

Risoluzione del 01/02/2012 n. 10 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa

Legge Comunitaria 2010. Regime IVA applicabile ai rifornimenti di carburante delle navi adibite alla pesca costiera

Testo:

A seguito della emanazione della **Legge 15 dicembre 2011, n. 217**, cosiddetta Legge comunitaria 2010, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 1 del 2 gennaio 2012, sono pervenute alla scrivente numerose richieste di chiarimenti in merito alla portata applicativa dell'**art. 8, comma 2**, lettera e), n. 4), della Legge comunitaria 2010 che ha modificato, a decorrere dal 17 gennaio 2012, **l'art. 8-bis, comma 1**, lettera d), del **D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633**, concernente le operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, per le quali si applica il regime di non imponibilità IVA.

In particolare, per quanto qui interessa, la lettera d) del primo comma del **citato art. 8-bis** stabilisce che sono equiparate alle esportazioni le cessioni di beni destinati alle dotazioni di bordo ed al rifornimento e vettovagliamento delle imbarcazioni utilizzate a fini commerciali, ponendo delle limitazioni per le imbarcazioni destinate alla pesca costiera.

La precedente versione dell'**art. 8-bis, comma 1, lettera d)**, del **D.P.R. n. 633 del 1972** assimilava alle cessioni all'esportazione *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 escluso, per le navi adibite alla pesca costiera locale, il vettovagliamento.*

La novella introdotta, nell'ottica di rendere il testo della disposizione interna più aderente a quello della norma comunitaria, nell'individuare, per le navi adibite alla pesca costiera, quali forniture non possono godere del regime di non imponibilità, ha sostituito il termine *vettovagliamento*, utilizzato nella precedente versione dell'**art. 8-bis citato**, con la dizione *provviste di bordo*, testualmente utilizzata dall'**art. 148, lettera a), della Direttiva 2006/112/CE**.

Tale sostituzione ha comportato dubbi interpretativi in ordine all'applicabilità del regime IVA di non imponibilità alle forniture di carburante e lubrificante utilizzato per le suddette imbarcazioni.

Il dubbio interpretativo origina, in particolare, dal disposto dell'**art. 252 del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43** (recante il testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale), in base al quale nel novero delle provviste di bordo delle navi rientrano, tra l'altro, i generi di consumo di ogni specie occorrenti per l'alimentazione degli organi di propulsione della nave e il funzionamento degli altri macchinari e apparati di bordo.

In forza della previsione del **suddetto articolo 252**, ricadrebbero, pertanto, nella definizione di provviste di bordo anche il carburante e il lubrificante utilizzati per l'alimentazione degli organi di propulsione della nave.

La versione linguistica italiana dell'**art. 148 della sopra citata Direttiva** dispone, alla lettera a), che 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.*

La logica seguita dal legislatore comunitario porta a ritenere che l'espressione *provviste di bordo* non possa ricomprendere tutti i beni destinati al *rifornimento* e al *vettovagliamento*, cui si riferisce la prima parte della norma. Ciò in quanto in caso contrario, per le navi adibite alla pesca costiera non residuerebbe alcun ambito di possibile applicazione del regime di non imponibilità di cui all'**articolo 148 della direttiva comunitaria**. È ragionevole, invece, ritenere che l'esclusione dal regime di non imponibilità debba riguardare solo le cessioni di beni destinati al vettovagliamento delle navi adibite alla pesca costiera, come già previsto dalla precedente formulazione dell'**art. 8-bis, comma 1, lett. d), del dpr n. 633 del 1972**.

Tale criterio interpretativo risulta supportato dalla considerazione della versione in lingua inglese dell'**art. 148 della Direttiva**, la quale utilizza, per le operazioni in regime di non imponibilità, le espressioni *fuelling* (rifornimento) e *provisioning* (vettovagliamento) e, per l'esclusione dal regime di non imponibilità, il termine *ships provisions* (vettovagliamento).

Tale analisi comparata dei testi conferma che il termine *provviste di bordo* è usato nella normativa comunitaria come sinonimo di *vettovagliamento*.

In considerazione, inoltre, della circostanza che dall'iter di approvazione della **Legge comunitaria 2010** non risulta l'intenzione del legislatore nazionale di modificare la portata applicativa della norma e del fatto che su tale argomento

non risulta avviata una procedura di infrazione nei confronti dello Stato italiano, deve ritenersi che la modifica normativa abbia una finalità esclusivamente redazionale che non incide sull'ambito di applicazione del regime di non imponibilità applicabile, tra l'altro, al rifornimento di carburante e lubrificante delle navi adibite alla pesca costiera.

Ai soli fini dell'interpretazione dell'art. 8-bis del D.P.R. n. 633 del 1972, deve, quindi, attribuirsi al termine *provviste di bordo* un significato più ristretto, limitato al solo vettovagliamento, rispetto a quello utilizzato ai fini doganali dall'art. 252 del TUD.

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.

