

Art. 8-bis, D.P.R. 26.10.1972, n. 633
R.M. 12.1.2017, n. 2/E

Giampaolo Giuliani e Mario Spera

Navigazione in alto mare e non imponibilità Iva

Dichiarazioni di parte e prova di accertamento

Nella R.M. 12 gennaio 2017, n. 2/E l'Amministrazione ha allineato le proprie posizioni a quelle della giurisprudenza europea, la quale riconosce la **non imponibilità nel caso** in cui le **navi**, oltre ad essere progettate per la navigazione d'alto mare¹, siano materialmente e prevalentemente impiegate oltre le **12 miglia nautiche dalla costa**², distanza che per convenzione internazionale è per la maggior parte dei Paesi considerata il limite delle acque territoriali.

Infatti, l'Agenzia arriva alle seguenti conclusioni: «*si ritiene che una nave possa considerarsi "adibita alla navigazione in alto mare" se, con riferimento all'anno precedente, 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.

Ora, nel prendere atto della posizione dell'Amministrazione finanziaria, si deve rilevare in via preliminare come sia **difficile** comprendere per degli **operatori economici** presso cui sono stati **effettuati** degli **acquisti** o **commissionate** delle **prestazioni** di **servizi** relativi ad una **nave**, se quest'ultima abbia **compiuto nell'anno precedente viaggi in alto mare in misura superiore al 70% di quelli complessivamente realizzati nel periodo.**

Con la recente R.M. 12 gennaio 2017, n. 2/E, l'Agenzia delle Entrate ha fornito delle importanti indicazioni sulla valenza d'attribuire all'espressione «**navi adibite alla navigazione in alto mare**» ai **fini dell'applicazione del regime della non imponibilità Iva**, così come disciplinato dall'art. 8-bis, lett. a), D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 [CFF 6308a].

Si tratta dunque di precisazioni importanti per il settore della nautica che, seppur perfettamente condivisibili dal punto di vista teorico, creano da quello pratico diversi problemi di tipo operativo.

Criticità da risolvere

A tale riguardo si ritiene utile premettere che, in **assenza** di qualsiasi **indicazione** da parte dell'**Agenzia**, la «**documentazione ufficiale**» per questo tipo di verifiche non possa essere altro che il **libro della navigazione**, così come previsto all'art. 173 del codice della navigazione – R.D. 30 marzo 1942, n. 327 – nel quale sono iscritti tutti i dati e i fatti inerenti alla navigazione (rotte seguite, rilievi meteorologici, manovre effettuate ecc.) e dove le annotazioni se regolarmente effettuate hanno efficacia probatoria. Chiaro in questo senso il successivo art. 178 del codice della navigazione.

Non solo, tale documentazione ha carattere dell'internazionalità, dato che è comunemente in dotazione su tutte le navi indipendentemente dalla loro nazionalità.

Supponendo che questa debba essere considerata la «documentazione ufficiale» a cui fa riferimento l'Agenzia delle Entrate, appare di tutta evidenza la **difficoltà di chi deve emettere fattura.**

1. Sussiste il requisito della navigazione in alto mare, quando le unità navali sono «omologate» a tale impiego sulla base delle loro caratteristiche strutturali ed inoltre le stesse siano effettivamente utilizzate per la

navigazione in alto mare. Chiara sul punto la nota 5 marzo 2013, prot. n. 260 della Presidenza del Consiglio dei Ministri - Ministro per gli Affari Europei - Settore legislativo.

2. Convenzione sui diritti del mare, firmata a Montego Bay il 10 dicembre 1982 e ratificata con L. 2 dicembre 1994, n. 689, Sezione 2, Limiti del mare territoriale, «Articolo 3 - Larghezza del mare territoriale - Ogni Stato ha il

diritto di fissare la larghezza del proprio mare territoriale fino a un limite massimo di 12 miglia marine, misurate a partire dalle linee di base determinate conformemente alla presente Convenzione».

L'operatore deve infatti chiedere di visionare il libro della navigazione, consultarlo correttamente e soprattutto deve estrapolare i dati che possano attestare anche a posteriori la navigazione in alto mare per una percentuale superiore al 70% dei viaggi realizzati.

