

Risposta n. 244/2024

OGGETTO: Cessioni di vernici per rivestimento marittimo verso armatori o compagnie navali e presso porti italiani, comunitari ed extra-comunitari – Articoli 8 e 8-bis d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 – Articolo 41 del D.L. 30 agosto 1993 n. 331

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

QUESITO

La società Alpha Italia S.r.l. (di seguito anche "Alpha" "l'Istante" e/o "la Società")
- consociata italiana del gruppo multinazionale Alpha - effettua, sul territorio nazionale, comunitario ed extracomunitario, cessioni di vernici per rivestimento marittimo verso armatori o compagnie navali sia italiane che estere.

Con il presente interpello, la Società chiede chiarimenti in merito alla corretta interpretazione e applicazione della disciplina dell'Imposta sul Valore Aggiunto recata dall'art. 8-bis, comma 1, lett. d) ("Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione") del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

L'Istante rappresenta che le vendite sul territorio nazionale verso armatori/compagnie navali italiane sono gestite da Alpha Italia e, quindi, si configurano quali cessioni dirette dalla Società ai clienti finali.

Di contro (e in accordo alla *policy* commerciale del Gruppo), le vendite sul territorio nazionale verso armatori/compagnie navali estere sono effettuate dalla consociata estera del Gruppo Alpha competente, che detiene le relazioni commerciali con lo specifico cliente. Ad esempio, nel caso di vendita effettuata in Italia ad un cliente inglese, si realizzerà una triangolazione composta dalle seguenti due transazioni:

1. Alpha Italia effettua una cessione di beni nei confronti di Alpha UK;
2. Alpha UK effettua una cessione di beni nei confronti del cliente finale (armatore/compagnia navale inglese la cui nave risulta nel porto italiano).

In questa ipotesi, la cessione assumerà le vesti di una triangolazione composta da (i) una prima vendita *intercompany* tra Alpha Italia e la consociata coinvolta e (ii) una seconda vendita tra la predetta consociata (con il ruolo di "Promotore") ed il cliente finale.

Alpha Italia provvede alla consegna dei beni (barattoli di vernice) dai propri magazzini ubicati in Italia direttamente presso le imbarcazioni ormeggiate in un porto nazionale.

Ai fini del presente interpello, la Società fa presente che intende fare riferimento unicamente alla seconda casistica (cessione a cliente estero triangolata su società Promotrice del Gruppo Alpha).

Tale ultima fattispecie si suddivide, a sua volta, in due distinti flussi, a seconda del momento in cui la vernice è destinata ad essere applicata sulle imbarcazioni:

- nel caso di cessioni aventi ad oggetto i prodotti *Dry Dock* (DD), l'applicazione delle pitture avviene da parte di cantieri specializzati su navi ferme in bacino di carenaggio. Si tratta, infatti, di prodotti impiegati per la manutenzione periodica che gli armatori sono tenuti ad effettuare al fine di garantire la conformità dei mezzi agli standard internazionali stabiliti a livello IMO (*International Maritime Organization*). In tal caso, Alpha Italia consegna direttamente la merce presso i luoghi dell'area portuale ove l'imbarcazione è localizzata. Da un punto di vista fiscale e doganale, la fornitura di vernici con diretta applicazione su nave è qualificabile come dotazione di bordo;

- in relazione alle vendite di prodotti *Sea Stock* (SS), invece, si ha la cessione delle pitture con loro consegna e successivo caricamento diretto a bordo nave. Più nello specifico, Alpha Italia, su incarico del soggetto Promotore, consegna la merce presso i luoghi dell'area portuale ove l'imbarcazione è ormeggiata. Il prodotto non viene tuttavia applicato subito sullo scafo, bensì caricato a bordo; la fornitura sarà infatti impiegata dall'equipaggio per procedere alla manutenzione ordinaria della nave durante la fase di navigazione. A fini fiscali e doganali, questo tipo di fornitura è assimilabile alle provviste di bordo.

Dal punto di vista operativo, l'Istante rappresenta che la cessione si articola nelle seguenti fasi (valide per entrambi i flussi di DD e SS):

1) l'armatore/compagnia di navigazione estera invia l'ordine di acquisto alla società del Gruppo Alpha con cui ha il contatto commerciale;

2) detta società (Promotore) invia il proprio ordine di acquisto ad Alpha Italia, chiedendo che quest'ultima proceda al trasporto e alla consegna dei prodotti presso

i bacini di carenaggio (nel caso di *Dry Dock*), ovvero presso l'area portuale ove è ormeggiata l'imbarcazione e va effettuato il rifornimento a bordo (nel caso di *Sea Stock*).

