

Risposta n. 89/2022

OGGETTO: Applicazione del regime di non imponibilità alle operazioni di bunkeraggio - chiarimenti in merito alla documentazione necessaria - art. 8-bis, primo comma, decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633

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

QUESITO

La società ALFA (nel prosieguo "la Società" o "l'Istante") è una società avente sede in un Paese Extra-UE, appartenente al Gruppo BETA, uno dei principali attori a livello globale nei settori energetico, petrolifero e dell'estrazione di gas. La Società è registrata ai fini IVA in Italia.

L'attività della Società consiste nell'acquisto e nella rivendita di lubrificanti a navi adibite alla navigazione in alto mare, ed è svolta secondo la modalità del cosiddetto "bunkeraggio". L'Istante acquista il lubrificante da un fornitore locale - GAMMA, fornitore indiretto, società italiana del Gruppo BETA - e successivamente lo rivende come dotazione di bordo di navi adibite alla navigazione in alto mare presso porti italiani.

Sia la cessione di prodotti da GAMMA ad ALFA che la cessione dei medesimi prodotti dalla società ALFA al cliente finale soddisfano le condizioni richieste dalla normativa italiana per l'applicazione del regime di non imponibilità di cui all'articolo

8-bis, primo comma, lett. d) del d.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972.

La Legge n. 178 del 30 dicembre 2020 (Legge di Bilancio 2021) ha introdotto nuovi obblighi dichiarativi per gli operatori del settore ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità sugli acquisti di beni e servizi per navi destinate alla navigazione in alto mare.

Sulla base di queste nuove regole, per beneficiare del regime di non imponibilità sui propri acquisti, l'armatore deve presentare alle autorità fiscali una apposita dichiarazione (d'ora in poi "*dichiarazione 8-bis*") attestante che (i) la nave da rifornire ha effettuato un numero di viaggi in alto mare superiore al 70% del totale nell'anno solare precedente e che (ii) la documentazione relativa a questi viaggi è conservata dall'operatore (i.e. armatore) ed è idonea a confermare che la nave che viene rifornita del lubrificante rispecchia la definizione di "*nave destinata alla navigazione in alto mare*" di cui all'articolo 8-bis, primo comma del d.P.R. n. 633 del 1972.

Il modello di *dichiarazione 8-bis* è stato approvato con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 15 giugno 2021 e ulteriori chiarimenti in merito sono stati forniti dall'amministrazione finanziaria con la Risoluzione n. 54/E del 6 agosto 2021.

In particolare, secondo le indicazioni fornite, ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità di cui all'articolo 8-bis, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, la Società - in qualità di fornitore diretto - deve quindi:

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.

Dalla lettura della citata Risoluzione n. 54/E del 2021, sembra che, per beneficiare del regime di non imponibilità sui propri acquisti dal fornitore "indiretto", il fornitore diretto debba trasmettere al fornitore "indiretto" copia della "*dichiarazione 8-bis*" originale, oltre al numero di protocollo di ricezione della dichiarazione, una volta ricevuti entrambi dal dichiarante.

La società evidenzia, al riguardo, che non è chiaro se il fornitore diretto debba:

1. presentare una propria "*dichiarazione 8-bis*" (ed ottenere, quindi, un proprio numero di protocollo), indirizzandola al fornitore 'indiretto', oppure
2. inoltrare la "*dichiarazione 8-bis*" ed il relativo numero di protocollo già ricevuti dal proprio cliente.

La società fa presente che, in base al tenore letterale della citata Risoluzione, debba essere seguita la procedura sub 2.

Più specificamente, la Risoluzione n. 54/E chiarisce che il dichiarante indichi nella "*dichiarazione 8-bis*" solo i fornitori diretti, ai quali la dichiarazione "*è resa disponibile secondo quanto previsto dal Provvedimento*", ovvero tramite il loro Cassetto Fiscale. Tuttavia, il fornitore diretto non può autonomamente acquisire detta dichiarazione ed inoltrarla al fornitore indiretto, non avendo accesso alla "*dichiarazione 8-bis*" originale del cliente tramite il proprio Cassetto Fiscale.

