

RISOLUZIONE N. 6/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 16/01/2018

OGGETTO: Regime di non imponibilità per le navi adibite alla navigazione in alto mare ai sensi dell'articolo 8-bis del DPR n. 633 del 1972. Ulteriori chiarimenti

A seguito della pubblicazione della risoluzione n. 2/E del 12 gennaio 2017, sono pervenute da parte di diverse associazioni di categoria richieste di ulteriori chiarimenti sul regime di non imponibilità previsto dall'articolo 8-*bis* del DPR n. 633 del 1972 per le navi adibite alla navigazione in alto mare.

Con le seguenti precisazioni, si integra, pertanto, il contenuto della menzionata risoluzione.

La risoluzione n. 2/E ha chiarito, in primo luogo, che una nave può considerarsi, ai soli fini dell'art. 8-*bis* citato, “adibita alla navigazione in alto mare” se, con riferimento all'anno precedente rispetto a quello in cui s'invoca la non imponibilità, ha effettuato in misura superiore al 70 per cento viaggi in alto mare (ovvero, oltre le 12 miglia marine). Tale condizione deve essere verificata per ciascun periodo d'imposta.

Al riguardo, si osserva che, con l'utilizzo del termine “viaggio”, si intende fare riferimento agli spostamenti tra porti (italiani, UE o Extra UE) che la nave effettua per rendere un servizio di trasporto passeggeri oppure ai fini della propria attività commerciale, nell'ambito dei quali sono effettuate operazioni di

carico/scarico merci o di imbarco/sbarco passeggeri. Gli altri spostamenti fra cantieri o porti per motivi tecnici – sebbene normalmente inerenti all’attività commerciale – non sono da considerare viaggi ai fini della risoluzione n. 2/E/2017 e, dunque, non vanno computati nel calcolo né del numeratore, né del denominatore della frazione che individua la percentuale di viaggi avvenuti in alto mare (70 per cento), rispetto alla totalità dei viaggi effettuati.

È altresì importante precisare che l’atto di prassi citato, al fine di verificare il rispetto della condizione di prevalenza dei viaggi in alto mare rispetto al totale dei viaggi effettuati, fa riferimento al numero di viaggi.

In particolare, come innanzi evidenziato, il viaggio in alto mare è il tragitto compreso tra due punti di approdo (ovvero da e per il medesimo punto di approdo), durante il quale vengono superate, a prescindere dalla rotta seguita, le 12 miglia nautiche. Tale superamento implica che l’intero viaggio (tratta) è da considerare avvenuto in alto mare e, dunque, utile al fine di quantificare la condizione per la non imponibilità stabilita dall’articolo 8-*bis* del DPR n. 633 del 1972.

Va da sé che un viaggio effettuato interamente nelle acque territoriali di un altro Paese (diverso dall’Italia), va considerato, ai fini della normativa IVA italiana, interamente effettuato in alto mare.

Per quanto concerne, invece, la documentazione idonea a provare la prevalenza dei viaggi effettuati in alto mare, la risoluzione n. 2/E precisa che la verifica della condizione dell’alto mare deve essere effettuata “*sulla base di documentazione ufficiale*”.

Per documentazione ufficiale s’intende ogni documentazione che provenga dall’armatore o dal soggetto che ha la responsabilità della nave (ad esempio il comandante) e che sia in grado di indicare, con precisione e coerenza, le tratte marittime effettuate dal mezzo di trasporto. A titolo esemplificativo, vi rientrano:

- il giornale di navigazione o il giornale di bordo tenuto dal comandante della nave, sul quale vengono registrati tutti i dati ed i fatti relativi alla navigazione (cfr. articoli 169, 173 e 174 del codice della navigazione);
- la cartografia dei viaggi, i dati e le informazioni estratte dagli eventuali sistemi di navigazione satellitare o di *trasponder* (ad esempio, i dati forniti attraverso il sistema A.I.S., “*Automatic Identification System*”, per le imbarcazioni che lo adottano);
- i contratti commerciali, le fatture e i relativi mezzi di pagamento.