Quindi, il Promotore non entra mai in possesso dei beni, stante la consegna fisica direttamente al cliente finale da parte di Alpha Italia; tale consegna risulta comprovata da specifica documentazione doganale che certifica l'avvenuto imbarco in nave (SS) o utilizzo della merce sullo scafo della stessa (DD).

Infatti, sia in caso di *Dry Dock* che di *Sea Stock*, la consegna delle merci avviene all'interno di una area portuale sottoposta a vigilanza dell'autorità doganale.

Pertanto, la fornitura, prima di essere consegnata direttamente al cliente finale, è oggetto di controllo ad opera dell'Agenzia delle Dogane e così, tanto la consegna quanto l'utilizzo delle pitture sulle navi (DD) o il loro stoccaggio a bordo (SS), vengono attestati da apposita documentazione.

In effetti, anteriormente alla consegna al cliente finale armatore, la merce viene sottoposta a una pratica di esportazione doganale aperta da Alpha Italia che, in relazione a questa procedura, assume la qualifica di esportatore doganale. A tale riguardo, la Società descrive la seguente procedura:

- Alpha Italia, per il tramite dello spedizioniere designato, identificandosi come esportatore doganale presenta all'Ufficio doganale di esportazione la dichiarazione di esportazione;

- l'Ufficio provvede ad accettare la dichiarazione rilasciando il codice MNR (*Movement Reference Number*);

- al momento della presentazione delle merci all'Ufficio doganale di uscita, Alpha Italia (sempre per il tramite dello spedizioniere designato) comunica l'MRN assegnato alla dichiarazione di esportazione e fornisce le informazioni concernenti i prodotti;
- l'Ufficio doganale di uscita esamina le merci sulla base delle informazioni ricevute dall'Ufficio doganale di esportazione;
- riscontrata la conformità, l'Ufficio doganale di uscita svincola le merci e, da questo momento, le medesime sono tenute sotto vigilanza dell'Ufficio doganale stesso fino al momento di loro uscita dalla UE ovvero, nello specifico caso, fino al momento del loro imbarco su nave;
- l'Ufficio doganale di uscita informa l'Ufficio doganale di esportazione dell'uscita/imbarco delle merci con aggiornamento della tracciatura telematica;
- Alpha Italia può, a questo punto, verificare l'avvenuto imbarco attraverso il codice MRN assegnato in precedenza.

Al termine della pratica doganale, Alpha Italia emette fattura *intercompany* verso il Promotore e quest'ultimo, a propria volta, emette fattura verso il cliente finale.

Nel caso di specie, la fornitura riguarda imbarcazioni del cliente finale aventi i requisiti di cui all'art. 8-*bis*, co. 3 del D.P.R. 633/1972 (navi adibite alla navigazione in alto mare, ossia navi che hanno "*effettuato nell'anno solare precedente o, in caso di primo utilizzo, effettua nell'anno in corso un numero di viaggi in alto mare superiore al 70 per cento*").

Tanto premesso, il primo quesito (**quesito 1**) oggetto della presente istanza riguarda l'applicabilità del regime di non imponibilità IVA di cui all'art. 8-*bis*, comma 1, lett. d) del D.P.R. 633/1972 alle cessioni di vernici (a fini tanto di *Dry Dock* quanto di

Sea Stock) effettuate da Alpha Italia nell'ambito delle citate operazioni di triangolazione nei confronti della consociata (i.e. Promotore) che (senza mai acquisire il possesso di detti beni) li cede al cliente finale, ossia a imbarcazioni situate in porti nazionali che presentano i requisiti per garantire l'applicabilità della norma in parola (navi adibite alla navigazione in alto mare, secondo la definizione dell'art. 8-*bis* comma 3).

L'Istante, oltre alle operazioni descritte nel primo quesito, effettua anche cessioni di barattoli di vernice, qualificabili come dotazioni o provviste di bordo, nei confronti di clienti aventi imbarcazioni situate in porti o cantieri navali comunitari o extracomunitari.

In particolare, la Società illustra le seguenti quattro casistiche:

a) cessione in porti extracomunitari a soggetti residenti o identificati a fini IVA in uno Stato UE;

b) cessione in porti extracomunitari a soggetti non residenti o identificati a fini IVA in uno Stato UE;

c) cessione in porti comunitari a soggetti residenti o identificati a fini IVA in uno Stato UE (Italia inclusa);

d) cessione in porti comunitari a soggetti non residenti né identificati a fini IVA in uno Stato UE.

