

*La non imponibilità IVA per le
navi adibite alla navigazione
navigazione in alto mare*

Francesco Spaziante



11 febbraio 2019 – Napoli

La norma comunitaria

Direttiva 2006/112/CE

Il regime Iva nazionale di non imponibilità per la navigazione in alto mare, disciplinato dall'art. 8-bis del DPR n. 633 del 1972, trova fondamento nelle norme della direttiva 2006/112/CE.

In particolare, la norma di riferimento della direttiva è l'art. 148 che prevede l'esenzione per determinate fattispecie....



L'articolo 148 della direttiva

- a) *le cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento **delle navi adibite alla navigazione in alto mare** e al trasporto a pagamento di passeggeri o utilizzati nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca (...); (...)*
- c) *le cessioni, trasformazioni, riparazioni, manutenzioni, noleggi e locazioni **delle navi di cui alla lett. a)** nonché le cessioni, locazioni, riparazioni e manutenzione degli oggetti, compresa l'attrezzatura per la pesca, in esse incorporati o destinati al loro servizio;*
- d) *le prestazioni di servizi (...) direttamente destinate a sopperire ai bisogni **delle navi di cui alla lett. a)** [**navi adibite alla navigazione in alto mare e ...**] e del loro carico;*

La norma nazionale: art. 8-bis del DPR 633/72

La normativa nazionale IVA disciplina l'approvvigionamento di navi ed aeromobili all'art. 8-bis, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 633 del 1972. Secondo quest'ultima disposizione sono assimilate alle cessioni all'esportazione, se non comprese nell'art. 8 *"... 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 bordo 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"*

La condizione dell'alto mare la Corte di Giustizia Ue

*Per beneficiare del regime di non imponibilità, la condizione per cui la nave deve essere “adibita alla navigazione in alto mare” si riferisce alle **navi che effettuano trasporto a pagamento di passeggeri** o sono impiegate in attività commerciali, industriali e della pesca, ma non si riferisce alle navi impiegate in operazioni di salvataggio o di assistenza in mare e alle navi adibite alla pesca costiera (CGUE, Elmeke, cause riunite C-181/04 e C-183/04).*



La condizione dell'alto mare la Corte di Giustizia Ue

E' previsto che gli Stati membri, relativamente alle navi che effettuano concretamente e in misura prevalente navigazione in alto mare, non possono basarsi esclusivamente su criteri oggettivi quali la lunghezza o la stazza delle navi (CGUE, Commissione/Francia, C-197/12).



L'alto mare: definizione

Ai fini IVA, per “alto mare” deve intendersi 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 dicembre 1982 e ratificata con legge n. 689, 2 dicembre 1994).



CRITICITA'

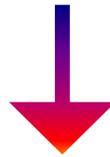
- ❑ Provare la condizione dell'alto mare
- ❑ Fornitore di beni a nave adibita ad alto mare, deve avere contezza del fatto che l'imbarcazione concretamente naviga oltre le 12 miglia.
- ❑ Cessionario/armatore deve comunicare al fornitore la condizione della nave al fine di:

➤ non assoggettare ad IVA la fornitura di beni

Risoluzione n. 2/E del 2017

critério storico

Una nave possa considerarsi “adibita alla navigazione in alto mare” se, con riferimento all’anno precedente (in cui si applica la non imponibilità ndr), 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 sulla base di documentazione ufficiale.



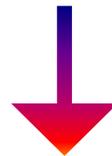
Criterio storico



La risoluzione 2/E del 2017

critério previsionale

Con riferimento agli acquisti relativi a una nave in fase di costruzione – ovvero, di una nave che non ha effettuato alcun viaggio in mare – il regime di non imponibilità può applicarsi in **via anticipata sulla base di una dichiarazione dell'armatore** dalla quale risulti che, una volta ultimata, la nave sarà adibita alla navigazione in alto mare. Tuttavia, **la condizione dell'effettiva navigazione della nave in alto mare** oltre il 70 per cento dei viaggi deve essere verificata **entro l'anno successivo al varo** della nave in mare, salvo variazioni dell'imposta ai sensi dell'art. 26 del DPR 633/72.



Critério previsionale

Criticità

- ✓ Concetto di viaggio
- ✓ Fattispecie commerciali che prevedono il cambio di utilizzo in corso d'anno (noleggio, vendita)
- ✓ Documentazione ufficiale
- ✓ Tutela del fornitore, responsabilità del cessionario



