

DONNINI & ASSOCIATI

Dottori Commercialisti e Revisori Legali

Viale da Verrazzano 7 - 54036 MARINA DI CARRARA/MS

Tel. e fax autom. 0585 – 787666 – 787667 – 630478

Cod.fisc. e part. iva 00705190452 sofimsrl@tin.it - www.donniniassociati.it



Spett.le

Carrara, 19 giugno 2018

DL/

NAVI ALTURIERE (O D' ALTO MARE) – LORO FORNITURE – ART. 8.bis DPR 633/1972

A seguito di qualche quesito via via formulato da clienti, ci siamo occupati della questione “navi alturiere” già dal 2012, pochi mesi dopo l’ entrata in vigore della L. 217/2011. E fino al 2017 si è dovuto operare di fantasia in assenza di documenti di prassi. Finalmente però, con le Risol. 2/E del 12 gennaio 2017 e 6/E del 16 gennaio 2018, l’ Agenzia delle Entrate ha preso la sua posizione sulla base – scrive nella più recente delle due – *“dell’ evoluzione degli orientamenti europei sul tema e, in particolare, della giurisprudenza della Corte di Giustizia”*.

Ma anche così – a sei anni da che la norma è vigente e pur con quei nobili precedenti – ci sono ancora riserve e lati oscuri da chiarire.

- | -

Ai sensi dell’ art. 8.bis DPR 633/1978 sono assimilate alle cessioni all’ esportazione, e quindi non imponibili ai fini iva:

- 1) le cessioni di navi adibite alla navigazione in alto mare e destinate all’ esercizio di attività commerciali o della pesca;
- 2) le cessioni di navi adibite alla pesca costiera ed alle operazioni di salvataggio o di assistenza in mare;

e, se riguardanti (o comunque destinate a) queste due tipologie di navi,

- 3) le cessioni di apparati motori e loro parti di ricambio
- 4) le cessioni di parti di ricambio in genere delle stesse navi;
- 5) le cessioni di beni che ne costituiscono dotazione di bordo, o sono destinati al loro rifornimento e vettovagliamento, incluse le somministrazioni di alimenti e bevande (*escluse*, per le sole navi adibite alla pesca costiera, le provviste di bordo);
- 6) le prestazioni di servizi , compreso l’ uso di bacini di carenaggio, relativi alla costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione, trasformazione, assiemaggio, allestimento, arredamento, locazione e noleggio;
- 7) le prestazioni di servizi relativi alla costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione, trasformazione, assiemaggio, allestimento, arredamento, demolizione, locazione e noleggio degli apparati motori, loro componenti e ricambi, nonché delle dotazioni di bordo;
- 8) le altre prestazioni di servizi direttamente destinate a sopperire ai bisogni delle stesse navi sub 1) e 2).

Qui ci occuperemo soltanto delle c.d. “navi alturiere” di cui al punto 1), con il corollario che restano poi non imponibili tutte le cessioni/prestazioni – a quelle stesse navi - di cui ai punti da 3 ad 8 dell’ elenco.

- II -

I contribuenti - nel quinquennio di silenzio dell’ Agenzia delle Entrate ⁽¹⁾ – hanno dovuto affrontare una serie di problemi ⁽²⁾, il primo dei quali concernente la “qualità” dei natanti. Per parte nostra osservammo nel 2012 che *“secondo la normativa vigente (art. 136 Codice della Navigazione R.D. 30.3.1942 n. 327 ed art. 302 Regolamento della Navigazione Marittima D.P.R. 15.2.1952 n. 328) si considerano navi alturiere quelle a propulsione meccanica o a vela che per caratteristiche, dotazioni e sistemazione dell’ equipaggio, siano atte alla navigazione d’ altura. Soccorre comunque, in qualche misura, la considerazione che per navigazione costiera (il contrario di quella d’ altura) s’ intende la navigazione a distanza – dalla costa - non superiore alle venti miglia. Da cui sarebbe lecito credere che – superata quella distanza – siamo automaticamente “in alto mare”. Non offre invece alcun aiuto l’ art. 86 della Convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare (10 dicembre 1982), secondo il quale è di “alto mare” la navigazione “in tutte le aree non incluse nella zona economica esclusiva, nel mare territoriale o nelle acque interne di uno Stato, o nelle acque arcipelagiche di uno Stato-arcipelago”....Di sicuro – si conclude - il problema della imponibilità/non imponibilità risulta assai delicato...”*

- III -

Si osservò peraltro che il termine “adibite” (par. I, punto 1) non sembrava sufficiente per discriminare tra imponibilità e non imponibilità, non sapendo – al tempo - se dovessero prevalere le caratteristiche tecnico/strutturali o al contrario l’ effettivo impiego del singolo natante.

