una normativa nazionale"* (Corte di Giustizia, sentenza 3 settembre 2015, C-526/13, Fast Bunkering).

In particolare, evidenziano i Giudici dell'Unione, nelle fattispecie in argomento *"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"*. Tuttavia, 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 sussiste, secondo la Corte, *"nelle ipotesi in cui il trasferimento della proprietà del carburante (all'intermediario) 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.

L'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia, che non è estensibile al di là del caso specifico trattato, appare utile, tuttavia, ad individuare il corretto trattamento IVA della fattispecie oggetto di interpello.

Al riguardo, si è dell'avviso che, coerentemente all'evoluzione normativa ai fini doganali nonché alla luce del recente orientamento della giurisprudenza europea, le fattispecie di bunkeraggio in argomento debbano essere ricondotte alla previsione di non imponibilità di cui all'art. 8-bis, primo comma, lett. d), del DPR n. 633 del 1972 che opera indipendentemente dalla circostanza che le predette fattispecie costituiscano esportazione agli effetti doganali.

Con particolare riguardo alla fattispecie oggetto del presente interpello, si è dell'avviso che la non imponibilità prevista dalla predetta disposizione, in relazione alle cessioni di carburante effettuate in favore dell'armatore delle navi adibite alla navigazione in alto mare, 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'articolo 269, paragrafo 3, del Codice doganale dell'Unione, di cui al Regolamento n. 952 del 2013.

Nella predette condizioni, è possibile riconoscere, ai fini IVA, la sussistenza di due cessioni di beni territorialmente rilevanti nello Stato, cui torna applicabile il beneficio della non imponibilità ai sensi dell'art. 8-bis, comma 1, lett. d). Ne consegue che, 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 DPR n. 633 del 1972.

Si osserva, infine, che, nella fattispecie in argomento, entrambe le operazioni concorrono alla formazione del c.d. plafond ossia della facoltà di acquistare senza applicazione dell'IVA ai sensi della lettera c) del primo comma dell'art. 8. Facoltà

riconosciuta dall'art. 8, secondo comma, del DPR n. 633 del 1972 ai soggetti passivi (c.d. esportatori abituali) che si trovino nelle condizioni previste dall'articolo 1 del decreto-legge 29 dicembre 1983, n. 746, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17.

Tuttavia, riguardo al caso concreto in esame, la Società fornitrice di carburante maturerà plafond c.d. "libero" ossia per l'intero importo della cessione effettuata in favore dell'intermediario. Invece, ai sensi dell'art. 8, comma 2, ultimo periodo, del DPR n. 633 del 1972, il plafond che si forma in capo all'intermediario sarà, in parte, "vincolato" nei limiti dell'acquisto effettuato dalla Società fornitrice di carburante e, in parte, "libero" per l'importo pari al ricarico operato sulle cessioni degli stessi beni effettuata nei confronti dell'armatore della nave.

Stante, infine, la sussistenza di obiettive condizioni di incertezza, ai sensi dell'art. 10, comma 3, della legge n. 212 del 2000 (cd. statuto dei diritti del contribuente), non sono applicabili sanzioni per i comportamenti posti in essere in virtù della Risoluzione n.101/E del 2002 citata dall'interpellante che, alla luce dei presenti chiarimenti, deve intendersi superata.

\*\*\*\*\*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)