Nei casi prospettati i beni vengono spediti dall'Italia (magazzino dell'Istante), trasportati dall'Istante oppure mediante l'ausilio di un trasportatore terzo, e possono essere consegnati:

- direttamente a bordo nave nel porto nella quale quest'ultima è ormeggiata;

- in un cantiere navale in attesa del caricamento a bordo nave e dell'utilizzo della merce da parte dell'armatore/cessionario per effettuare le opportune manutenzioni e riverniciature della nave.

Tali fattispecie si possono verificare quando:

- i beni sono consegnati in Stati UE o Extra-UE dove il Gruppo Alpha non ha una *subsidiary*; per cui, usualmente, è l'*entity* territorialmente più vicina al punto di consegna che prende in carico l'ordine relativo alla fornitura di barattoli di vernice;
- i cessionari sono clienti dell'Istante e non di altre società del Gruppo.

Come già specificato nel primo quesito, la Società precisa che anche in tal caso le cessioni di beni effettuate dall'Istante avvengono nei confronti di clienti che possiedono imbarcazioni aventi i requisiti di cui all'art. 8-*bis* comma 3 del D.P.R. 633/1972. Inoltre, ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità IVA di cui all'art. 8-*bis*, l'Istante ottiene dal soggetto cessionario la "dichiarazione di navigazione in alto mare" sulla base delle modalità previste prima dalla risoluzione n. 54 del 6 agosto 2021 e, successivamente, dalla più recente risoluzione n. 2 del 9 gennaio 2024.

Tanto premesso, il secondo quesito (**quesito 2**) oggetto della presente istanza riguarda l'applicabilità del regime di non imponibilità IVA di cui all'art. 8-*bis* comma 1, lett. d) del D.P.R. 633/1972 nel caso in cui la cessione di vernici (a fini tanto di *Dry Dock* quanto di *Sea Stock*) venga effettuata da Alpha Italia nei confronti di clienti aventi imbarcazioni situate in porti o cantieri navali comunitari o extracomunitari aventi i requisiti previsti dal citato art. 8-*bis*.

Con riferimento al caso in cui i beni vengano inviati in Paesi Extra-UE, l'Istante rileva un'oggettiva incertezza dovuta al non perfetto allineamento tra la normativa IVA

nazionale (D.P.R. 633/1972) ed il più recente art. 269 del Codice doganale dell'Unione Regolamento UE 952/2013.

Secondo tale disposizione, infatti, le cessioni effettuate da Alpha Italia al di fuori della UE non possono costituire esportazioni in senso tecnico in quanto, ai sensi del paragrafo 2, lett. c) dell'art. 269 del Codice doganale dell'Unione, non è possibile applicare il regime di esportazione alle *"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"*.

Quindi, applicare la non imponibilità *ex art. 8* del Decreto IVA vorrebbe dire qualificare, a fini IVA, le cessioni operate dall'Istante come cessioni all'esportazione, mentre il Regolamento Doganale lo vieta, affermando che esse non possono essere *"vincolate al regime di esportazione"*.

In ipotesi, invece, in cui beni vengano inviati in Paesi appartenenti all'UE, i dubbi in merito alla possibilità di applicare all'operazione il regime di non imponibilità individuato dall'art. 8-*bis* del D.P.R. 633/1972 sorgono nel caso in cui non sussistano tutti i requisiti necessari per l'applicazione del regime di non imponibilità disciplinato dall'art. 41 comma 1 lett. a) del D.L. 331/1993.

In particolare, la Società evidenzia il caso in cui il cessionario sia un soggetto non residente né domiciliato a fini IVA nel territorio dell'Unione Europea.

In questa evenienza, infatti, l'art. 41 del D.L. 331/1993 pare inapplicabile difettando, in capo al cessionario, la qualità di "soggetto d'imposta". Inoltre, in questa casistica risulta impossibile, per il cedente, ricevere dal cessionario la comunicazione

del numero di identificazione IVA, così come previsto dal citato art. 138 della direttiva 2006/112/CE, come trasfuso nell'art. 41 del D.L. 331 del 1993.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In relazione al **quesito n. 1**, l'Istante ritiene che, nell'ambito delle descritte operazioni di triangolazione, alle cessioni di vernici (sia con riguardo ai flussi di DD che a quelli di SS) effettuate nei confronti della società consociata - in qualità di soggetto Promotore - si possa applicare il regime di non imponibilità IVA *ex art. 8-bis* del D.P.R. 633/1972.