Pertanto, laddove il fornitore sia in grado di acquisire tali documenti ufficiali, si ritiene che quest’ultimo abbia verificato in modo idoneo la circostanza che la nave sia effettivamente e prevalentemente adibita alla navigazione in alto mare.

Tuttavia, laddove il soggetto acquirente non sia in grado di esibire al fornitore tale documentazione, ad esempio perché impossibilitato da cause documentabili, può farsi ricorso ad una dichiarazione dell’armatore, del comandante della nave o di chi ha la responsabilità gestionale effettiva, diretta ad attestare al fornitore che la nave è adibita effettivamente e prevalentemente alla navigazione in alto mare. La dichiarazione dovrà in ogni caso indicare le generalità del dichiarante, lo *status* giuridico del medesimo in relazione all’imbarcazione, il periodo cui la stessa dichiarazione è riferibile e le motivazioni per le quali non è stato possibile esibire i documenti probatori dai quali si sarebbe potuto evincere il soddisfacimento del requisito del 70 per cento. Questa dichiarazione consente al fornitore di emettere le fatture in regime di non imponibilità.

Inoltre, si precisa che il principio affermato nella risoluzione n. 2/E in relazione alle navi in costruzione – secondo cui è possibile un’applicazione provvisoria del regime di non imponibilità sulla base di una dichiarazione con cui l’armatore attesti l’effettiva intenzione di adibire il mezzo alla navigazione in alto mare – si estende a tutti quei casi in cui si riscontra una obiettiva discontinuità

nell'utilizzo del mezzo. Tale tipologia di dichiarazione può essere utilizzata, ad esempio, in relazione alle navi che mutano armatore o proprietario (cfr. anche risoluzione n. 69/E del 13 giugno 2017). Analoga dichiarazione può essere presentata anche ove il contribuente preveda che l'utilizzo effettivo del mezzo in un dato anno sarà diverso da quello risultante dai dati relativi all'anno precedente, in ossequio al principio, enfatizzato anche dalla Corte di Giustizia, per cui la non imponibilità in esame è riservata alle navi effettivamente, oltre che prevalentemente, impiegate nella navigazione in alto mare (cfr. sentenza 21 marzo 2013, C-197/12, *Commissione c. Francia*).

In questi casi la dichiarazione dovrà in ogni caso indicare le generalità del dichiarante, lo *status* giuridico del medesimo in relazione all'imbarcazione, il periodo cui la stessa dichiarazione è riferibile, i documenti probatori dai quali si potrà evincere il soddisfacimento del requisito del 70 per cento. Qualora, in sede di controllo, venga accertato che la dichiarazione non trova riscontro nella documentazione in possesso del soggetto acquirente, il fornitore sarà tenuto al versamento, in qualità di soggetto passivo, della maggiore imposta dovuta e degli interessi di mora ma non sarà tenuto al pagamento delle sanzioni in applicazione dell'articolo 5 del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 472, per la propria condotta diligente.

Nei casi in cui il regime di non imponibilità è applicato in maniera provvisoria, sulla base di una dichiarazione relativa all'uso previsto della nave, il dichiarante dovrà verificare a consuntivo quanto dichiarato ed eventualmente comunicare al proprio fornitore il mancato raggiungimento della soglia del 70 per cento.

In caso di comunicazione del mancato raggiungimento della soglia, il fornitore dovrà, a sua volta, effettuare le necessarie variazioni in aumento dell'imposta ai sensi dell'articolo 26 del DPR 633 del 1972, versando, in qualità di soggetto passivo, la maggiore imposta dovuta e gli interessi di mora, ma non sarà

tenuto al pagamento delle sanzioni in applicazione dell'articolo 5 del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 472, per la propria condotta diligente, sempreché abbia correttamente assolto agli obblighi di comunicazione, gravante sui soggetti passivi che effettuano e ricevono operazioni, dei dati delle fatture, ai sensi dell'art. 21 del Decreto legge del 31 maggio 2010 n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010 n. 122, da ultimo modificato Decreto-legge del 22 ottobre 2016 n. 193 (art. 4).

Ovviamente, attraverso apposite pattuizioni contrattuali può essere prevista, in relazione agli interessi, la rivalsa economica nei confronti del cessionario o committente, ovvero, in assenza di queste la rivalsa potrà essere esercitata anche in via giudiziale.

