

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



Carrara, 7 agosto 2021
DL/

Spett.le Ditta/Società/Sig.

SOMMARIO	
A	Navi alturiere e non imponibilità iva
B	
C	

- A -
NAVI ALTURIERE
E NON IMPONIBILITA' IVA DEGLI ACQUISTI
(servizi o forniture di bordo)

Con la nostra circolare del 19 giugno 2018 ⁽¹⁾ si è fatta una sintesi critica in tema di navi alturiere e loro forniture non imponibili ai sensi dell' art. 8-bis DPR 633/1972. Una sintesi che – sembrandoci ancora valida – richiameremo qui di seguito (semplicemente come “*nostra circolare*”) nel commentare le novità portate in materia dalla Legge di Bilancio per il 2021 (L. 178 del 30 dicembre 2020).

- 1 -

L' art. 1, c. 708 della L. 178/2020 aggiunge al suddetto art. 8-bis un terzo comma che inizia con questo periodo: “...una nave si considera adibita alla navigazione in alto mare se ha effettuato nell' anno solare precedente o, in caso di primo utilizzo, effettua nell' anno in corso un numero di viaggi in alto mare superiore al 70 per cento”.

Nulla di nuovo. Però il criterio quantitativo stabilito dall' Agenzia delle Entrate con la Risol. 2/E del 12 gennaio 2017 – forse contestabile proprio perché privo di un supporto normativo – diventa così legge di Stato, con evidente progresso in termini d' ordine nelle fonti di riferimento.

Resta comunque la sua irragionevolezza (cfr. par. VI della nostra circolare) per cui un viaggio-nave tra Genova e New York *pesa* – ai fini del calcolo – quanto un viaggio Genova-Civitavecchia ⁽²⁾ mantenuto entro le 12 miglia marine. E se questa fosse l' unica attività annuale dell' ipotetica nave, la qualifica di *alturiera* non le potrebbe essere riconosciuta (un viaggio su due in altomare = 50% < 70%).

- 2 -

Il periodo commentato al par. 1 è poi seguito da quest' altro: “Per viaggio in alto mare s' intende il tragitto compreso tra due punti di approdo durante il quale è superato il limite

¹ Come di consueto, la si può consultare nel sito dello Studio sub “Circolari”.

² Ma potrebbe tranquillamente ipotizzarsi Genova-La Spezia, un tragitto davvero breve.

delle acque territoriali, calcolato in base alla linea di bassa marea, a prescindere dalla rotta seguita””.

E perciò, stando alla lettera della legge, nel viaggio tra Genova e Civitavecchia basterebbe superare, anche una sola volta e per un brevissimo tratto, la linea ideale delle 12 miglia ⁽³⁾: la legge non si avventura infatti a stabilire la lunghezza minima del tragitto seguito in alto mare. Forse perché, così facendo, mostrerebbe tutte le sue contraddizioni la *formula* basata sul numero dei viaggi, formula – se si guarda alle origini - ideata da un semplice organo esecutivo, non *meditata* dal Legislatore.

– 3 -

Segue poi un ulteriore periodo: *“I soggetti che intendono avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza pagamento dell’ imposta ⁽⁴⁾ attestano la condizione della navigazione in alto mare mediante apposita dichiarazione. La dichiarazione deve essere redatta in conformità al modello approvato con provvedimento del direttore dell’ Agenzia delle entrate e deve essere trasmessa all’ Agenzia delle entrate, che rilascia apposita ricevuta telematica con indicazione del protocollo di ricezione. La dichiarazione può riguardare anche più operazioni tra le stesse parti”*”.

Con il ricorso alla “dichiarazione” – che ci era subito sembrata (par. XI della nostra circolare) la soluzione più razionale e semplificatoria ⁽⁵⁾ - si abbandona il meccanismo lunatico secondo il quale il fornitore/prestatore deve acquisire la complessa documentazione di bordo della nave ⁽⁶⁾, analizzarla, comprenderne i termini, apprendere forse notizie riservate e – una volta valutata la sussistenza dei requisiti riguardanti la navigazione ⁽⁷⁾ - procedere alla emissione di fattura senz’ iva. Un affare da analisti (necessariamente assai pazienti e laboriosi) con diploma dell’ Accademia Navale.

