Normativa e prassi

Bunkeraggio di prodotti petroliferi. Prassi congiunta per fare chiarezza

14 Giugno 2017

Entrate e Dogane insieme per fornire ulteriori istruzioni sotto il profilo fiscale, una, e per l'espletamento delle formalità doganali, l'altra, a integrazione di quanto già detto

Thumbnail
Image not found or type unknown

Agenzia delle Entrate e Agenzia delle Dogane e dei Monopoli emettono un documento di prassi congiunto (**risoluzione 69/E=risoluzione 1/D** del 13 giugno 2017), per chiarire alcuni profili doganali e fiscali, connessi tra loro, in tema di operazioni di *bunkeraggio* di prodotti petroliferi.

In particolare, i chiarimenti forniti integrano le istruzioni già fornite con la **risoluzione 1/E** del 9 gennaio scorso e la **circolare 25/D** del 23 dicembre 2016, con riguardo alle formalità doganali da espletare e l'ambito di applicazione del regime Iva di non imponibilità.

Formalità doganali

L'Autorità doganale ribadisce che, a seguito dell'entrata in vigore - dal 1° maggio 2016 - del nuovo codice doganale dell'Unione (regolamento Ue 952/2013), 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, per fornire all'operatore economico prova dell'avvenuto approvvigionamento, devono essere espletate le formalità concernenti la presentazione della dichiarazione doganale di esportazione.

In proposito, l'Agenzia delle Dogane chiarisce che la presentazione della dichiarazione doganale deve intendersi richiesta in linea generale per i rifornimenti esenti di prodotti petroliferi destinati alle navi battenti bandiera di un Paese terzo e deve intendersi confermata anche nel caso in cui le operazioni in parola riguardino navi battenti bandiera di un Paese Ue che navigano in acque extra territoriali, a 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 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 Dm 225/2015, adottato in esecuzione del punto 3 della tabella A allegata al Dlgs 504/1995. 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 (Documento di accompagnamento semplificato) e dal *memorandum* d'imbarco, è da ritenersi che non occorra assolvere anche alle formalità doganali, essendo ritraibile la prova dell'avvenuto imbarco dei carburanti dai menzionati documenti, secondo le condizioni di cui alla circolare 25/D del 23 dicembre 2016.

A tali formalità, pertanto, devono fare ricorso i soggetti interessati per fornire la prova dell'approvvigionamento, esente da Iva.

Regime Iva applicabile alle operazioni di *bunkeraggio*

Sotto il profilo del regime Iva applicabile, di competenza dell'Agenzia delle Entrate, il documento di prassi, integrando quanto già riconosciuto dall'amministrazione con la risoluzione 1/E del 2017, precisa che il regime di non imponibilità (esente, nella terminologia del legislatore Ue) di cui all'articolo 8-bis del Dpr 633/1972 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 questi ultimi.

Tale importante chiarimento si fonda - precisa il documento di prassi - sulla 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*".

Infine, il documento di prassi ribadisce quanto precisato dalla menzionata risoluzione 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'articolo 17, comma 3, del Dpr 633/1972, identificarsi, ai fini

Iva, ai sensi dell'articolo 35-ter del Dpr 633/1972, 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, tuttavia, l'amministrazione chiarisce 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 a un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato.

In tali casi, infatti, l'Iva torna applicabile con il meccanismo dell'inversione contabile (*reverse charge*) di cui all'articolo 17, comma 2, Dpr 633/1972.

In quest'ultima evenienza, tuttavia, l'operazione effettuata dal *trader* che decida di non identificarsi non concorrerà alla formazione del *plafond*, non consentendo di acquistare senza applicazione dell'Iva (articolo 8, primo comma, lettera c), Dpr 633/1972).

Precisa, poi, l'Agenzia, che 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 formalità doganali.

Importanti chiarimenti, infine riguardano la nozione di "navi adibite alla navigazione in alto mare" richiesta per l'applicazione della non imponibilità Iva, prevista dall'articolo 8-bis, lettera a) del Dpr 633/1972, in ordine alle cessioni di navi destinate ad attività commerciali.

In proposito, si chiarisce che in analogia a quanto previsto per le navi in costruzione, 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 a 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.

di

Antonino Iacono

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/bunkeraggio-prodotti-petroliferi-prassi-congiunta-fare>