Nel secondo caso ipotizzammo che sarebbe stata peraltro necessaria una dichiarazione di parte, non potendo il fornitore accertare in altro modo l’ utilizzo del mezzo assistito/rifornito.

- IV -

La Risol. 2/E del 12 gennaio 2017 ha risolto *in parte* i problemi appena descritti. *In parte*, lo si può affermare, perché la successiva n. 6/E del 16 gennaio 2018 precisa esplicitamente di volerla “integrare”: e ciò perché *“...sono pervenute da parte di diverse associazioni di categoria richieste di ulteriori chiarimenti sul regime di non imponibilità... per le navi adibite alla navigazione in alto mare”*.

Le due risoluzioni, in ogni caso, non semplicemente interpretano le disposizioni dell’ art. 8.bis innovato dalla L. 217/2011, ma in qualche modo le surrogano.

- V -

Sulla “qualità” dei natanti, la Risol. 2/E precisa infatti: *“...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)⁽³⁾”*.

L’ “adibite” indicato dalla norma (art. 8.bis, par. I, punto 1) si così è tradotto in “superiore al 70% nell’ “anno precedente””. Misura invero singolare, quest’ ultima, riconoscendo la

¹ Nicola Forte, in “Manuale Iva 2017”, Maggioli Editore qualifica “incerto” il regime instaurato con la L. 217/2011. Ricorda anzi che anche i traghetti utilizzati nello Stretto di Messina rischiano – con la regola dell’ “alto mare” - di essere estromessi dalla agevolazione.

² La Risol. 6/E precisa che le misure di semplificazione (sic!) individuate nel quinquennio di osservazione sull’ evoluzione europea (*rectius*: di silenzio) s’ intendono applicabili dalla data di pubblicazione della Risol. 2/E. Ciò proprio mentre la 6/E detta elementi ulteriormente innovativi.

³ La misura è in linea con altre disposizioni sulla navigazione (la Convenzione sui Diritti del Mare).

medesima risoluzione che il regime di non imponibilità di cui al citato art. 8.bis deve essere applicato “...alle navi che effettuano concretamente e prevalentemente navigazione in alto mare...”. Ora, secondo il comune sentire, “prevalentemente” equivale a “maggiormente”: e perciò dovrebbe bastare il 51%. Invece l’asticella è stata spostata al 70% così da ridurre drasticamente l’ area della agevolazione fiscale.

Se questa misura – motivata, nella Risol. 6/E, semplicemente come “...soglia atta a garantire la condizione (sic!) di nave adibita effettivamente e prevalentemente alla navigazione in alto mare” – sia una arbitraria invasione di campo non consentita all’ interprete, lo decideranno i Giudici. Ma il richiamo agli “orientamenti europei”, ci si può giurare, tarperà moltissime ali.

- VI -

Passando al “pratico”, ci si deve peraltro domandare come si calcola il 70% di “viaggi in alto mare”. In prima battuta sembrerebbe corretto misurare il tragitto effettivamente percorso dalla nave (4) nei suoi vari spostamenti, giacché le quattromila miglia della tratta Genova-New York e ritorno (due viaggi) non possono essere comparate con il percorso Genova-Civitavecchia e ritorno (due viaggi).

Semberebbe insomma opportuna una “media ponderata”, che tenga cioè conto anche delle distanze, non una media aritmetica semplice.

Invece la Risol. 6/E – pretendendo di trarre la sua legittimazione dalla precedente 2/E, e quindi in tutta autoreferenzialità – precisa che occorre fare riferimento “al numero di viaggi”, per viaggio intendendosi “lo spostamento 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”.

La nave che avesse per ipotesi fatto in un anno solare i viaggi dell’ esempio appena prospettato non potrebbe quindi beneficiare dell’ esonero dall’ iva: registrerebbe infatti 2 viaggi in alto mare su 4 viaggi in totale, corrispondenti perciò al 50% (<70%). Ma non occorre una particolare preparazione per capire che, con 8mila miglia oceaniche e soltanto 500 tirreniche, la navigazione in alto mare è stata largamente maggioritaria (8.000/8.500=94%).

- VII -

Le due Risoluzioni non dicono peraltro come va trattata – ai fini del computo dei viaggi – la crociera che, partita da Genova, tocchi – per dire – una serie di porti in Spagna, Portogallo, Francia e Germania, per poi ridiscendere a Genova.

Se un viaggio è il tragitto da porto a porto, quella crociera ne può fare una dozzina in un colpo solo (e sono tutti “di alto mare”, paragrafo successivo, secondo capoverso).