Si abbandona inoltre la tagliola per cui – sempre nel rito precedentemente stabilito a livello esecutivo – l’ ammissibilità della dichiarazione restava subordinata alla “*impossibilità*” del soggetto acquirente di fornire la suddetta documentazione, “*impossibilità*” da spiegare nella dichiarazione medesima e da dimostrare poi *per tabulas* (cfr. nostra circolare, par. XII, XIII e XIV). Con grave pericolo, oltre tutto, del fornitore/prestatore verosimilmente chiamato a sindacare le giustificazioni.

– 4 -

Il rilascio della “*apposita dichiarazione*” prevista dalla Legge di Bilancio 2021 presuppone comunque:

- a) la trasmissione del modello all’ Agenzia delle Entrate e l’ acquisizione del relativo protocollo;
- b) la comunicazione della dichiarazione e del suo protocollo alla parte fornitrice ⁽⁸⁾;
- c) l’ indicazione del medesimo protocollo nella fattura – senza iva – per la cessione o la prestazione resa alla nave.

³ All’ oscuro perfino dei rudimenti di tecnica della navigazione, ci scusiamo se qualche esempio – come questo del resto – può risultare improprio.

⁴ S’ intende: il proprietario della nave, l’ armatore o chi lo rappresenta (il Comandante della nave, l’ agente marittimo).

⁵ S’ era in effetti parlato di una sorta di “dichiarazione d’ intenti” come per gli esportatori abituali.

⁶ Leggasi: giornale di bordo, tracciati nautici, rilevazioni satellitari, verbali di stazionamento nei porti, e simili.

⁷ Navigazione peraltro dell’ intero anno precedente, perché questo è il parametro stabilito per il calcolo del 70%.

⁸ Su Il Sole 24 Ore del 9 luglio 2021 C. Bellieni e B. Santacroce scrivono però: *“La dichiarazione, in effetti, verrà ricevuta dal fornitore sul proprio cassetto fiscale”*”.

Soluzione perfettamente razionale, ma non ne siamo del tutto convinti (cfr. par. 10).

V' era quindi motivo per credere che l' acquirente/committente dovesse risiedere in Italia o essere comunque noto all' Agenzia delle Entrate, munito perciò di partita iva e monitorato nelle sue condotte fiscali dai sistemi informatici nazionali. Ci si domandava allora ⁽⁹⁾ cosa dovessero fare le navi battenti bandiera estera ⁽¹⁰⁾.

Il modello di dichiarazione approvato il 15 giugno scorso (e di cui si dirà al par. 8) chiarisce ora la questione con queste istruzioni per il Frontespizio: *“I dati anagrafici e quelli relativi alla residenza vanno compilati esclusivamente da coloro che risiedono all' estero in assenza di un codice fiscale rilasciato dall' Amministrazione Finanziaria italiana”* ⁽¹¹⁾. Le regole valgono quindi anche per i non residenti, ma non è dato sapere quali controlli su loro è o sarà in grado di svolgere l' Amministrazione Finanziaria; e quali conseguenze si potranno mai avere in caso di false attestazioni. Un suggerimento ai fornitori/prestatori però si può dare fin d' ora: vanno respinte le dichiarazioni di stranieri (se non già perfettamente conosciuti) che fanno riferimento all' anno in corso prevedendo semplicemente di superare la soglia del 70%. Le ragioni saranno esposte al par. 6.

- 5 -

Il dispositivo *“La dichiarazione può riguardare anche più operazioni tra le stesse parti”* costituisce senz' altro una semplificazione. In effetti non ci sono *plafond* da rispettare, o limitazioni, per cui – tra le stesse parti – la dichiarazione può ben essere una sola per ogni singolo anno solare: prevedibilmente infatti il requisito richiesto dall' art. 8-bis DPR 633/1972 (70% dei viaggi in alto mare effettuati nell' anno precedente, oppure la previsione di superare detta soglia nell' anno in corso) resterà stabilmente sussistente in tal periodo.

Potrà cambiare semmai al cambiamento dell' acquirente/committente, come prevedeva la Risol. 6/E (nostra circolare, par. XV). Ma il nuovo art. 8.bis DPR 633/1972 nulla dice a questo riguardo.

- 6 -

Il terzo comma aggiunto all' art. 8-bis DPR 633/1972 statuisce infine: *“I soggetti che dichiarano una percentuale determinata provvisoriamente, sulla base dell' uso previsto della nave, verificano, a conclusione dell' anno solare, la sussistenza della condizione dell' effettiva navigazione in alto mare”*. Null' altro.

