

Risposta n. 174/2022

OGGETTO: Non imponibilità IVA - Cessioni di dotazioni di bordo effettuate a favore di soggetti non aventi la qualifica di "armatori" - Cessioni all'esportazione - Articolo 8 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 del 1972

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

QUESITO

Alfa (in seguito, "Società", "Istante" o "Contribuente") è una società non residente, identificata ai fini IVA in Italia ai sensi dell'articolo 35-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in breve, "Decreto IVA") per attività di commercio all'ingrosso di beni non specializzati, in particolare prodotti utilizzati nel settore marittimo quali compressori, pompe, filtri e ricambi per navi.

La Società intenderebbe disporre di un magazzino in Italia (in breve, "LS") dove custodire i beni oggetto della sua attività.

L'Istante riferisce che è anche sua intenzione:

1. acquistare beni oggetto della propria attività da fornitori italiani, che fatturerebbero alla "sua partita IVA italiana";
2. rivenderli in qualità di soggetto identificato ai fini IVA in Italia, a soggetti non residenti UE e extra UE, rivenditori e/o intermediari di armatori che a loro volta

effettueranno operazioni attive con armatori, società di gestione o ancora rivenditori, con consegna franco magazzino LS e spedizione a cura del cliente presso deposito gestito da uno spedizioniere doganale in paese UE, che successivamente curerà la messa a bordo nave.

Tutte le operazioni di vendita saranno comprovate da bolla doganale di esportazione intestata alla Società e come acquirente il primo rivenditore intermediario.

La merce pertanto viaggerà, a cura del cedente su incarico del cessionario, dal magazzino italiano LS al paese estero (ad esempio porto di Rotterdam o porto di Tangeri) - spesso non coincidente con lo stato di residenza del cliente - e a mezzo operazioni curate dallo spedizioniere doganale verrà imbarcata su navi.

La Società pertanto effettua l'esportazione di un bene che, per le caratteristiche intrinseche del prodotto, rientra fra le dotazioni di bordo ai sensi dell'articolo 8-*bis* del Decreto IVA.

Tuttavia il bene non viene ceduto ad un soggetto appartenente al mondo armatoriale, bensì in una fase precedente, ad una società di intermediazione o di rivendita che a sua volta rivenderà, nella stragrande maggioranza dei casi, a un armatore o società di gestione navi.

La vendita a intermediari tuttavia inibisce all'Istante la possibilità di ricevere da tali soggetti l'eventuale comunicazione di alto mare che permetterebbe la vendita in regime di non imponibilità ai sensi dell'articolo 8 *bis* del Decreto IVA.

La cessione è comprovata sempre da bolletta di esportazione che accompagna la merce.

L'Istante chiede di conoscere la corretta modalità di fatturazione delle cessioni di beni che effettua con la partita IVA italiana a soggetti economici stranieri (rivenditori, spedizionieri e/o intermediari dell'armatore).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene che le vendite di beni che per loro natura rientrano fra le dotazioni di bordo, qualora effettuate a rivenditori o intermediari degli armatori, rientrino nel novero delle cessioni all'esportazione di cui all'articolo 8 del Decreto IVA e non fra le operazioni a esse assimilate di cui al successivo articolo 8 *bis*. Ciò in aderenza a quanto disposto dalla Corte di Giustizia europea che, nella Sentenza *Velker*, causa C-185/89, ha stabilito 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 o vettovagliamento della nave. Pertanto, non può essere applicato il regime di esenzione di cui all'articolo 15 n° 4 direttiva Cee 17/05/77 (trasfuso nella non imponibilità di cui all'articolo 8 *bis* del Decreto IVA) alle cessioni di beni effettuate in uno stadio commerciale anteriore, come nel caso prospettato, in cui la fatturazione e la vendita hanno quale controparte non l'armatore, bensì un intermediario o rivenditore estero che agisce per conto terzi.

Ritiene pertanto che si ricada nella fattispecie contemplata dall'articolo 8 del Decreto IVA, trattandosi di cessione all'esportazione di un prodotto a soggetto extracomunitario con trasporto e spedizione a cura del cedente su incarico dei cessionari, indipendentemente dal fatto che i beni ceduti possano essere ricompresi nella categoria delle dotazioni di bordo.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

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.