Infatti, la società istante fa presente che la notifica che il fornitore riceve sul suo Cassetto Fiscale riporta solo il numero di protocollo della dichiarazione (inviata dall'armatore/cliente), i dati identificativi della nave e dell'armatore ma non include una copia della dichiarazione stessa. Perciò, il fornitore diretto non può trasmettere una copia della "*dichiarazione 8-bis*" del cliente al fornitore indiretto nel caso della procedura standard telematica (i.e. Cassetto fiscale). Ciò posto, la Società istante chiede chiarimenti in merito alla documentazione necessaria per l'applicazione del regime di non imponibilità di cui all'art. 8-bis, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 alle operazioni di bunkeraggio in argomento sopra descritte.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Tenuto conto delle indicazioni fornite dall'Agenzia nella Risoluzione sopra menzionata e considerato che i suddetti chiarimenti sembrano puntare ad un alleggerimento degli obblighi di compliance IVA per i contribuenti, l'Istante intende adottare il seguente processo per ottemperare ai requisiti di applicazione del regime di non imponibilità alle operazioni di bunkeraggio, cui partecipa un fornitore indiretto.

A. Cessionari che inviano le dichiarazioni 8-bis tramite posta elettronica al COP

Dopo aver ricevuto dal proprio cliente copia della "*dichiarazione 8-bis*" indirizzata alla Società nella Sezione II del documento, con indicazione del numero di protocollo assegnato dal COP, la stessa inoltrerà il medesimo documento al fornitore indiretto (GAMMA), indicando che il numero di protocollo già assegnato dal COP deve essere menzionato anche dal fornitore indiretto sulla sua fattura non imponibile all'Istante.

Il fornitore indiretto non dovrebbe effettuare nessun controllo aggiuntivo e farà affidamento sulla "*dichiarazione 8-bis*" inoltrata dalla Società per applicare il regime di non imponibilità alla sua cessione.

B. Cessionari che inviano le dichiarazioni 8-bis tramite il portale "Entratel"

Dopo aver ricevuto i dati della "*dichiarazione 8-bis*" ed il relativo numero di protocollo sul proprio Cassetto Fiscale, la Società stamperà l'estratto del suo Cassetto Fiscale che mostra i dati della dichiarazione e del numero di protocollo e lo trasmetterà al fornitore indiretto (GAMMA). Il fornitore indiretto menzionerà quei dati (in particolare, il numero di protocollo assegnato dall'Agenzia) sulle proprie fatture all'Istante.

Il fornitore indiretto non dovrebbe effettuare nessun controllo aggiuntivo e farà affidamento sui dati contenuti nell'estratto del Cassetto Fiscale stampato ed inoltrato

dalla Società per applicare il regime di non imponibilità.

In considerazione di quanto esposto, poiché vi sono obiettive condizioni di incertezza sulla questione, la Società chiede alla Scrivente di risolvere il problema interpretativo sopra esposto; qualora nessuna risposta fosse ricevuta entro il termine di cui all' art. 11, terzo comma, della Legge n. 212 del 27 luglio 2000 (ovvero, 90 giorni dalla data di presentazione di questa richiesta), l'Istante si atterrà alla procedura illustrata qui sopra con tutte le garanzie di legge.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La disciplina dell'articolo 8-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 è stata novellata, per quanto di interesse ai fini della soluzione del quesito prospettato dalla Società, dall'articolo 1, comma 708, della legge 30 dicembre 2020, (legge di bilancio 2021); le relative disposizioni attuative sono contenute nel Provvedimento direttoriale prot. n. 151377 del 15 giugno 2021, con il quale è stato approvato il modello per le dichiarazioni di utilizzo di imbarcazioni adibite alla navigazione in alto mare, ai fini della non imponibilità.

La Risoluzione n. 54/E del 6 agosto 2021 ha fornito specifici chiarimenti in merito alle modalità di compilazione delle suddette dichiarazioni, chiarendo, tra l'altro, le modalità per ottemperare all'adempimento richiesto da parte dei soggetti non residenti, non stabiliti e non identificati nel territorio dello Stato nonché in merito alla presentazione della dichiarazione telematica per l'applicazione del regime di non imponibilità nei casi dei cc.dd. fornitori indiretti.