- VIII -

L’ Agenzia delle Entrate riconosce infatti che un viaggio effettuato interamente nelle acque territoriali di un altro Paese va considerato comunque “di alto mare”. E questo va indubbiamente a favore del contribuente. Nella questione posta al paragrafo precedente infatti – una volta raggiunta Barcellona – tutte le tratte successive, qualunque sia il percorso seguito, s’ intendono effettuate in acque territoriali d’ altri Paesi.

In ogni caso, dal computo “numero di viaggi in alto mare diviso numero complessivo di viaggi” (=percentuale navigazione d’ altura) restano comunque esclusi, tanto al numeratore che al denominatore, gli spostamenti senza fini commerciali (ad esempio per riparazioni o collaudi).

⁴ Si può discutere se le prime 12 miglia vanno incluse nella distanza coperta complessivamente dalla navigazione, in quanto ad essa “funzionali”; o se vadano comunque escluse, come una “tara” che non si può trattare al pari della “merce”.

- IX -

Sul fatto che la “qualità” della nave venga fatta dipendere dal lavoro svolto nell’ anno precedente si può convenire anche se non vi si riconosce una perfetta logica. Occorrendo infatti un parametro di sicura determinazione e di continua aggiornabilità, il criterio – imperfetto come imperfette sono quasi sempre le cose terrene – non aveva probabilmente alternative valide ⁽⁵⁾.

Il rigore è poi attenuato dalla possibilità di agganciarsi comunque al lavoro che si prevede di svolgere nell’ anno (cfr. par. XII e segg.).

- X -

Rimane semmai il problema di comprovare le percorrenze in alto mare (lo è ogni viaggio in cui si superino le 12 miglia marine) ⁽⁶⁾. L’ Agenzia delle Entrate ricorda che la prova può essere fornita solo *“sulla base di documentazione ufficiale”* come ad esempio:

- il giornale di navigazione o il giornale di bordo tenuto dal Comandante della nave;
- la cartografia dei viaggi, oppure i dati di sistemi di rilevazione satellitare, e così via;
- i contratti e la documentazione commerciale.

Va da sé che, anche in questi controlli, l’ Agenzia delle Entrate mantiene tutti gli strumenti di indagine finalizzati all’ accertamento della verità.

- XI -

In effetti la documentazione di cui al par. X serve all’ armatore o al Comandante della nave per sapere (prima), e comprovare (poi) agli Organi della vigilanza fiscale, che sussistono le condizioni per beneficiare della non imponibilità iva sugli acquisti di beni e servizi destinati alla nave stessa (par. I, punti da 3 ad 8).

Ed a questo punto sarebbe ragionevole supporre che la strada sia tutta in discesa: nel disporre un determinato acquisto l’ armatore o il Comandante consegnano al fornitore una attestazione del genere *“Il sottoscritto (seguono le generalità ed il ruolo) dichiara che la nave XYYY (seguono i suoi dati identificativi) è effettivamente adibita alla navigazione in alto mare e pertanto – avendo rispettato le disposizioni di cui alle Risoluzioni dell’ Agenzia delle Entrate nn. 2/E del 12 gennaio 2017 e 6/E del 16 gennaio 2018 – chiede sotto la propria esclusiva responsabilità personale e quella dell’ armatore qui rappresentato l’ applicazione dell’ art. 8.bis DPR 633/1972 (non imponibilità iva) per la seguente operazione (segue la descrizione del materiale o del servizio ordinati)”*.

In pratica: una “dichiarazione d’ intento” come fanno gli esportatori abituali, solo un po’ più articolata. E il fornitore, evadendo l’ ordine ricevuto, non dovrebbe più preoccuparsi per la disapplicazione dell’ iva.

- XII -

Invece la Risol. 6/E così prescrive: *“Pertanto, laddove il fornitore sia in grado di acquisire tali documenti ufficiali (quelli di par. X, n.d.r.), 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”*.

E poi prosegue: *“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...*”.

⁵ La nostra opinione originaria andava in favore dell’ attività “totale” della nave, senza limiti di tempo. Ma – riconosciamo senz’ altro – ciò avrebbe comportato l’ onere di ricostruire nave per nave un passato magari lunghissimo e non sempre certificabile.

⁶ Nella ipotizzata tratta Genova-Civitavecchia l’ armatore avrebbe quindi interesse a spostare il percorso della nave oltre le 12miglia anche se ciò non fosse tecnicamente necessario, ed anzi sconsigliabile per i maggiori consumi di carburante.

