

## IVA

---

### ***Cessione di prodotti petroliferi all'armatore per mezzo di trader***

di **Marco Peirola**

In linea con la previsione dell'art. 148, lett. a), della Direttiva n. 2006/112/CE, l'art. 8-bis, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972 considera **non imponibili** 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, 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**”*.

La questione se il beneficio della non imponibilità sia applicabile alle cessioni di carburante effettuate, **direttamente o tramite intermediari**, da società petrolifere è stata risolta dall'Amministrazione finanziaria.

Con la R.M. 22 luglio 1998, n. 85/E, è stato precisato 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 o degli aeromobili**”*.

In coerenza con la posizione della Corte di giustizia (causa C-185/99 del 26 giugno 1990, *Velker International Oil Company*), in cui è stato affermato che *“possono essere considerate cessioni di beni destinati al rifornimento di navi solo le cessioni effettuate nei confronti dell'armatore che utilizzerà tali beni per il rifornimento, senza che il carico dei beni a bordo delle navi debba coincidere materialmente con le cessioni all'armatore stesso”*, la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 191 del 17 giugno 2002 ha puntualizzato che non è di ostacolo all'applicazione della non imponibilità la circostanza che il carburante sia **imbarcato a cura del primo cedente** (società petrolifera), né tanto meno il fatto che il *trader*, pur essendo proprietario dei beni, **non li detenga materialmente** al momento della cessione all'armatore.

Di regola, quindi, alla cessione di prodotti petroliferi effettuata dall'intermediario a favore dell'armatore si applica il regime di non imponibilità previsto dall'art. 8-bis del D.P.R. n. 633/1972, mentre la cessione effettuata dalla compagnia petrolifera nei confronti dell'intermediario va **assoggettata ad IVA**.

A ben vedere, anche quest'ultima operazione **beneficia della non imponibilità**, seppure ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. a), del decreto IVA, laddove ricorrano i presupposti esplicitati dalla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 29 marzo 2002, n. 101, secondo cui la cessione di carburante dalla compagnia petrolifera al *trader* può rientrare nell'ambito applicativo della citata previsione di non imponibilità alla duplice condizione che sia il cedente stesso a

provvedere alla **messa a bordo del carburante e all'adempimento degli obblighi doganali** e che la nave esca dal mare territoriale **entro il termine di 48 ore**.

Ai fini della non imponibilità della prima cessione, risulta pertanto necessario che la proprietà del carburante sia trasferita **contestualmente**, con riguardo anche alla cessione all'armatore, nel **momento del rifornimento materiale della nave** in partenza dal territorio dello Stato. Questa condizione è rispettata se entrambe le cessioni sono poste in essere con la **clausola FOB (Free On Board)**, in modo che l'esportazione sia provata anche per la compagnia petrolifera sulla base dell'art. 254 del D.P.R. n. 43/1973 (Testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale), cioè in virtù della **presunzione di esportazione** che conferisce al carburante la posizione doganale definitiva di merce esportata e il diritto alla non imponibilità ai fini IVA. Con l'ulteriore condizione riferita alla partenza della nave entro le 48 ore dalle operazioni di rifornimento trova applicazione la previsione dell'art. 255 del D.P.R. n. 43/1973, secondo cui, *"agli effetti del consumo delle provviste di bordo estere e di quelle nazionali esportate, le navi italiane e straniere in navigazione nel mare territoriale sono considerate fuori del territorio doganale"*.

La non imponibilità della cessione posta in essere dalla compagnia petrolifera nell'ambito di una triangolazione con la clausola FOB è stata **confermata** dalla Corte di giustizia. Nella sentenza *Fast Bunkering Klaipėda* (causa **C-526/13** del 3 settembre 2015), si afferma che l'agevolazione è riconosciuta quando la doppia cessione, dalla società petrolifera al *trader* e da quest'ultimo all'armatore, avviene con tale clausola, di talché la proprietà del carburante si trasferisce contestualmente, per entrambe le cessioni, nel momento del passaggio nel serbatoio della nave.

Secondo i giudici europei, il *trader* può avvalersi dell'esenzione se diventa proprietario del carburante acquistato quando viene caricato nel serbatoio della nave, nel qual caso si presume che l'armatore sia autorizzato a disporne, di fatto, come se ne fosse il proprietario. In pratica, *"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 (...)"*. Di conseguenza, le cessioni nei confronti dell'intermediario *"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'articolo 148, lettera a), della direttiva 2006/112"*.

In conclusione, per la Corte, anche quando la cessione del carburante è effettuata attraverso lo schema della triangolazione, il regime di non imponibilità applicabile alla cessione nei confronti del *trader* è quello dell'art. 8-bis, previsto anche per la cessione all'armatore, e non quello dell'art. 8 del decreto IVA.

*Per approfondire le problematiche relative all'Iva vi raccomandiamo il seguente master di*

*specializzazione:*

