

L'Agenzia delle Entrate chiarisce gli adempimenti per l'accesso al regime di non imponibilità per le operazioni di "bunkeraggio"

Nota Redazionale

1. Con la [risposta a interpello n. 89 del 25 febbraio 2022](#), l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti in merito alla documentazione necessaria ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità alle operazioni di "bunkeraggio", ovvero di vendita di lubrificanti per rifornimento di navi adibite alla navigazione in alto mare.

Attraverso detto provvedimento, in particolare, è stato riconosciuto che per poter usufruire del regime di non imponibilità i fornitori (diretti e indiretti) sono tenuti ad indicare nella fattura gli estremi del protocollo di ricezione della dichiarazione dei propri committenti o fornitori diretti, consultabile sul sito web dell'Agenzia delle entrate ovvero comunicato dal COP (Centro operativo di Pescara).

2. Orbene, il chiarimento espresso dall'intervento in commento trae origine dal quesito formulato da una Società, avente sede in un Paese Extra-UE e registrata in Italia ai fini IVA, facente parte di una dei principali gruppi operanti a livello globale nei settori energetico, petrolifero e dell'estrazione di gas, che si occupa dell'acquisto e nella rivendita di lubrificanti in favore di navi adibite alla navigazione in alto mare (c.d. "bunkeraggio"). Operando in tal maniera, in particolare, la Società istante acquista il lubrificante da un fornitore locale italiano (da intendersi, come meglio si chiarirà oltre, quale fornitore indiretto), per poi rivenderlo successivamente come dotazione di bordo di navi adibite alla navigazione in alto mare presso porti italiani.

Secondo la ricostruzione prospettata dalla Società istante, le operazioni di acquisto e rivendita appena descritte integrano i requisiti richiesti dalla normativa di cui all'art. 8-bis, comma 1, d.p.r. 633/1972 ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità; ed invero, attraverso l'assimilazione alle cessioni all'esportazione, tale disposizione individua una serie di operazioni per le quali è esclusa l'imponibilità ai fini IVA e, tra queste, alla lett. d) vengono menzionate anche

*"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 bordo¹⁹⁹ 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”.

Senonché, a seguito dell'entrata in vigore della legge n. 178/2020 (Legge di Bilancio per il 2021), l'accesso al regime di non imponibilità di cui all'articolo 8-bis cit. è subordinato ad una serie di obblighi dichiarativi[1].

Ed invero, l'art. 8-bis comma 3 cit., così come modificato dal predetto provvedimento, stabilisce ora 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. **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 e deve essere trasmessa telematicamente all'Agenzia delle entrate, che rilascia apposita ricevuta telematica con indicazione del protocollo di ricezione. La dichiarazione può riguardare anche più operazioni tra le stesse parti. Gli estremi del protocollo di ricezione della dichiarazione devono essere indicati nelle fatture emesse in base ad essa, ovvero devono essere riportati dall'importatore nella dichiarazione doganale. I soggetti che dichiarano una percentuale determinata provvisoriamente, sulla base dell'uso previsto della nave, verificano, a conclusione dell'anno solare, la sussistenza della condizione dell'effettiva navigazione in alto mare”.*

Come illustrato dalla Società nella propria istanza, dal contenuto della normativa richiamata si evince che la fruibilità del regime di non imponibilità per gli acquisti per l'armatore è subordinata alla presentazione ad opera di detto soggetto alle autorità competenti di un'apposita dichiarazione attestante che la nave da rifornire sia effettivamente una nave da navigazione in quanto ha realizzato un numero di viaggi in alto mare superiore al 70% del totale nell'anno solare precedente ovvero, in caso di primo utilizzo, effettua nell'anno in corso un numero di viaggi in alto mare superiore al 70%[2].

Sul piano operativo, la Società ricorda poi che il modello di dichiarazione di cui all'art. 8-bis, è stato approvato con [il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 15 giugno 2021 n. 151377](#) e ulteriori chiarimenti sul punto sono stati resi con la [Risoluzione n. 54/E del 6 agosto 2021](#).

Facendo leva sul contenuto della predetta risoluzione, la Società istante ritiene che per poter fruire del regime di non imponibilità essa debba:

*“1. prima del momento di effettuazione della fornitura, ricevere e verificare il numero di protocollo delle “dichiarazioni 8-bis” **dei propri clienti** con riferimento alle navi destinate alla navigazione in alto mare da rifornire **e riportare detto protocollo sulle proprie fatture;***

*2. rendere disponibile **al proprio fornitore** (cioè il **fornitore indiretto**) **il medesimo numero di protocollo**, da indicare sulle fatture emesse dallo stesso nei confronti della Società, per estendere il regime di non imponibilità anche alle operazioni concluse tra il fornitore indiretto e il fornitore diretto”.*

Muovendo da tali considerazioni la Società giunge ad inquadrare il *punctum dolens* della vicenda, che può essere riassumibile con il seguente quesito: per poter accedere al regime di non imponibilità sui propri acquisti effettuati dal c.d. fornitore “indiretto”, il fornitore diretto del cliente deve trasmettere al proprio fornitore copia della dichiarazione originale, oltre al numero di protocollo di ricezione della dichiarazione, così come ricevuti dal dichiarante, oppure è tenuto a predisporre una propria dichiarazione ai sensi dell'art. 8-bis e a trasmetterla al proprio fornitore, c.d. “indiretto”, con annesso numero di protocollo?

3. Nel rappresentare la propria posizione all'Amministrazione finanziaria, la Società ritiene che la procedura corretta consista nel trasmettere la dichiarazione del cliente anche se ciò richiede necessariamente che quest'ultimo la renda disponibile giacché il fornitore riceve sul proprio cassetto fiscale solo il numero di protocollo della dichiarazione e i dati identificativi della nave e dell'armatore/cliente e non già la copia della dichiarazione stessa.