Mettendo insieme i due periodi si ha questo risultato:

- normalmente (primo periodo) il fornitore dovrebbe acquisire la documentazione ufficiale che prova lo *status* della nave: e, avendola acquisita, la deve verificare in modo idoneo;
- in via eccezionale (secondo periodo), quando in effetti sussista una *giusta causa documentabile* che impedisce l' accertamento di cui sopra, l' acquirente può ricorrere ad una autocertificazione.

Ne consegue che la dichiarazione dell' armatore o del Comandante della nave (o di ha la responsabilità gestionale) non è affatto lo strumento ordinario e valido per ottenere l' emissione di fatture senza iva. Anzi, essa dichiarazione si legittima soltanto se sussistono (e si possono dimostrare *per tabulas*) valide ragioni per non esibire la documentazione ufficiale. In questo senso la locuzione "impossibilitato da cause documentabili" esprime assai bene tutto il rigore dell' Amministrazione per l' ipotesi di certificazioni fai-da-te.

Chiunque può a questo punto esercitarsi nella ricerca di ragioni idonee a giustificare la mancata esibizione della documentazione ufficiale della nave. Saprà così, se non ne trova, che il rilascio di una dichiarazione "probatoria" è sostanzialmente impraticabile.

- XIII -

L' autocertificazione deve contenere del resto – oltre alle "generalità del dichiarante, lo status giuridico del medesimo in relazione all' imbarcazione, il periodo cui la stessa dichiarazione è riferibile"⁽⁷⁾ – anche "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%".

Con questa dichiarazione, conclude la Risoluz. 6/E, il fornitore può emettere le fatture in regime di non imponibilità. Ma il fornitore deve stare comunque accorto, prudentemente aggiungiamo, perché nessuno può escludere (e non lo fa davvero la Risoluzione) che un giorno gli sia imputato di non aver ravvisato l' insufficienza delle motivazioni addotte.

Un elenco, ancorché esemplificativo, delle motivazioni *ammesse* non c' è. Si sa soltanto che – per seguire la Risol. 6/E – devono esser tali da rendere "impossibile" la presentazione dei documenti; e che le relative cause devono a loro volta essere "documentabili". Per la documentazione passi: ma per esprimere un giudizio sulla "impossibilità" occorrerebbe probabilmente un processo.

- XIV -

Una volta escluso il rilascio generalizzato di semplici dichiarazioni, sorgono comunque diverse domande. Se, per dire, il Comandante o l' armatore devono accompagnare ogni ordinativo con un estratto (e come fatto?) del giornale di bordo della nave. Se, peraltro, il fornitore ha diritto all' autenticazione legale di quell' estratto o se deve controllare da sé la sua corrispondenza all' originale. E se questa "legalizzazione" del fornitore è poi opponibile all' Amministrazione. Se, per caso, l' "apertura" al fornitore dei documenti della navigazione non riveli notizie (o *anche* notizie) commercialmente riservate. Se ciò sia compatibile con la sicurezza della stessa nave in un periodo impregnato di terrorismo.

Ma – per non farsi mancare nulla – occorre anche vedere se il fornitore, salvo il raro caso che si sia diplomato all' Accademia Navale, è in grado di capire che la documentazione ufficiale consegnatagli è sufficiente, se è capace di decifrarla, di convertire "percorsi" in "entro" o "oltre" le 12miglia.

Temiamo insomma che la smania di trasformare tutti i soggetti d' imposta in controllori per conto del Fisco ed ogni controllore in un soggetto responsabile solidale per eventuali sviste, abbia preso un po' la mano agli estensori della Risol. 6/E. Nei termini infatti in cui il

⁷ Si tratta prevedibilmente dell' anno solare precedente.

documento si esprime vediamo francamente assai poche possibilità per beneficiare della non imponibilità ad iva ⁽⁸⁾.

- XV -

La soluzione al ginepraio appena descritto non sembra comunque mancare. Infatti una dichiarazione dell' armatore o del proprietario della nave è comunque ammessa sempre, dalla stessa Risol. 6/E, nelle seguenti circostanze:

- per le navi in costruzione o nel primo loro periodo di utilizzo;
- quando *“si riscontra una obiettiva discontinuità nell' utilizzo del mezzo”*;
- per le navi che mutano armatore o proprietario;
- quando *“il contribuente preveda che l' utilizzo del mezzo in un dato anno sarà diverso da quello risultante dai dati relativi all' anno precedente”*.

E' interessante osservare che in questi casi le prospettive d' impiego del mezzo sono note a chi rilascia la dichiarazione, ma restano sostanzialmente insondabili per il fornitore. Questi può quindi accettare la dichiarazione stessa senza obblighi di riscontro. E la quarta causale, come si può ben vedere, è talmente generica da adattarsi ad ogni situazione (il corsivo riporta esattamente l' espressione utilizzata dalla Agenzia delle Entrate nella Risol. 6/E).