Se invece il fornitore, al quale sia stato tempestivamente comunicato il mancato raggiungimento della soglia, non emette le note di variazione a consuntivo, lo stesso sarà responsabile per imposte, sanzioni e interessi.

Va da sé che, qualora non provveda il fornitore, sarà il cessionario o il committente a procedere alla regolarizzazione dell'IVA secondo le modalità previste dall'articolo 6, comma n. 8, del D.lgs. del 18 dicembre 1997 n. 471. Al riguardo, si precisa che il termine di trenta giorni per presentare all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate competente il documento integrativo (autofattura), in duplice esemplare, nonché copia del versamento della relativa imposta, decorre dal momento in cui il cessionario o il committente ha la certezza di non aver effettuato in misura superiore al 70 per cento viaggi in alto mare ovvero, al più tardi, dal termine del periodo d'imposta considerato. Decorso invano detto termine il cessionario o committente risponderà delle sanzioni dovute per l'omessa regolarizzazione.

È fatta salva, in ogni caso, per ognuna delle fattispecie sopra esposte, la responsabilità, anche a livello sanzionatorio, del fornitore nell'ipotesi in cui alla formale legittimità della dichiarazione dovesse corrispondere una violazione sostanziale della normativa in materia di IVA, dovuta all'esistenza di un accordo o

di una condotta fraudolenta, per cui lo stesso abbia (o avrebbe dovuto avere, utilizzando la normale diligenza nell'ambito dei rapporti commerciali) consapevolezza di partecipare ad un'operazione in frode all'IVA.

In ogni caso in cui il cessionario presenti una dichiarazione (*ex post* o *ex ante*) attestante il possesso dei requisiti della non imponibilità, dovrà conservare idonea documentazione a supporto, anche non obbligatoria, al fine di consentire all'Amministrazione finanziaria il riscontro del requisito della navigazione in alto mare in sede di controllo.

Resta inteso che l'Agenzia delle Entrate, nell'attività di vigilanza e controllo della correttezza della operazione e di quanto indicato nella dichiarazione rilasciata dall'armatore al proprio fornitore circa il requisito del 70%, si avvale anche delle informazioni e dei dati derivanti dall'obbligo di comunicazione, gravante sui soggetti passivi che effettuano e ricevono operazioni, dei dati delle fatture, ai sensi dell'art. 21 del Decreto legge del 31 maggio 2010 n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010 n. 122, da ultimo modificato dal Decreto-legge del 22 ottobre 2016 n. 193 (art. 4).

In relazione al periodo cui riferire il calcolo della percentuale di viaggi effettuati in alto mare, nella risoluzione n. 2/E del 2017 si è chiarito che la condizione di cui all'art. 8, comma 1, lett. a) deve essere verificata "*per ciascun periodo d'imposta*", ovvero con riferimento all'anno solare.

Resta inteso che, qualora la nave resti ferma per uno o più anni, occorrerà fare riferimento alla percentuale di navigazione in alto mare effettuata nell'ultimo anno di utilizzo del mezzo. Allo stesso modo, laddove un'obiettiva discontinuità di utilizzo del mezzo si verifichi in corso d'anno, la valutazione della sussistenza della condizione dell'alto mare andrà effettuata – *ex ante* o *ex post*, secondo il criterio scelto dal contribuente – in relazione al periodo infra-annuale di competenza del nuovo armatore, proprietario o utilizzatore.

Si precisa, infine, che i chiarimenti forniti con la risoluzione n. 2/E traggono spunto dall'evoluzione degli orientamenti europei sul tema e, in particolare, della giurisprudenza della Corte di Giustizia, della quale recepiscono i principi attraverso criteri di semplice attuazione. Tali misure di semplificazione – inclusa l'individuazione del 70 per cento quale soglia atta a garantire la condizione di nave adibita effettivamente e prevalentemente alla navigazione in alto mare – non possono, pertanto, che applicarsi a partire dalla data di pubblicazione della ricordata risoluzione n. 2/E.

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

Annibale Dodero

(firmato digitalmente)