Più nel dettaglio, la soluzione interpretativa individuata dal contribuente istante prende in considerazione due distinte ipotesi:

a) invio delle dichiarazioni di cui all'art. 8-*bis* da parte del cessionario tramite posta elettronica al COP (Centro operativo di Pescara);

b) invio delle dichiarazioni di cui all'art. 8-*bis* da parte del cessionario tramite il portale "Entratel".

Andando con ordine, con riferimento alla prima ipotesi, la Società istante ritiene corretto provvedere all'inoltro al proprio fornitore della copia della dichiarazione di cui all'art. 8-*bis* indirizzata alla Società nella Sezione II del documento, con indicazione del numero di protocollo assegnato dal COP ricevuta dal cliente.

A questo punto, per poter la Società fornitrice diretta usufruire della non imponibilità con riferimento al proprio acquisto, il fornitore indiretto dovrà unicamente indicare in fattura il numero di protocollo già assegnato dal COP al cliente dichiarante, senza provvedere ad altri adempimenti.

Quanto alla seconda ipotesi, a parere della Società, suo unico compito dovrà essere indicare al proprio fornitore i dati della dichiarazione di cui all'art. 8-*bis* ed il relativo numero di protocollo ricevuti sul proprio cassetto fiscale dal cliente così che il fornitore stesso, senza ulteriori accertamenti, potrà indicarli in fattura al fine di integrare le condizioni di accesso al regime di non imponibilità.

4. Venendo ora alla posizione espressa dall'Agenzia delle Entrate, attraverso la risposta a interpello qui in commento viene innanzitutto sintetizzato il contenuto della Risoluzione n. 54/E del 6 agosto 2021 ricordando, in particolare, che tale provvedimento chiarisce le modalità per ottemperare all'adempimento richiesto ai sensi dell'art. 8-*bis* da parte delle distinte categorie dei soggetti non residenti, non stabiliti e non identificati nel territorio dello Stato nonché per procedere alla presentazione della dichiarazione telematica per l'applicazione del regime di non imponibilità da parte dei "fornitori indiretti".

Muovendo dalle considerazioni generali riassunte, per quanto qui di rilievo, l'Amministrazione finanziaria chiarisce, quindi, che gli adempimenti necessari affinché i fornitori (diretti e indiretti) possano correttamente applicare il regime di non imponibilità ex art. 8-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, **dipendono dalla procedura di comunicazione utilizzata, nei termini anzidetti, dal dichiarante.**

Più nel dettaglio, viene infatti specificato che:

a) nelle ipotesi in cui il dichiarante (armatore/cliente) sia soggetto identificato e, dunque, abbia accesso alla procedura Entratel per presentare la propria dichiarazione di cui all'art. 8-*bis* e ricevere il n. di protocollo, i fornitori diretti devono riportare nella fattura relativa all'operazione oggetto di dichiarazione gli estremi del protocollo telematico di ricezione della dichiarazione stessa, resi disponibili nel proprio cassetto fiscale. Per poter usufruire a sua volta della non imponibilità dell'operazione di acquisto del bene rivenduto, il fornitore diretto deve trasmettere gli estremi del medesimo protocollo della dichiarazione ai propri cedenti o prestatori (e. fornitori indiretti) i quali, per applicare il regime di non imponibilità ai sensi dell'art. 8-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972 devono indicare detto protocollo nelle fatture emesse nei confronti del committente/fornitore diretto;

b) laddove l'operazione di cessione da parte del fornitore diretto venga svolta in favore di un dichiarante non residente, non stabilito e non identificato (che presenta la dichiarazione alto mare via *email* al COP), non è sufficiente ai fini del regime di non imponibilità l'indicazione del solo numero di protocollo rendendosi per contro necessaria anche la copia della dichiarazione di esistenza della condizione di navigazione in alto mare, trasmessa dal dichiarante non residente (cfr. risoluzione n. 54/E del 2021, par. 1). Guardando, per quanto qui di interesse, alla posizione del fornitore diretto, questa documentazione, unitamente agli estremi del protocollo, dovrà dunque essere trasmessa ai propri fornitori indiretti i quali, a loro volta, dovranno indicarli nelle fatture emesse nei confronti del soggetto, quale è la Società istante, definito come fornitore diretto.

Tirando le fila del discorso e alla luce dei chiarimenti già resi in precedenza, l'Agenzia delle Entrate rappresenta all'istante che per assoggettare al regime di non imponibilità di cui all'art. 8-*bis* cit. le operazioni di fornitura destinate al rifornimento delle navi, i fornitori (diretti e indiretti) devono, in ogni caso, indicare nella fattura gli estremi del protocollo di ricezione della dichiarazione del cliente finale, consultabile sul sito web dell'Agenzia delle Entrate, laddove il dichiarante sia residente, ovvero comunicato ad opera del COP per il dichiarante non residente.

[1] Per un approfondimento in merito al contenuto della previsione in esame si veda anche un precedente contributo su questo blog [Navigazione in alto mare: non imponibilità IVA alla prova del Covid-19](#).

[2] Si legge nella Risoluzione 54/E del 2021 che "*detta dichiarazione deve essere presentata - a seconda dei casi - direttamente dal committente, dall'armatore, dal proprietario dell'imbarcazione, dal comandante o dal soggetto che abbia la responsabilità gestionale effettiva della nave (cfr. Risoluzione 6/E del 16 gennaio*

2018) o, per conto di questi, da un intermediario delegato (ossia di un soggetto incaricato della trasmissione telematica di cui all'art. 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e successive modificazioni)".