

IVA

Il trattamento fiscale delle cessioni di carburante all'interno di una nave

di **Marco Bargagli**

Le operazioni di **"bunkeraggio"** vengono poste in essere quando occorre rifornire **una nave di carburante**.

L'**armatore** contatta il **trader** - che **agisce come mero intermediario** - indicandogli la nave, la quantità di carburante necessario ed il porto in cui l'imbarcazione sarà ormeggiata e disponibile per il rifornimento.

Successivamente, l'intermediario seleziona un **fornitore** di sua fiducia ed effettua l'ordine di carburante da immettere nel serbatoio della nave.

In merito si verificano, solitamente, due distinti **trasferimenti di proprietà** del carburante:

- il primo **passaggio del bene** a favore dell'intermediario (*trader*);
- il successivo trasferimento del **prodotto petrolifero** dall'intermediario all'armatore, con consegna effettuata dalla compagnia petrolifera direttamente nel serbatoio della nave.

Di conseguenza, il *trader* che agisce come intermediario, pur essendo **formalmente proprietario dei beni**, non li detiene materialmente al momento della cessione all'armatore.

Ciò posto, con la recente [risoluzione 1/E/2017](#), l'**Agenzia delle Entrate** ha esteso il **regime di non imponibilità Iva**, previsto dall'[articolo 8-bis del D.P.R. 633/1972](#), anche alle cessioni di carburante effettuate con l'intervento di soggetti intermediari, proprio nell'ambito delle **"operazioni di bunkeraggio"**.

Il citato documento di prassi è stato emanato in linea con le argomentazioni espresse dalla recente **giurisprudenza della Corte di Giustizia UE**, secondo la quale il **regime di non imponibilità Iva** può essere applicato sia alle **cessioni** effettuate dalla società petrolifera **direttamente nei confronti dell'armatore**, sia alle precedenti **operazioni di cessione intermedie** operate nei confronti dei *trader*, **nazionali o esteri**, purché questi ultimi **non entrino in possesso dei beni**.

Il recente chiarimento valuta anche l'impatto delle disposizioni in vigore dal **1 maggio 2016**, data in cui vige il **nuovo codice doganale UE** istituito dal **Regolamento 952/2013/UE** che, all'[articolo 269, paragrafo 2, lett. c\)](#), sancisce che **non devono essere vincolate al regime**

doganale di esportazione le merci UE, esenti da Iva o da accise, fornite a titolo di approvvigionamento di navi, indipendentemente dalla destinazione delle stesse, per cui è necessaria una prova di tale rifornimento.

Quindi, sulla base della nuova disciplina doganale di riferimento, **il c.d. bunkeraggio non è più considerato, ai fini doganali, un'esportazione**. Tuttavia, tale circostanza, **non impedisce** di attribuire alle merci fornite come approvvigionamento delle navi la qualifica di **esportazione** anche ai fini Iva.

Infatti, la recente **giurisprudenza della Corte di Giustizia UE** ha chiarito 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 merito, la Corte rileva che: *“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**”*.

Nelle operazioni di *bunkeraggio*, le **cessioni** effettuate dalla società petrolifera, prosegue il **giudice comunitario**, *“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/UE](#)”*.

In conclusione, **l'Agenzia delle Entrate**, coerentemente all'evoluzione normativa ai fini doganali, nonché alla luce del recente orientamento espresso dalla giurisprudenza europea, ha sancito che le fattispecie di *bunkeraggio* possono essere ricondotte alla **previsione di non imponibilità** ex [articolo 8-bis, comma 1, lett. d\), del D.P.R. 633/1972](#), che opera indipendentemente dalla circostanza che le suddette operazioni **costituiscano cessione all'esportazione ai fini doganali**.

Infatti, il **regime di non imponibilità** previsto 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*).

Tuttavia, per godere **dell'agevolazione Iva**, occorre che la consegna del carburante venga 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 952/2013/UE**.

Al ricorrere delle predette condizioni, sarà possibile riconoscere, ai fini Iva, la **sussistenza di due cessioni di beni territorialmente rilevanti nello Stato**, alle quali si rende applicabile il **regime della non imponibilità** ai sensi dell'[articolo 8-bis, comma 1, lett. d\) del D.P.R. 633/1972](#).

In ultima analisi si rileva che, qualora il *trader* (intermediario) sia un **operatore economico non stabilito ai fini Iva sul territorio dello Stato**, lo stesso dovrà identificarsi ai sensi dell'[articolo 35-ter del D.P.R. 633/1972](#).

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

Scopri le sedi in programmazione >