RISOLUZIONE N. 10/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 1 febbraio 2012

OGGETTO: Legge Comunitaria 2010. Regime IVA applicabile ai rifornimenti di carburante delle navi adibite alla pesca costiera

A seguito della emanazione della Legge 15 dicembre 2011, n. 217, cosiddetta “Legge comunitaria 2010”, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 1 del 2 gennaio 2012, sono pervenute alla scrivente numerose richieste di chiarimenti in merito alla portata applicativa dell’art. 8, comma 2, lettera e), n. 4), della Legge comunitaria 2010 che ha modificato, a decorrere dal 17 gennaio 2012, l’art. 8-bis, comma 1, lettera d), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, concernente le operazioni assimilate alle cessioni all’esportazione, per le quali si applica il regime di non imponibilità IVA.

In particolare, per quanto qui interessa, la lettera d) del primo comma del citato art. 8-bis stabilisce che sono equiparate alle esportazioni le cessioni di beni destinati alle dotazioni di bordo ed al rifornimento e vettovagliamento delle imbarcazioni utilizzate a fini commerciali, ponendo delle limitazioni per le imbarcazioni destinate alla pesca costiera.

La precedente versione dell’art. 8-bis, comma 1, lettera d), del D.P.R. n. 633 del 1972 assimilava alle cessioni all’esportazione “ *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 escluso, per le navi adibite alla pesca costiera locale, il vettovagliamento”.

La novella introdotta, nell’ottica di rendere il testo della disposizione interna più aderente a quello della norma comunitaria, nell’individuare, per le navi adibite alla pesca costiera, quali forniture non possono godere del regime di non imponibilità, ha sostituito il termine “*vettovagliamento*”, utilizzato nella precedente versione dell’art. 8-bis citato, con la dizione “*provviste di bordo*”, testualmente utilizzata dall’art. 148, lettera a), della Direttiva 2006/112/CE.

Tale sostituzione ha comportato dubbi interpretativi in ordine all’applicabilità del regime IVA di non imponibilità alle forniture di carburante e lubrificante utilizzato per le suddette imbarcazioni.

Il dubbio interpretativo origina, in particolare, dal disposto dell’art. 252 del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43 (recante il testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale), in base al quale nel novero delle provviste di bordo delle navi rientrano, tra l’altro, i generi di consumo di ogni specie occorrenti per l’alimentazione degli organi di propulsione della nave e il funzionamento degli altri macchinari e apparati di bordo.

In forza della previsione del suddetto articolo 252, ricadrebbero, pertanto, nella definizione di provviste di bordo anche il carburante e il lubrificante utilizzati per l’alimentazione degli organi di propulsione della nave.

La versione linguistica italiana dell’art 148 della sopra citata Direttiva dispone, alla lettera a), che 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*”.

La logica seguita dal legislatore comunitario porta a ritenere che l'espressione "*provviste di bordo*" non possa ricomprendere tutti i beni destinati al "*rifornimento*" e al "*vettovagliamento*", cui si riferisce la prima parte della norma. Ciò in quanto in caso contrario, per le navi adibite alla pesca costiera non residuerebbe alcun ambito di possibile applicazione del regime di non imponibilità di cui all'articolo 148 della direttiva comunitaria. E' ragionevole, invece, ritenere che l'esclusione dal regime di non imponibilità debba riguardare solo le cessioni di beni destinati al vettovagliamento delle navi adibite alla pesca costiera, come già previsto dalla precedente formulazione dell'art. 8-bis, comma 1, lett. d), del dpr n. 633 del 1972.

Tale criterio interpretativo risulta supportato dalla considerazione della versione in lingua inglese dell'art. 148 della Direttiva, la quale utilizza, per le operazioni in regime di non imponibilità, le espressioni "*fuelling*" (rifornimento) e "*provisioning*" (vettovagliamento) e, per l'esclusione dal regime di non imponibilità, il termine "*ships' provisions*" (vettovagliamento).

Tale analisi comparata dei testi conferma che il termine "*provviste di bordo*" è usato nella normativa comunitaria come sinonimo di "*vettovagliamento*".

In considerazione, inoltre, della circostanza che dall'iter di approvazione della Legge comunitaria 2010 non risulta l'intenzione del legislatore nazionale di modificare la portata applicativa della norma e del fatto che su tale argomento non risulta avviata una procedura di infrazione nei confronti dello Stato italiano, deve ritenersi che la modifica normativa abbia una finalità esclusivamente redazionale che non incide sull'ambito di applicazione del regime di non imponibilità applicabile, tra l'altro, al rifornimento di carburante e lubrificante delle navi adibite alla pesca costiera.

Ai soli fini dell'interpretazione dell'art. 8-bis del D.P.R. n. 633 del 1972, deve, quindi, attribuirsi al termine "*provviste di bordo*" un significato più ristretto, limitato al solo vettovagliamento, rispetto a quello utilizzato ai fini doganali dall'art. 252 del TUD.

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