Con riferimento al **quesito n. 2**, la Società sostiene che le cessioni dei prodotti di cui trattasi nei confronti dei clienti non residenti in Italia che possiedono imbarcazioni presso un porto situato in un Paese Extra-UE o UE, possano beneficiare del regime di non imponibilità di cui all' art. 8-*bis*, previa acquisizione della "dichiarazione di alto mare", ovvero della dichiarazione che l'imbarcazione *"ha effettuato nell'anno solare precedente o, in caso di primo utilizzo, effettua nell'anno in corso un numero di viaggi in alto mare superiore al 70 per cento"* rilasciata dal cessionario.

In particolare, l'Istante sostiene che, nelle casistiche in cui i beni vengono spediti presso porti Extra-UE, debba operare il regime di non imponibilità IVA *ex art. 8-bis* del D.P.R. 633/1972, anche al fine di evitare antinomie rispetto a quanto previsto, a livello unionale, dall'art. 269 del Codice doganale dell'Unione Regolamento UE 952/2013 in vigore del 1° maggio 2016.

Con riferimento, invece, al caso in cui i beni vengano inviati presso porti comunitari e non sussistano i requisiti necessari per l'applicazione del regime di non

imponibilità ex art. 41, comma 1, lett a) del D.L. 331/1993, la Società ritiene che possa operare il regime di non imponibilità IVA di cui all'art. 8-*bis* del D.P.R. 633/1972.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

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 ai fini 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"*.

Il comma 3 del sopra citato art. 8 stabilisce che *"ai fini dell'applicazione del primo comma, una nave si considera adibita alla navigazione in alto mare se ha effettuato nell'anno solare precedente o, in caso di primo utilizzo, effettua nell'anno in corso un numero di viaggi in alto mare superiore al 70 per cento. Per viaggio in alto mare si intende il tragitto compreso tra due punti di approdo durante il quale è superato il limite delle acque territoriali, calcolato in base alla linea di bassa marea, a prescindere dalla rotta seguita"*.

L'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 2/E del 12 gennaio 2017, ha precisato che per far sì che un'unità navale sia considerata adibita alla navigazione in alto mare occorre riferirsi all'effettivo utilizzo dell'imbarcazione e non solo a criteri oggettivi quali la lunghezza o altri requisiti strutturali della stessa.

Sul piano degli adempimenti, sempre ai sensi del precitato comma 3 dell'art. 8-bis, *"i soggetti che intendono avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza pagamento dell'imposta attestano la condizione della navigazione in alto mare mediante apposita dichiarazione. La dichiarazione deve essere redatta in conformità al modello approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate ..."*.

Con riferimento al **quesito n.1**, concernente il regime IVA applicabile alle cessioni di vernici che la società istante effettua nei confronti della consociata (*i.e.* Promotore) 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 nell'ambito del flusso *Sea Stock* (con consegna diretta da parte della società istante all'armatore e imbarco sulla nave) è d'interesse la Risposta ad interpello n. 586 del 22 novembre 2022 con la quale si è analizzato il quadro normativo di riferimento alla luce dei principi interpretativi espressi dalla Corte di giustizia UE (cfr. sentenza 26 giugno 1990, causa C185/89 - "Velker"€ sentenza 14 settembre 2006, cause riunite C181/04, C182/04 e C183/04 - "Elmeka"€ sentenza 19 luglio 2012, causa n. C33/11 -"A Oy" e sentenza 3 settembre 2015, C526/13, di seguito "Fast Bunkering").

Con tale documento di prassi è stato affermato che *«la consegna della vernice/ pittura effettuata ... 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 [assimilabile al flusso Sea Stock descritto dalla Società istante]), 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"», intendendo, quindi, realizzato il presupposto affinché un'operazione così strutturata possa accedere al regime di non imponibilità IVA previsto dall'art. 8-bis, comma 1, lett. d), del D.P.R. 633/1972.

In proposito, ai fini che qui interessano, la Corte di Cassazione, con la recente sentenza n. 605 dell'11 gennaio 2023, nel pronunciarsi su operazioni di rifornimento di navi adibite alla navigazione in alto mare, ha rimarcato che *"la cessione a un intermediario che non costituisca un rappresentante dell'armatore (e, quindi, costituisca un autonomo e precedente anello della catena distributiva) può beneficiare dell'esenzione IVA ove si accerti che il trasferimento della proprietà del carburante a tale intermediario si realizzi soltanto a seguito del caricamento del carburante"*.

