

DE BERTI ■ JACCHIA

De Berti Jacchia Franchini Forlani
studio legale

**Regime IVA per le
navi adibite alla
navigazione in alto
mare - Risoluzione
dell’Agenzia delle
Entrate n.6/E del
16/01/2018**

*Ulteriori chiarimenti dopo la
Risoluzione n.2/E/2017*

Client TAX Alert –
Gennaio 2018

REGIME IVA PER LE NAVI ADIBITE ALLA NAVIGAZIONE IN ALTO MARE – GLI ULTIMI CHIARIMENTI DELL' AGENZIA DELLE ENTRATE

Con la pubblicazione della Risoluzione n. 6/E del 16 gennaio 2018, l'Agenzia delle Entrate dà seguito alla precedente Risoluzione n.2/E del 12/01/2017 con riguardo al regime di non imponibilità IVA applicabile alle cessioni di navi adibite alla navigazione "in alto mare" (art. 8-bis del DPR 633/1972).

Il presente alert si sofferma sui principali chiarimenti forniti dal nuovo documento di prassi.

Definizione di "viaggio in alto mare"

Di particolare interesse sono i nuovi criteri interpretativi introdotti con riferimento alla definizione di navi adibite al "viaggio in alto mare".

Cosa si intende per «nave adibita alla navigazione in alto mare»

La precedente risoluzione aveva chiarito che ai fini della non imponibilità IVA ex art. 8-bis, una nave può considerarsi «adibita alla navigazione in alto mare» se, con riferimento all'anno precedente rispetto a quello in cui si chiede la non imponibilità, ha effettuato in misura superiore al 70% viaggi in alto mare (ovvero, oltre le 12 miglia marine), per ciascun periodo di imposta (viaggi in alto mare/totale viaggi > 70%).

Nel nuovo documento di prassi viene specificato che:

- il termine "**viaggio**" fa riferimento agli spostamenti fra porti (italiani, UE o extra UE) effettuati dalla nave per rendere (i) un servizio di trasporto passeggeri imbarco/sbarco passeggeri, oppure (ii) per la propria attività commerciale, con carico/scarico di merci;
- la condizione di **prevalenza dei viaggi** "in alto mare" (70%), rispetto al totale dei viaggi, deve essere verificata con riguardo al **numero dei viaggi**; a tal fine non rilevano gli spostamenti fra cantieri o porti per motivi tecnici, a prescindere dalla loro naturale inerenza rispetto all'attività commerciale;
- la qualità di viaggio "in alto mare" si verifica con il semplice **superamento delle 12 miglia nautiche**, a prescindere dalla rotta seguita; tuttavia, i viaggi effettuati interamente nelle acque territoriali di un Paese diverso dall'Italia, sono considerati interamente effettuati "in alto mare".

La documentazione a supporto del “viaggio in alto mare”

Con riguardo alla documentazione che consente al fornitore di emettere le fatture in regime di non imponibilità IVA, l'Amministrazione finanziaria ha fornito precise indicazioni.

Come si giustifica il «viaggio in alto mare»

Secondo la precedente Risoluzione, per garantire che il regime di non imponibilità IVA sia applicato alle sole cessioni di navi adibite alla navigazione in alto mare, tale condizione deve essere verificata per ciascun periodo d'imposta sulla base di documentazione ufficiale.

Per **documentazione ufficiale** s'intende ogni documento che:

- a.** provenga (i) dall'armatore o (ii) da qualsiasi soggetto che ha la responsabilità della nave e sia in grado di indicare, con precisione e coerenza, le tratte marittime effettuate,
- b.** idoneo ad attestare al fornitore che la nave è adibita effettivamente e prevalentemente alla navigazione in alto mare.

Possono quindi considerarsi **idonei**:

- 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. artt. 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.

La verifica di tale documentazione da parte del fornitore è ritenuta sufficiente per consentire allo stesso di applicare il regime di non imponibilità IVA alla cessione.

Mancanza della documentazione: la dichiarazione dell'armatore

In mancanza della suddetta documentazione, si può far ricorso ad una **dichiarazione dell'armatore** «*diretta ad attestare al fornitore che la nave è adibita effettivamente e prevalentemente alla navigazione in alto mare*».

La dichiarazione dovrà contenere: (i) le generalità del dichiarante ed il suo “ruolo” rispetto all'imbarcazione, (ii) il periodo di riferimento della dichiarazione, (iii) le motivazioni per le quali non è stato possibile esibire i documenti probatori dai quali si sarebbe potuto evincere il soddisfacimento della condizione della prevalenza dei viaggi in alto mare (70%).

La dichiarazione provvisoria e previsionale

Il regime provvisorio delle navi in costruzione viene esteso anche ai casi di “obiettiva discontinuità” nell’utilizzo della nave sulla base di una specifica dichiarazione.

Cosa si intende per «navi in costruzione»

Nella risoluzione dello scorso anno, l’Agenzia ha riconosciuto la possibilità di applicare un regime di non imponibilità provvisorio per le navi in costruzione sulla base di una dichiarazione (cd. “dichiarazione provvisoria e previsionale”) con cui l’armatore attesti l’effettiva intenzione di adibire il mezzo alla navigazione in alto mare

L’ “obiettiva discontinuità” può avvenire in relazione alle navi che mutano armatore o proprietario, oppure se il contribuente prevede che l’utilizzo effettivo della nave in un dato anno sarà diverso da quello risultante dai dati relativi all’anno precedente.

Nelle suddette ipotesi, l’armatore dovrà verificare, a consuntivo, se:

- a. la percentuale è stata raggiunta e comunicarlo al fornitore;
- b. la percentuale non è stata raggiunta e comunicare al proprio fornitore che le condizioni non sono soddisfatte.

Nella ipotesi **b.** il fornitore dovrà regolarizzare l’imposta a suo tempo non assolta mediante il rilascio di una nota di debito ex art. 26 DPR 633/1972 al dichiarante, e il versamento dell’IVA dovuta unitamente agli interessi maturati, **ma senza sanzioni**. Le sanzioni troveranno applicazione solo in mancata regolarizzazione dell’imposta da parte del fornitore avvertito dal dichiarante.

Profili sanzionatori

In sede di verifica fiscale del cessionario/committente, viene riconosciuta una **maggiore tutela** al “fornitore diligente”.

Secondo l’Amministrazione Finanziaria, se quest’ultimo adempie agli obblighi sia documentali (raccolta e verifica della documentazione idonea, della dichiarazione dell’armatore, o della dichiarazione provvisoria) sia dichiarativi (es. comunicazioni periodiche dati IVA) può definirsi “diligente”.

In tale circostanza, se durante l’attività di controllo dovessero essere accertate discordanze tra quanto dichiarato e quanto risultante dalla documentazione in possesso dell’acquirente, o non ci sia documentazione ufficiale in possesso dello stesso committente/cessionario, **nessuna sanzione verrà applicata nei confronti del fornitore**.

La tutela del fornitore si estende anche in caso di accertamento, per cui viene riconosciuta la possibilità di rivalsa – contrattuale e giudiziale – nei confronti del cliente/armatore.

Il presente Alert è destinato a fornire solo informazioni di carattere generale. Non costituisce una consulenza legale e/o fiscale, né pretende di essere esaustiva, pertanto, non può essere invocata come tale.