In particolare, in base alle indicazioni recate nel citato Provvedimento direttoriale e nella citata Risoluzione n. 54/E del 2021, ai fini dell'attestazione della condizione di navigazione in alto mare:

- i soggetti interessati sono tenuti alla presentazione del modello dichiarativo attraverso i canali telematici Entratel/Fisconline dell'Agenzia delle Entrate (cfr.

Provvedimento 15 giugno 2021, par. 2); gli estremi del protocollo telematico di ricezione e i dati della dichiarazione sono resi disponibili, dopo il rilascio della ricevuta telematica, al soggetto dichiarante, nell'area riservata del sito web dell'Agenzia delle entrate (nell'ambito del servizio Cassetto fiscale) (cfr. par. 4.1 del Provvedimento);

- i soggetti dichiaranti non residenti non stabiliti e non identificati in Italia, che non possono accedere ai suddetti canali telematici, inviano tramite posta elettronica al Centro Operativo di Pescara (*i.e.* COP) una copia scansionata della "*dichiarazione 8-bis*", sottoscritta con firma autografa, unitamente alla copia di un documento di identità in corso di validità; una copia della suddetta documentazione (dichiarazione sottoscritta e documento d'identità), nonché il numero di protocollo di ricezione della stessa, rilasciato dal COP, devono essere trasmessi, a cura del dichiarante, anche al fornitore (diretto) (cfr. risoluzione n. 54/E del 2021, par. 1).

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 e possono essere sintetizzati nei termini seguenti:

- i fornitori diretti del dichiarante identificato (e, dunque, che può accedere alla procedura Entratel/Fisconline) devono riportare gli estremi del protocollo telematico di ricezione della dichiarazione nella fattura relativa all'operazione oggetto di dichiarazione ex art. 8-bis del citato d.P.R. n. 633 del 1972. Gli estremi del protocollo e i dati della dichiarazione riferiti al fornitore (diretto), indicato nella dichiarazione medesima, sono resi disponibili nella rispettiva area riservata del sito web dell'Agenzia delle entrate (nell'ambito del servizio Cassetto fiscale) (cfr. Provvedimento 15 giugno 2021, parr. 4 e 5). Il fornitore diretto deve trasmettere/comunicare gli estremi del protocollo della dichiarazione, rilasciato dall'Agenzia delle entrate, ai propri cedenti o prestatori (*i.e.* fornitori indiretti), che abbiano titolo ad applicare il regime di non imponibilità ai sensi dell'art. 8-bis del d.P.R. n. 633 del 1972. Il protocollo può essere

sempre verificato mediante il servizio "Verifica dichiarazione nautica" disponibile nell'area libera del sito web dell'Agenzia delle entrate. Questi ultimi sono tenuti ad indicare detto protocollo nelle fatture emesse nei confronti del committente/fornitore diretto (cfr. risoluzione n. 54/E del 2021, par. 2);

- i fornitori diretti del dichiarante non residente, non stabilito e non identificato (che presenta la dichiarazione alto mare via *email* al COP), oltre a riportare gli estremi del protocollo telematico di ricezione della dichiarazione comunicato dal dichiarante non residente nella fattura da emettere, dovranno, altresì, essere in possesso di copia della dichiarazione di esistenza della condizione di navigazione in alto mare, trasmessa loro dal dichiarante non residente (cfr. risoluzione n. 54/E del 2021, par. 1). Il fornitore diretto deve, a sua volta, trasmettere copia della suddetta dichiarazione e gli estremi del protocollo della dichiarazione ai propri fornitori indiretti. Questi ultimi sono tenuti ad indicare il protocollo della dichiarazione nelle fatture emesse nei confronti dei propri committenti/fornitori diretti (cfr. risoluzione n. 54/E del 2021, par. 2).

In definitiva, alla luce delle indicazioni recate dai citati documenti di prassi, sintetizzate nei termini anzidetti, ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità ex art. 8-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, i fornitori (diretti e indiretti) devono, in ogni caso, indicare nella fattura gli estremi del protocollo di ricezione di quest'ultima, consultabile sul sito web dell'Agenzia delle entrate ovvero comunicato dal COP, a seconda che si tratti, rispettivamente, di un dichiarante residente ovvero non residente.

**Firma su delega del
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO e
DIRETTORE CENTRALE ad interim
Vincenzo Carbone
Delega n. 43080 del 10 febbraio 2022**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)