In pratica dovrà acquisire copia di tutti i dati che dovrà conservare ed eventualmente esibire ai verificatori nel caso gli venisse contestato un'errata applicazione del regime della non imponibilità.

L'operatore dovrà dunque richiedere una copia del libro della navigazione dell'intero anno precedente con tutti i **problemi in termini pratici** che questa richiesta può presentare.

Infatti, considerato che il regime della non imponibilità si applica alla quasi totalità delle cessioni di dotazioni e di provviste di bordo e a numerosi servizi, è facile ipotizzare che l'**armatore dovrà approntare centinaia** se non in alcuni casi **migliaia di copie del libro della navigazione**.

Si pensi, solo per fare un **esempio**, alle **navi da crociera** dove i fornitori di beni e servizi sono numerosissimi.

Non va meglio a **chi realizza l'operazione** perché **dovrà acquisire, consultare e conservare**, anche per una fattura da pochi euro, una **copia del libro della navigazione della nave «acquirente/commit-tente»**.

Del tutto immaginabili le **difficoltà di conservare** questo tipo di documentazione per gli operatori che lavorano nel settore marittimo e della nautica e che hanno un numero elevato di clienti, poiché dovrebbero approntare delle vere e proprie librerie a supporto delle fatture messe in regime di non imponibilità ai sensi dell'art. 8-bis.

Dichiarazione di parte

Sulla base di queste riflessioni si deve concludere come non si possa imporre agli operatori adempimenti così onerosi e si debba necessariamente pensare a qualcosa di più agevole e di più facile gestione. Sotto questo profilo si ritiene che possa essere utilmente impiegata una **dichiarazione del cessionario o del committente** in cui si attesta la navigazione in alto mare per una percentuale superiore al 70% dei viaggi realizzati.

Del resto, non sarebbe la prima volta che l'**Amministrazione finanziaria** riconosce e **approva l'uso di dichiarazione di parte**, come ad esempio accade nel

settore edilizio per l'applicazione delle aliquote ridotte o nelle **locazioni finanziarie** relative ad **imbarcazioni da diporto**, oggetto di specifico esame da parte dall'Agenzia delle Entrate con la R.M. 11 ottobre 2007 n. 284/E.

Segnatamente, si ricorda che questa risoluzione trae origine da un interpello sollecitato dall'Associazione delle società di leasing (Assilea) che chiedeva quale valenza in termini di responsabilità dovesse essere attribuita alle dichiarazioni rilasciate dai conduttori di contratti, aventi ad oggetto imbarcazioni da diporto e relative all'effettivo impiego delle imbarcazioni fuori dalle acque territoriali.

In quell'occasione l'Agenzia precisò: *«al contrario, ove in sede di accertamento si contesti da parte degli uffici delle Entrate, sulla base di prove idonee, un utilizzo dell'imbarcazione nelle acque comunitarie superiore a quello stabilito con la circolare n. 49 del 2002, la circostanza che il cliente abbia sottoscritto la dichiarazione in questione facendo riferimento alle percentuali della circolare stessa, è sufficiente a far emergere la buona fede della società di leasing. In tal caso, la società di leasing non sarà tenuta né al pagamento di sanzioni, né di interessi di mora, secondo quanto stabilito dallo Statuto del Contribuente (art. 10 legge n. 212 del 2000). Tuttavia, il recupero della maggiore imposta non potrà che avvenire in capo alla società stessa, in qualità di soggetto passivo; resta inteso che quest'ultima, tuttavia, potrà rivalersi nei confronti del proprio cliente ricorrendo anche agli ordinari mezzi civilistici»*.

Per comprendere la posizione dell'Agenzia deve essere ricordato come, alla luce dei vigenti principi sanzionatori di cui all'art. 6, D.Lgs 18 dicembre 1997, n. 472 [CFF ● 9469] (Cause di non punibilità), l'unica **esimente** per un comportamento che potrebbe a posteriori risultare non corretto e quindi assoggettabile a sanzioni, sia la capacità degli operatori di dimostrare all'Amministrazione finanziaria che la scelta di applicare o non applicare l'imposta o un particolare regime è stata determinata da **obiettive condizioni di incertezza normativa** (che però non significa scarsa conoscenza della stessa), oppure perché il **committente ha occultato o falsificato o compiuto atti che hanno indotto il contribuente a realizzare l'errore**.