A carico di colui che rilascia la dichiarazione resta poi l' onere di verificare a consuntivo se le previsioni sono state rispettate. E solo nell' eventuale caso contrario egli deve informare tutti i fornitori che è venuta meno la non imponibilità all' iva da loro applicata - *“in maniera provvisoria”*, dice la Risol. 6/E – nella emissione delle fatture ⁽⁹⁾.

Sull' acquirente – com' è giusto – finiscono così per gravare tutte le responsabilità, sia in fase preventiva (correttezza e legittimità della dichiarazione) e sia in fase consuntiva (controllo ed eventuale informativa ai fornitori).

- XVI -

Per l' eventuale rettifica la Risoluzione 6/E prescrive allora questa linea di comportamento: *“Il fornitore dovrà, a sua volta, effettuare le necessarie variazioni in aumento dell' imposta ai sensi dell' art. 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...”* ⁽¹⁰⁾.

Non è infondato allora ritenere che l' utilizzo del verbo “versare” - riferito agli interessi passivi che nella liquidazione ordinaria dell' iva periodica non hanno modo di entrare – stia a significare che la partita rettificativa deve essere trattata a parte: non quindi inclusa nella contabilità iva, ma direttamente versata alle casse dell' Agenzia delle Entrate. Esattamente come – per fare un paragone - prescrive l' art. 6 D. Lgs 471/1997 per il cessionario che non ha ricevuto la fattura dal suo cedente e vuole mettersi in regola.

L' esonero dalle sanzioni si motiva indubbiamente con l' estraneità all' errore dell' altro. Salvo però prova contraria, se si considera – ad esempio - quanto evidenziato al par. XIII (cfr. anche il par. XVIII).

- XVII -

Per il diritto del fornitore di ottenere il pagamento dell' iva (disapplicata a suo tempo sulla base di una semplice dichiarazione “presuntiva” del committente) l' Agenzia nulla dice,

⁸ A meno che – all' italiana – non si ripieghi sul rilascio di dichiarazioni motivate dalle esigenze di privacy o di sicurezza. Così il rigore ostentato si attenuerebbe, grazie ad argomenti “nobili”, nella pratica quotidiana.

⁹ Non sono comunque previsti termini per quest' ultimo obbligo così importante, che coinvolge incolpevoli soggetti terzi.

¹⁰ La stessa fraseologia è adoperata poche righe prima, nella medesima Risoluzione, per disciplinare il caso di “accertamento” a carico dell' acquirente.

trattandosi di rivalsa automatica ⁽¹¹⁾. Ritiene invece di dover aggiungere che *“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 la questione è “ovvia”, vien da dire, non si comprende la necessità di uscire dal proprio ambito (fiscale) per andarsi ad intromettere in quello (civile) di altrui competenza. Forse il “non detto” è che, in assenza di pattuizioni, gli interessi su un’ imposta che si dice dovuta dal fornitore non sono così “ovviamente” a carico del committente.

- XVIII -

Come si vede il fornitore di navi resta assai esposto per varie ragioni. E resta esposto comunque qualora sia “parte” di un accordo evasivo o contribuisca anche inconsapevolmente ad una condotta che – avvalendosi della normale diligenza commerciale – egli avrebbe potuto riconoscere come frode all’ iva.

La disposizione non va sottovalutata. Non c’ è infatti *preveggen*te più acuto ed intuitivo di quello che commenta fatti appena accaduti. Anche in campo fiscale trova facile applicazione il principio *“non poteva non sapere”*.

- XIX -

Non si spiega francamente perché sia il fornitore a dover pagare per poi rivalersi sull’ armatore. Accertato un errore o un abuso nelle dichiarazioni rilasciate ben poteva essere quest’ ultimo, l’ autore, obbligato a liquidare l’ iva “risparmiata” presso il fornitore, immediatamente versandola (con gli interessi) alle casse dell’ Agenzia delle Entrate.

Ma forse una procedura così sarebbe stata troppo semplice e veloce.

* * * *

Ci teniamo a disposizione per quanto dovesse necessitare ed intanto porgiamo i migliori saluti

DONNINI & ASSOCIATI
Dr. Luciano Donnini

DONAS-CIRC/CIRC18-STUCIRC/POR

¹¹ Rivalsa tra l’ altro teorica, non potendosi sapere se l’ armatore è ancora in attività, se è reperibile, se è rispondente. Tutti rischi, a ben vedere, scaricati sul fornitore.