E nulla perciò è stabilito per il caso che, alla suddetta verifica finale, la condizione in parola risulti mancare. Occorre quindi domandarsi se, in tale vuoto normativo, tornino applicabili i contorcimenti scaturiti dalla Risol. 6/E del 16 gennaio 2018 (cfr. nostra circolare, par. XVI, XVII e XVIII): l' incolpevole fornitore/prestatore – avvisato dall' acquirente/committente del mancato avveramento della condizione – dovrebbe allora emettere nota di variazione per l' iva e direttamente versare all' Erario l' imposta , con i relativi interessi di mora.

⁹ Cfr. su Il Sole 24 Ore del 15 marzo 2021 l' articolo a firma di Giampaolo Giuliani: *“Iva, la nuova dichiarazione disorienta le navi di alto mare”*.

¹⁰ G. Giuliani e M. Spera, su Il Fisco n. 29/2021, dichiarano le loro perplessità: ed avanzano l' ipotesi che i soggetti esteri siano obbligati ad acquisire un codice fiscale in Italia.

¹¹ E' di oggi la notizia (cfr. su Il Sole 24 Ore un nuovo articolo di C. Bellieni e B. Santacroce intitolato *“Dichiarazione di alto mare anche al Cop”*) che ai *“soggetti non residenti, non stabiliti, non identificati nel territorio dello Stato – pur essendo consentita l' effettuazione dell' adempimento nei modi previsti dal provvedimento 15377/2021, è consentito inviare al Centro operativo di Pescara (CoP)...la copia scansionata del modello di dichiarazione, sottoscritto con firma autografa, insieme a copia di un documento di identità...”*.

Sia però consentito di osservare che la segnalazione dell' acquirente/committente potrebbe anche *mancare* ⁽¹²⁾, non essendone nemmeno stabiliti – ai fini delle responsabilità – tempi e modalità di esecuzione. E non parliamo dei soli soggetti stranieri, fisicamente lontani, sottomessi ad altre norme, insensibili alle nostre contorsioni procedurali, in molti casi irraggiungibili di fatto.

La rivalsa per la maggiore iva dovuta intanto dall' incolpevole fornitore/prestatore può così diventare una lotteria.

- 7 -

In effetti è assai difficile comprendere perché un' agevolazione concessa dall' Erario ad una parte (l' acquirente/committente) debba, al momento della revoca, generare una obbligazione per l' altra. Perfino in una componente *punitiva* come gli interessi di mora ⁽¹³⁾, obbligatoriamente a carico del fornitore/prestatore prima ancora di sapere se l' acquirente/committente provvederà alla relativa restituzione.

Quel che è più grave, però, è che il Legislatore interviene in una materia connotata da lunga esperienza. E dovrebbe perciò portare soluzioni, non generare incertezze e lasciare spazi indisciplinati. O iniquamente regolamentati.

- 8 -

Il modello di “dichiarazione” è stato approvato con provvedimento dell' Agenzia delle Entrate n. 151377 del 15 giugno 2021 ⁽¹⁴⁾ e stabilisce al par. 6 (Decorrenza) che l' invio telematico può aver luogo dal 15 luglio 2021, relativamente ad operazioni *“per le quali la data della fattura decorre dal sessantesimo giorno successivo all' adozione del presente provvedimento”*. Formulazione singolare ed inspiegabile ⁽¹⁵⁾ perché, secondo il dettato normativo (art. 1, comma 712 Legge 178/2020), le disposizioni dei commi 708, 709 e 710 sono applicabili *“alle operazioni effettuate a partire dal 60° giorno successivo a quello del citato provvedimento”*.

I due termini (data della fattura ed effettuazione delle operazioni) non sono affatto sovrapponibili. La fattura riepilogativa di cui all' art. 21, quarto comma, lett. a) DPR 633/1972, per dirne una, potrebbe aver data successiva al su richiamato 60° giorno ma riferendosi a documenti di trasporto anteriori (che indicano la data della consegna e quindi di “effettuazione”). E la fattura emessa in concomitanza della consegna – dopo il 60° giorno - potrebbe risultare erronea ed immeritevole di “non imponibilità” se vi furono pagamenti anteriori a detto termine (e all' acquisizione del protocollo): anche il pagamento anticipato costituisce “effettuazione” dell' operazione.