Al riguardo si reputa opportuno ricordare che:

- per costante giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea, *"le esenzioni devono essere interpretate in maniera restrittiva, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'imposta sulla cifra d'affari è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo (cfr. Corte di Giustizia, sentenze: 26 giugno 1990, causa C-185/89, Velker International Oil Company, punto 19; 16 settembre 2004, causa C-382/02, Cimber Air, punto 25)"*;
- per l'*incipit* del citato articolo 8-*bis*, le cessioni di beni e prestazioni di servizi ivi elencate *«Sono assimilate alle cessioni all'esportazione, se non comprese nell'articolo 8...»*.

Le cessioni di beni indicate nell'articolo 8-*bis* del Decreto IVA rientrano pertanto nell'ambito di applicazione di questa disposizione solo se non costituiscono esportazioni ai sensi del precedente articolo 8.

Ai fini dell'applicazione dell'articolo 8 del Decreto IVA, si fa presente che:

- a) non rileva lo Stato ove è stabilito il cedente, che può essere un soggetto passivo stabilito ai fini IVA in Italia oppure in altro Stato UE o Extra-UE.

Per la normativa doganale, ai fini della presentazione della dichiarazione doganale di esportazione, gli operatori economici che figurano come esportatori devono essere stabiliti nel territorio doganale dell'Unione ed in possesso di un numero di identificazione (EORI) rilasciato dalle autorità doganali competenti per il luogo in cui sono stabiliti, ai sensi dell'art. 9 del Regolamento UE 952/2013 (Codice doganale dell'Unione). Peraltro, la definizione di soggetto esportatore ai fini doganali è contenuta nell'articolo 1, punto 19, del regolamento delegato (UE) 2015/2446 come modificato dal regolamento delegato (UE) 1063/2018) secondo cui è individuato come tale la persona stabilita nel territorio doganale dell'Unione che ha la facoltà di decidere che le merci devono uscire dal territorio doganale. Sull'applicazione di tale disposizione si rinvia ai chiarimenti forniti dall'Agenzia delle dogane e dei Monopoli

con nota prot. 112029 del 15 ottobre 2018 e nota prot. 181512 del 22 novembre 2019;

b) non rileva lo Stato ove è stabilito ai fini IVA l'acquirente, né se ha lo *status* di soggetto passivo IVA, potendo agire anche in veste di privato consumatore;

c) i beni devono trovarsi in Italia e essere trasportati dal territorio dello Stato verso un Paese Extra-UE, con la consegna degli stessi **fuori** dal territorio doganale dell'UE.

Con riferimento alla fattispecie oggetto del presente interpello, dalle informazioni fornite dal Contribuente, qui assunte acriticamente, è possibile desumere che:

- oggetto della cessione sono dei beni che si trovano o troveranno in Italia, presso un suo magazzino;
- l'Istante agisce in qualità di esportatore;
- l'acquirente è un soggetto passivo IVA, privo della qualifica di armatore e che si "frappone nella catena";
- il trasporto dei beni fuori dal territorio doganale della UE avviene a cura del cedente e su incarico dei cessionari.

Nulla è detto con riferimento ai rapporti intercorrenti tra i suoi cessionari e gli armatori, né sono allegati i relativi contratti.

Per quanto prima chiarito, si ritiene che la cessione prospettata dall'Istante - nei termini sopra acriticamente ricostruiti - in linea di principio rientra nel regime di non imponibilità di cui all'articolo 8 del Decreto IVA, indipendentemente dal fatto che abbia a oggetto beni, per le loro caratteristiche ricompresi nella categoria delle dotazioni di bordo. Tale cessione dovrà essere adeguatamente accompagnata da apposito documento doganale.

Le cessioni destinate, invece, in altri Stati membri della UE sono "cessioni intracomunitarie non imponibili", disciplinate dagli articoli 41 e seguenti del D.L. n. 331 del 1993.

**Firma su delega della Direttrice centrale
Danila D' Eramo**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)