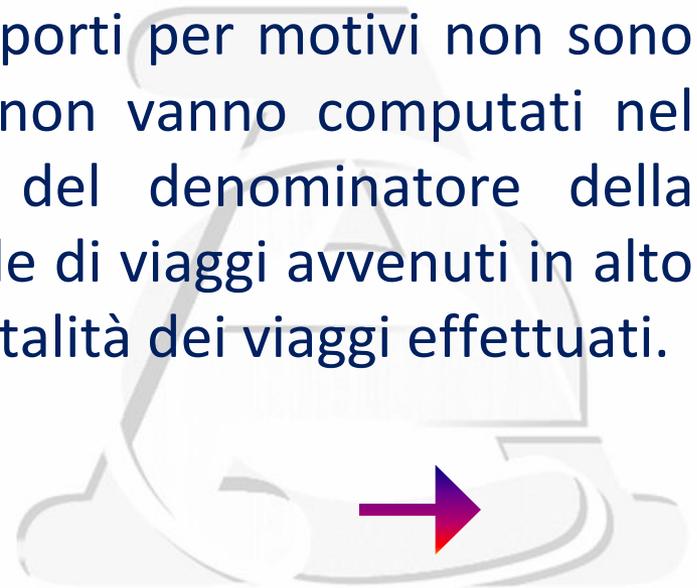
Ulteriori chiarimenti interpretativi o
interventi normativi



Risoluzione n. 6/E del 2018

il viaggio

- 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 non sono da considerare viaggi 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.



Risoluzione n. 6/E del 2018

il viaggio

- 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.**
- 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.**

Risoluzione n. 6/E del 2018

la 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 al mezzo di trasporto (criterio storico).**

Il fornitore è
responsabile della
prova

A titolo esemplificativo:

- 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.

Risoluzione n. 6/E del 2018

la dichiarazione sostitutiva

- 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.**

Il fornitore è
responsabile della
prova

Risoluzione n. 6/E del 2018

cambio di utilizzo della nave

- 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 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

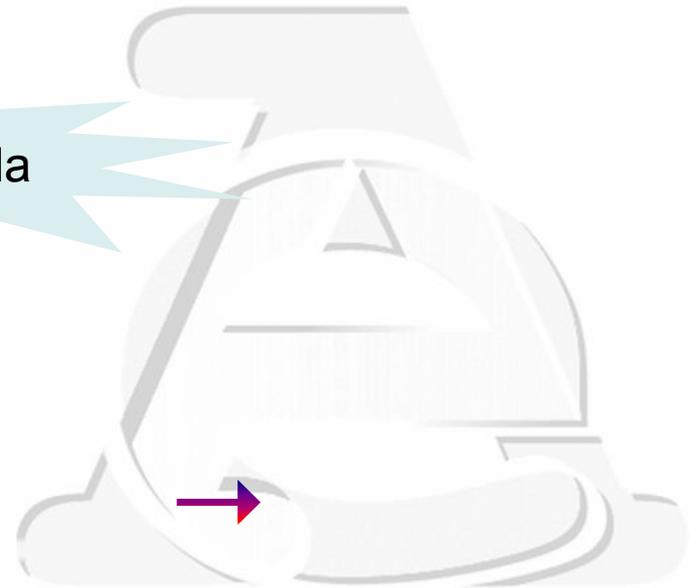
Il fornitore è
responsabile della
prova

Risoluzione n. 6/E del 2018

cambio di utilizzo della nave

- 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.

Il fornitore è
responsabile della
prova



Risoluzione n. 6/E del 2018

la verifica a consuntivo

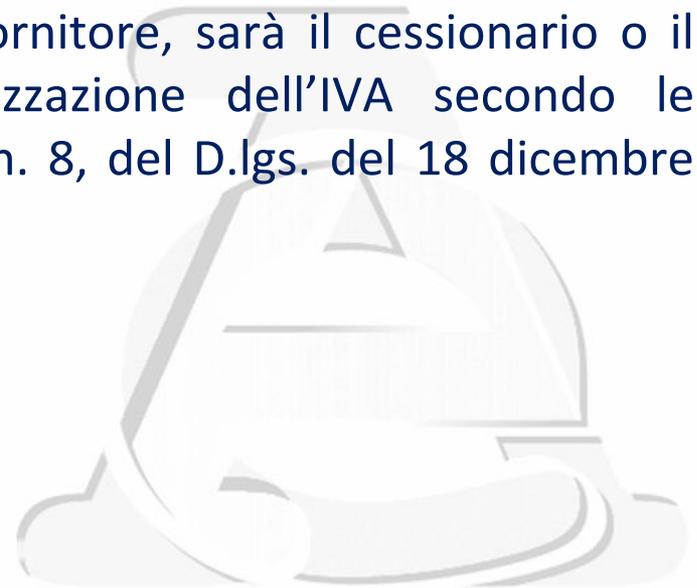
- Nei casi in cui il regime di non imponibilità è applicato in maniera provvisoria, sulla base di una dichiarazione relativa all'uso previsto della nave, il dichiarante dovrà verificare a consuntivo quanto dichiarato ed eventualmente comunicare al proprio fornitore il mancato raggiungimento della soglia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

Il fornitore è
responsabile della
prova

Risoluzione n. 6/E del 2018

fornitore/cessionario/dichiarante

- 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.



Risoluzione n. 6/E del 2018

il cessionario/dichiarante

- 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).

Grazie per l'attenzione!