Che il testo dell' Agenzia sia una mera *scivolata* sul frasario descrittivo lo si deduce proprio dalla “dichiarazione” che essa ha approvato: nel frontespizio di questa si legge infatti: *“Per operazioni effettuate dal sessantesimo giorno successivo all' adozione del provvedimento con cui è approvato il presente modello...”*.

¹² Nel “mancare” mettiamo anche la volontà del fornitore di ignorare segnalazioni prive di tracciamento.

¹³ Nella ns. circol. 19 giugno 2018, par. XIX s' era ipotizzato che l' acquirente/committente, rilevata a fine anno l' insussistenza dei requisiti per la non imponibilità, dovesse provvedere a versare direttamente all' Erario l' iva non pagata sulle singole fatture e gli interessi di mora, con le sanzioni stabilite dalla legge. Ma, si osservò, forse la procedura sarebbe stata così troppo semplice e veloce. E – aggiungiamo ora - equa.

¹⁴ La L. 178/2020 prescriveva la sua emissione nei 60 gg. successivi al varo della legge, cioè entro il 28 febbraio 2021.

¹⁵ E' consuetudine che nei documenti di prassi ci si avvalga anche ripetitivamente del frasario legislativo così da saldare le due fasi (emanazione della legge, in senso lato, e sua operatività in concreto), evitando possibili discrasie.

- 9 -

Fino al suddetto 60° giorno, ossia fino al 14 agosto prossimo, opera quindi il *vecchio rito* determinato dalle Risol. 2/E/2017 e 6/E/2018: forniture di bordo e servizi si eseguono senza addebito di iva ai sensi dell' art. 8-bis DPR 633/1972 dietro rilascio di una autocertificazione dell' acquirente/committente. Autocertificazione che, si ripete, *sarebbe* ammessa dalla prassi solo nell' impossibilità documentata dello stesso acquirente/committente di consegnare la documentazione probatoria della nave (nostra circolare, par. XII e segg.).

Ma per fortuna l' Agenzia delle Entrate sembra – nei fatti – aver rinunciato a quella prescrizione impossibile. Sensibile – evidentemente - al “grido di dolore” degli italiani che già commosse Vittorio Emanuele II.

- 10 -

Salvo il caso della “previsione” il fornitore/prestatore non ha in effetti molto da temere. Le sanzioni introdotte dall' art. 1, comma 709 della Legge di Bilancio 2021 sono a suo carico soltanto in questi casi:

- a) quando ha effettuato operazioni non imponibili ex art. 8-bis DPR 633/1972 in mancanza della dichiarazione ⁽¹⁶⁾;
- b) quando ha effettuato operazioni non imponibili ex art. 8-bis DPR 633/1972 senza previamente aver riscontrato per via telematica l' avvenuta presentazione della dichiarazione all' Agenzia delle Entrate.

La prima fattispecie è decisamente chiara: soltanto uno sprovveduto emetterebbe fattura non imponibile senza aver acquisito prima il relativo “consenso” formale. Ma sulla seconda ci pare di dover aggiungere qualcosa, e cioè che:

- c) non basta riscontrare l' avvenuta presentazione, ma bisogna accertarsi della sussistenza del protocollo da menzionare in fattura;
- d) bisogna altresì accertarsi d' essere i destinatari della dichiarazione e per l' anno giusto, ché – se così non fosse – potrebbe risultare assai difficile sottrarsi alle responsabilità per l' iva non addebitata.

L' obbligo di eseguire questi controlli [ci riferiamo alle lett. a) e b), cioè alle prescrizioni di legge] non consente di credere alla pur ragionevole ipotesi di Bellieni e Santacroce (cfr. par. 4, nota alla lett. b). Ma se quell' ipotesi è vera (il fornitore/prestatore riceve il protocollo nel suo cassetto fiscale) ⁽¹⁷⁾ la previsione sanzionatoria sub b) risulta del tutto superflua.

* * * * *

Restiamo in ogni caso a completa disposizione ed inviamo i migliori saluti.

DONNINI & ASSOCIATI
Dr. Luciano Donnini

STU-CIRC/CIR21-STUCIR/POR

¹⁶ Vi comprendiamo anche il caso della fornitura o prestazione “effettuate” prima di aver acquisito il protocollo.

¹⁷ E così è scritto nel provvedimento 151377/2021, pag. 3.