Nel caso in esame, secondo quanto rappresentato dalla Società, il Promotore intermediario non entra mai nel possesso dei prodotti e la consegna delle merci dall'Istante all'armatore avviene in una zona portuale sottoposta a vigilanza da parte dell'Autorità Doganale che ne certifica non solo il transito ma anche l'utilizzo e/o imbarco a bordo della nave.

Tanto premesso, con riferimento al quesito n.1, in linea con la Risposta ad interpello n. 568 del 22 novembre 2022 e coerentemente con la linea interpretativa

desumibile dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione citata, si ritiene che la Società possa applicare il regime di non imponibilità *ex art. 8-bis*, comma 1, lett. d), del D.P.R. 633/1972 alle cessioni di vernici/pitture effettuate nei confronti della propria consociata, tracciabili nei termini anzidetti sotto la vigilanza delle Autorità Doganali e mediante l'espletamento delle rigorose procedure rappresentate. Ciò nel presupposto, in questa sede assunto acriticamente, che, come affermato dalla Società, la consociata (*i.e.* Promotore) non possa liberamente disporre dei beni (*rectius*, non abbia mai la disponibilità delle vernici consegnate dalla Società).

Con il **quesito n.2**, la Società chiede chiarimenti riguardo l'applicabilità del regime di non imponibilità IVA di cui all'art. 8-*bis* comma 1, lett. d) del D.P.R. 633/1972 alle cessioni di vernici (a fini tanto di *Dry Dock* quanto di *Sea Stock*) effettuate da Alpha Italia nei confronti di clienti aventi imbarcazioni situate in porti o cantieri navali UE o extra-UE.

In proposito, si rappresenta che, ai sensi dell'art. 8-*bis* del D.P.R. 633/1972, possono beneficiare della non imponibilità ai fini IVA, rientrando nell'ambito applicativo della norma, le cessioni di beni destinati a dotazione di bordo e le provviste di bordo delle imbarcazioni adibite alla navigazione in alto mare solo se non costituiscono esportazioni ai sensi del precedente articolo 8 (cfr. Risposta ad interpello n. 174 del 6 aprile 2022).

Considerate le peculiarità della fattispecie oggetto dell'istanza di interpello in trattazione, la Scrivente ha notificato all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (in seguito anche "ADM") una richiesta di parere preventivo ai sensi dell'art. 11, comma 5, l. 212 del 2000, come modificato dal d.lgs. 219 del 2023, informandone contestualmente il contribuente (prot. n. XXX/YYYY).

In particolare, la Scrivente ha chiesto all'ADM se le cessioni di beni di cui trattasi effettuate da Alpha Italia con consegna dei beni presso porti situati in Paesi extra-UE siano effettivamente escluse dal regime di esportazione ai sensi dal paragrafo 2, punto c) dell'art. 269 del Codice doganale dell'Unione.

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, in data ..., ha fornito riscontro alla richiesta di parere preventivo *ex* articolo 11, comma 5, della l. 212 del 2000 (prot. n. XXX/YYYY) evidenziando quanto segue: "*[...] nell'ipotesi oggetto del quesito, le vernici non possono essere considerate provviste o dotazioni di bordo perché le stesse vengono consegnate in un paese terzo e poi saranno utilizzate per la manutenzione dell'imbarcazione; in questo caso siamo nell'ipotesi di una vera e propria esportazione, in applicazione dell'art. 269 parag. 1 del CDU, pertanto, il titolo di non imponibilità IVA da applicare sarebbe l'art. 8 del DPR n. 633/72 e non l'art. 8-bis*".

In linea con i chiarimenti sopra richiamati, si ritiene, quindi, che le cessioni dei prodotti di cui trattasi, la cui consegna avviene in un porto extra-UE, costituiscano cessioni all'esportazione ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. 633 del 1972, sempre che sussistano tutti i requisiti previsti dalla predetta disposizione.

Infine, con riguardo alla diversa fattispecie della fornitura presso imbarcazioni situate in un porto di un altro Paese UE, l'istante ritiene che, qualora non sussistano tutti i requisiti necessari per l'applicazione all'art. 41, primo comma, lett. a), del D.L. n. 331/1993 (in particolare, nell'ipotesi in cui il cessionario non sia un soggetto identificato ai fini IVA), possa comunque trovare applicazione il regime di non imponibilità IVA previsto dall'articolo 8-*bis*, comma 1, lettera d) del D.P.R. 633/1972.