Pertanto, per l'**esclusione della responsabilità**, è di **fondamentale importanza la dimostrazione della buona fede dell'autore dell'illecito amministrati-**

vo, così come del resto chiarito dalla stessa Amministrazione finanziaria con la C.M. 10 luglio 1998, n. 180/E, con riferimento all'applicabilità in generale delle sanzioni tributarie: *«il fattore discriminante è quindi costituito dalla causa dell'errore medesimo. Se esso dipende da imprudenza, negligenza o imperizia, non rileva ai fini dell'esclusione della responsabilità, ma se il trasgressore ha osservato la normale diligenza nella ricostruzione della realtà, l'errore in cui è incorso esclude la colpa richiesta dal precedente art. 5. Per contro - si ribadisce - l'errore evitabile con l'uso dell'ordinaria diligenza, quella cioè che si può ragionevolmente pretendere dal soggetto agente, non influisce sulla punibilità»*.

Ora sulla base di queste indicazioni si ritiene che per stabilire se un'imbarcazione oggetto di un'operazione rilevante ai fini Iva abbia navigato in alto mare, i soggetti passivi possano richiedere ai propri cessionari committenti una dichiarazione che attesti la sussistenza di tale condizione.

Resta inteso che se tale **dichiarazione** dovesse rilevarsi successivamente **mendace**, anche a seguito di accertamenti da parte dell'Amministrazione finanziaria, il **soggetto accertato dovrà versare l'imposta** precedentemente non applicata, ma **non** gli saranno comminate **sanzioni** sulla base di quanto disposto dall'art. 5, D.Lgs 472/1997 [CFF ● 9468].

Pertanto, si deve rilevare come l'impossibilità di rivalersi nei confronti del proprio cessionario-committente da parte del soggetto passivo accertato di cui fa cenno l'Agenzia nella citata risoluzione n. 284 deve considerarsi del tutto superata.

Infatti il Legislatore con l'art. 68, D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, conv. con modif. con L. 24 marzo 2012, n. 27, che ha effetto dal 24 gennaio 2012, ha modificato l'art. 60, co. 7, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 260], stabilendo che *«il contribuente ha diritto [n.d.A. si tratta dunque di una facoltà] di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. In tal caso, il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione»*.

Ora, avendo chiara la posizione dell'Amministrazione, è evidente che se il **cedente o prestatore** è in **grado di dimostrare** di avere operato con **oculatezza, grazie al proprio comportamento e alle dichiarazioni rilasciate dal proprio cliente**, in base al vigente co. 7, art. 60, D.P.R. 633/1972 **può limitarsi a versare la maggiore imposta dovuta emettendo una nota integrativa per potere esercitare la rivalsa**.

Considerazioni conclusive

Sulla base delle riflessioni fin qui espresse si potrebbe concludere che, **adottando la dichiarazione, potrebbero essere del tutto superate le difficoltà** di acquisire della documentazione comprovante l'effettiva navigazione in alto mare di cui si è fatto precedentemente cenno e il calcolo della percentuale del 70% di cui, peraltro, non sono ancora note le modalità.

Pertanto, la **dichiarazione** avrebbe il **pregio di evitare le rettifiche quando** la «documentazione ufficiale» richiesta nella risoluzione e attestante la navigazione in alto mare per l'anno precedente, non si dimostrasse ugualmente realizzata l'anno in cui è emessa fattura in regime della non imponibilità.

È infatti evidente che il cessionario committente ha piena consapevolezza della propria attività di navigazione e, dunque, rilasciando una dichiarazione potrà attestare (salvo casi di forza maggiore o accadimenti del tutto involontari) non solo la navigazione in alto mare per l'anno passato, ma anche quella dell'anno in corso.

Soggetto passivo extra Ue

Da ultimo, merita di essere sottolineato come per quanto riguarda le **prestazioni di servizi**, la **dichiarazione interesserà soltanto committenti che siano soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato italiano** e dunque **conosciuti dall'Amministrazione** finanziaria che potrà esercitare anche a posteriori eventuali controlli.

