



Roma, 13 giugno 2017

OGGETTO: Operazioni di approvvigionamento di prodotti energetici. Art. 269 Reg. (UE) n. 952/2013 e art. 8-*bis* D.P.R. n. 633/72. Chiarimenti

Sono pervenute ad entrambe le Agenzie alcune richieste di chiarimenti in ordine a taluni profili applicativi delle disposizioni doganali e fiscali connesse alle operazioni di bunkeraggio di prodotti petroliferi destinati alle navi, alla luce delle precisazioni fornite con la Risoluzione n.1/E del 09.01.2017 dell'Agenzia delle Entrate e della Circolare 25/D del 23.12.2016 dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

Alla luce dell'esame congiunto delle suddette questioni, si precisa quanto segue.

1) Formalità doganali da espletare per l'approvvigionamento di prodotti energetici destinati alle navi.

L'art. 269 del Reg. UE n. 952/2013 (CDU) disciplina il regime doganale di esportazione applicabile alle merci unionali che devono uscire dal territorio doganale dell'Unione e prevede, al par. 2, talune espresse esclusioni dall'inquadramento giuridico nel suddetto regime tra le quali le forniture di provviste di bordo a navi ed aeromobili, disponendo al riguardo una disciplina specifica.

In particolare, sulla base di quanto previsto dal par. 2 lett. c) del medesimo articolo, le merci fornite come approvvigionamenti, esenti da IVA o da accise, di navi e aeromobili indipendentemente dalla loro destinazione non devono essere

vincolate al regime doganale di esportazione in quanto non riconducibili alla fattispecie regolata da tale regime.

Tuttavia, al fine di fornire all'operatore economico prova dell'avvenuto approvvigionamento, ai sensi del par. 3 del medesimo articolo, è richiesto che vengano espletate le formalità concernenti la presentazione della dichiarazione doganale di esportazione.

Tale ultimo paragrafo riproduce sostanzialmente il contenuto dell'art. 786, par. 2, lett. b), del Reg. CEE n. 2454/93 il quale prevedeva l'utilizzo delle formalità della dichiarazione di esportazione nei casi di approvvigionamenti esenti da imposta di navi ed aeromobili, a prescindere dalla loro destinazione.

La nuova formulazione ha il pregio di definire in maniera più chiara il campo di applicazione delle disposizioni, prevedendo il ricorso alla formalità della dichiarazione doganale di esportazione anche nell'ipotesi di approvvigionamento di navi ed aeromobili esente da accisa e chiarendo al tempo stesso che **la norma si applica nei casi in cui sussiste la necessità di provare l'approvvigionamento.**

La presentazione della dichiarazione doganale, **che non comporta il vincolo delle merci al regime doganale di esportazione**, è quindi richiesta alle seguenti condizioni:

- forniture riconosciute esenti da IVA o da accise sulla base delle rispettive norme di natura sostanziale;
- necessità per il soggetto fornitore di comprovare l'avvenuto approvvigionamento.

A quest'ultimo riguardo, si ritiene utile precisare che l'adempimento doganale è richiesto, in linea generale, laddove ricorrano rifornimenti esenti di prodotti energetici destinati alle navi battenti bandiera di un Paese terzo nonché alle navi battenti bandiera di un Paese UE che navigano in acque extra territoriali, ad esclusione della navigazione diretta tra porti nazionali o da un porto dello Stato verso porti dell'Unione per la quale trova piena attuazione la disciplina del DM n.225/2015.

Pertanto, non va fatto ricorso all'espletamento di formalità doganali nei casi di rifornimento di carburanti esenti da accisa di navi battenti bandiera nazionale o di un Paese UE in navigazione nelle acque interne e marine comunitarie rientranti nel campo di applicazione del D.M. n.225/2015, adottato in esecuzione del punto 3 della Tabella A allegata al D. Lgs. n. 504/95 che recepisce, a propria volta, l'art.14, par.1, lett.c) della direttiva n.2003/96/CE del Consiglio del 27.10.2003.

In tali casi, tenuto conto che la prova dell'avvenuto approvvigionamento è costituita dall'attestazione di ricezione del prodotto da parte del comandante dell'imbarcazione sul DAS emesso ai sensi dell'art.4, comma 3, e dal memorandum previsto dall'art. 7 del citato regolamento, è da ritenersi che non

occorra assolvere anche alle formalità doganali di cui all'art. 269, par. 2, lett. c), CDU, essendo ritraibile la prova dell'avvenuto imbarco dei carburanti dai menzionati documenti, secondo le condizioni di consumo richiamate nel par.I della Circolare 25/D del 23.12.2016 dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

2) Trattamento applicabile, ai fini IVA, alle c.d. operazioni di bunkeraggio

Come sopra illustrato, a decorrere dal 1° maggio 2016 il c.d. bunkeraggio non è più considerato, ai fini doganali, un'esportazione. Ciò impedisce di attribuire alle merci fornite come approvvigionamento delle navi la qualificazione di esportazione anche ai fini IVA. In proposito, con la Risoluzione n. 1/E del 2017 è stato chiarito che coerentemente all'evoluzione normativa ai fini doganali nonché alla luce dell'orientamento della giurisprudenza europea (cfr. Corte di Giustizia, sentenza 3 settembre 2015, C-526/13, Fast Bunkering) le fattispecie di bunkeraggio in argomento debbano essere ricondotte alla previsione di non imponibilità di cui all'art. 8-bis, primo comma, lett. d), del DPR n. 633 del 1972 che opera indipendentemente dalla circostanza che le predette fattispecie costituiscano esportazione agli effetti doganali.