Al riguardo, occorre evidenziare che l'articolo 41 del D.L. n. 331/1993, nel trasporre l'articolo 138 della Direttiva IVA, individua le condizioni alle quali le cessioni intracomunitarie di beni sono considerate non imponibili. L'assenza dei requisiti ivi previsti determina il venir meno del beneficio della non imponibilità, ma non incide sulla natura dell'operazione, che resta pur sempre, dal punto di vista dello Stato di origine, una cessione di beni trasportati o spediti nel territorio di un altro Stato membro.

Pertanto, ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità in Italia, le cessioni di dotazioni e provviste di bordo di beni spediti dall'Italia con consegna in un porto UE effettuate dalla Società dovranno rispettare tutte le condizioni previste dall'art. 41, comma 1, lett. a), del Decreto Legge 30 agosto 1993, n. 331, ovverosia (1) la soggettività passiva ai fini IVA e in diversi Paesi dell'Unione Europea del cedente e del cessionario, (2) il trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale sui beni, (3) l'onerosità dell'operazione, (4) l'effettiva movimentazione dei beni dall'Italia e arrivo in un altro Stato membro.

Ai fini che qui interessano, è utile richiamare la previsione di cui all'art. 41 comma 2^{ter}, del D.L. 331 del 1993 (introdotto in attuazione dell'art. 138 della Direttiva 2006/112/CE, c.d. "Direttiva IVA", come modificato dalla Direttiva UE 2018/1910 del Consiglio del 4 dicembre 2018, c.d. direttiva "*quick fixes*") secondo la quale: "*Le cessioni di cui al comma 1, lettera a), e al comma 2, lettera c), costituiscono cessioni non imponibili a condizione che i cessionari abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito da un altro Stato membro e che il cedente abbia compilato l'elenco di cui all'articolo 50, comma 6, o abbia debitamente giustificato l'incompleta o mancata compilazione dello stesso*".

Dunque, come già chiarito con la Risposta n. 230 del 1° marzo 2023, a seguito dell'introduzione del nuovo comma 2^{ter} dell'art. 41 del D.L. 331 del 1993, la comunicazione da parte del cessionario di un numero di identificazione IVA valido diventa una condizione sostanziale per l'applicazione del regime di non imponibilità previsto per le cessioni intracomunitarie.

Al riguardo, si osserva che, come chiarito anche dalla Commissione nelle Note esplicative del dicembre 2019 riguardanti le modifiche del sistema dell'IVA nell'UE apportate dalla direttiva *"quick fixes"*, *"ai fini dell'articolo 138 della Direttiva IVA è rilevante solo il numero di identificazione IVA che dispone di un prefisso con cui può essere identificato lo Stato membro che lo ha attribuito. Questo è l'unico numero di identificazione IVA che lo Stato membro di identificazione include nella banca dati VIES e quindi l'unico numero di identificazione IVA che il cedente è in grado di verificare"* (par. 4.3.4.).

Da quanto sopra consegue che se il cessionario, soggetto UE o extra-UE, in possesso di un'imbarcazione presso un porto UE, non ha comunicato all'Istante un numero di identificazione valido iscritto alla banca dati VIES al momento della cessione dei prodotti di cui trattasi, l'operazione non può beneficiare del regime di non imponibilità ai fini IVA di cui al citato articolo 41, primo comma, lettera a), del D.L. n. 331 del 1993, con la conseguenza che questa dovrà essere assoggettata ad IVA in Italia.

È il caso di evidenziare che il presente parere viene reso sulla base di quanto rappresentato nell'istanza di interpello, i cui elementi vengono assunti acriticamente, nel presupposto della loro veridicità, esaustività e concreta realizzazione.

Resta, pertanto, impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria, sia in relazione alle questioni che esulano dal perimetro dell'istanza in esame, sia in relazione alla concreta verifica fattuale dello scenario descritto in interpello, in quanto per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati dall'Istante, né conoscibili attraverso l'istituto dell'interpello, la situazione concretamente verificatasi potrebbe essere differente da quella rappresentata con riflessi, quindi, sulla presente risposta.

**firma su delega del Direttore Centrale
Fabio Ignaccolo
Delega n. 7691 del 31 maggio 2024**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**