Infatti, in base all'art. 7-ter, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 207b], il **requisito della territorialità** per le prestazioni di servizi cosiddetti «generici» **non sussiste quando l'impresa committente non è stabilita in Italia** e pertanto l'impresa che realizza i lavori emette una fattura dove, in sostituzione dell'imposta, indica la locuzione «inversione contabile» nel caso in cui il committente è un soggetto passivo in

altro stato Ue e assolve l'imposta mediante il meccanismo del *reverse charge*, ovvero indica «operazione non soggetta» in tutti gli altri casi.

Quanto alle **cessioni di beni costituenti dotazioni o provviste di bordo** il regime della **non imponibilità** dell'art. 8-bis, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 208a] può essere applicato a **qualsiasi nave indipendentemente** dalla sua **nazionalità**, purché ovviamente abbia le caratteristiche richieste dall'art. 8-bis. ^[3]

In simili ipotesi, la dichiarazione verrebbe rilasciata da un soggetto passivo non residente e, pertanto, difficilmente accertabile da parte dell'Amministrazione finanziaria italiana.

Tuttavia non deve essere dimenticato che dal 1°

maggio us (data di entrata in vigore del Codice doganale dell'Unione – Regolamento UE 952/2013) l'imbarco di provviste e dotazioni richiede ai fini probatori l'emissione della bolletta doganale (anche nei confronti di navi battenti bandiera italiana) e, pertanto, l'Erario italiano dovrebbe essere comunque sufficientemente garantito nelle cessioni di operatori non residenti.

Infatti, se l'**operazione non godesse** del regime della **non imponibilità** ai fini dell'art. 8-bis, D.P.R. 633/1972, l'imbarco di **dotazioni e provviste di bordo costituirebbe** comunque una **cessione all'esportazione** e, come tale, **soggetta al regime della non imponibilità** ai sensi dell'art. 8, D.P.R. 633/1972. ●

3. Il regime della non imponibilità di cui all'art. 8-bis è limitato soltanto alle navi adibite alla navigazione in alto mare e destinate all'esercizio di attività

commerciali o della pesca, alle navi adibite ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, alle navi soggette alla demolizione, alle navi destinate

all'esercizio della pesca costiera ed, infine, alle navi militari e di navi da guerra, nonché alle unità navali in dotazione all'esercito italiano, all'aeronautica militare,

all'Arma dei Carabinieri, al Corpo della Guardia di finanza e al Corpo delle Capitanerie di porto.

SistemaFrizzera24

IL DIFENSORE TRIBUTARIO Formulario

studio serna
società professionale
a Tarco dell'Impero

In più
on line
Fac-simile
personalizzabili

TUTTI I MODULI PER I PROCEDIMENTI
AMMINISTRATIVI E GIUDIZIARI

2016

SF DCE DCF GPE CFF

GRUPPO24ORE

IL DIFENSORE TRIBUTARIO FORMULARIO

Il Difensore tributario offre agli operatori del diritto tributario modelli pratici da utilizzare, nelle vertenze avanti le commissioni tributarie e la Corte di cassazione, con le agenzie delle Entrate ed Equitalia e per informare i propri clienti.

Il Formulario, aggiornato con il D.Lgs. 156/2015, è una raccolta organica di oltre 120 formule e fogli di lavoro, frutto di esperienze pluriennali, che affronta temi di attualità quali il diritto d'interpello, l'onere del precontraddittorio e del contraddittorio, il difetto nel potere di firma dell'accertamento, il contenuto delle controdeduzioni dell'Agenzia, il principio di non contestazione, le frodi carosello, le valutazioni d'azienda.

Pagg. 320 – € 47,00

ACQUISTA SUBITO IL VOLUME:

ON LINE

www.shopping24.it

SHOPPING
24!
it

NELLE LIBRERIE
PROFESSIONALI

www.librerie.ilsole24ore.com

SERVIZIO CLIENTI LIBRI

tel. 02/30.300.600

servizioclienti.libri@ilsole24ore.com

GRUPPO24ORE