Conseguentemente, in merito al trattamento IVA applicabile alle operazioni di rifornimento di carburante a bordo delle navi - c.d. "bunkeraggio - la citata Risoluzione n. 1/E del 2017 ha precisato che la non imponibilità di cui all'art. 8-bis, primo comma, lett. d), del DPR n. 633 del 1972, 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")*. *Ciò, a condizione che la consegna del carburante sia effettuata dalla società petrolifera - su indicazione dell'intermediario - direttamente nel serbatoio della nave"*.

Il principio fondante la predetta soluzione è la rilevanza dell'operazione di bunkeraggio, oggettivamente considerata, e la circostanza fondamentale - affermata dalla giurisprudenza sovranazionale (sentenza del 3 settembre 2015, causa C-526/13) - che i trasferimenti formali della proprietà del carburante (dalla società fornitrice al trader e da quest'ultimo all'armatore) *"...siano intervenuti al più presto in concomitanza del momento in cui gli armatori delle navi adibite alla navigazione in alto mare sono stati autorizzati a disporre di tali beni, di fatto, come se ne fossero i proprietari"*.

Ciò posto, si è dell'avviso che il predetto regime di non imponibilità di cui all'art. 8-bis del DPR n. 633 del 1972 sia applicabile anche nell'ipotesi particolare in cui la consegna del carburante direttamente a bordo della nave dell'armatore

avvenga mediante l'intervento di due trader. Ciò, a condizione che il trasferimento della proprietà del carburante fra trader sia contestuale e concomitante al caricamento dello stesso direttamente a bordo della nave da parte del fornitore e sempre che la cessione fra trader non contempli, in alcun momento, la disponibilità materiale del carburante da parte di quest'ultimi.

Si ribadisce, infine, quanto precisato dalla menzionata Risoluzione n. 1/E del 2017 circa la necessità che, ove l'intermediario sia un operatore economico non stabilito nel territorio nazionale, lo stesso dovrà, ai sensi dell'art. 17, terzo comma, del DPR n. 633 del 1972, identificarsi, ai fini IVA, ai sensi dell'art. 35-ter del DPR n. 633 del 1972, ovvero (se extra-UE) nominare un rappresentante fiscale, nei casi in cui il cessionario (trader o armatore) sia un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato. Al riguardo, si precisa che la predetta identificazione non è obbligatoria laddove il trader (operatore economico non stabilito nel territorio nazionale) formalmente proprietario del bene, ancorché non lo detenga materialmente, ceda il carburante ad un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato. In tali casi, infatti, torna applicabile l'art. 17, secondo comma del DPR n. 633 del 1972, secondo cui *“Gli obblighi relativi alle cessioni di beni (...) effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato (...) sono adempiuti dai cessionari”*. In quest'ultima evenienza, tuttavia, l'operazione effettuata dal trader (non identificato) non concorrerà alla formazione del c.d. plafond ossia non consentirà la facoltà di acquistare senza applicazione dell'IVA ai sensi della lettera c) del primo comma dell'art. 8 del DPR n. 633 del 1972.

Il beneficio fiscale della non imponibilità IVA sulla cessione di carburante effettuata dalla società petrolifera all'armatore, viene applicato anche a quella effettuata nei confronti dell'intermediario ovvero tra intermediari a condizione che la consegna del carburante sia effettuata direttamente dalla società petrolifera e che la prova di tale approvvigionamento sia fornita attraverso l'espletamento delle modalità precisate al precedente punto 1).

Inoltre, con la Risoluzione n.2/E del 12 gennaio 2017 è stata definita la nozione di *“navi adibite alla navigazione in alto mare”* richiesta per l'applicazione della non imponibilità IVA prevista dall'art. 8 bis lett.a) del DPR 633/72, in ordine alle cessioni di navi destinate ad attività commerciali.

In primo luogo, viene chiarito che per *“alto mare”* deve farsi riferimento a quella parte di mare che eccede il limite massimo di 12 miglia nautiche misurate a partire dalle linee di base previste dal diritto internazionale del mare (articolo 3 della Convenzione sui diritti del mare firmata a Montego Bay il 10.12.1982).

In secondo luogo, quale condizione richiesta per accedere al beneficio fiscale, viene prescritto un criterio collegato all'effettivo e prevalente utilizzo della nave

in alto mare come sopra definito, criterio ritenuto soddisfatto qualora la nave sia stata impiegata in misura superiore al 70% in viaggi in alto mare con riferimento all'attività effettuata nell'anno precedente, risultando pertanto non sufficiente soddisfare criteri oggettivi quali la lunghezza e la stazza della nave per la qualificazione della stessa come adibita alla navigazione in alto mare.

Viene, inoltre, stabilita l'applicazione in via anticipata del regime di non imponibilità IVA nei casi di nave in costruzione o che non ha ancora effettuato viaggi in alto mare, sulla base di una dichiarazione resa dall'armatore da cui emerge la volontà di utilizzare la nave in alto mare, una volta ultimata la sua costruzione.

In analogia a quanto previsto per le navi in costruzione, si ritiene che il criterio di applicazione anticipata del beneficio fiscale possa essere utilizzato anche nelle operazioni di importazioni di navi commerciali adibite alla navigazione in alto mare, incluse le unità adibite ad esclusivo scopo commerciale mediante contratto di noleggio, consentendo all'importatore di non pagare l'IVA al momento dell'espletamento delle formalità doganali, subordinatamente alla presentazione di una dichiarazione dell'armatore di destinare la nave almeno per il 70% in viaggi in alto mare.

Le Strutture in indirizzo vigileranno sull'applicazione dei principi stabiliti con la presente direttiva da parte degli Uffici dipendenti, segnalando alle scriventi eventuali ulteriori problematiche operative.

Agenzia delle dogane e dei monopoli
Dir. C.le legislazione e procedure doganali
Il Direttore centrale

Agenzia delle entrate
Direzione centrale normativa
Il Direttore centrale