

Navigazione in alto mare: non imponibilità IVA alla prova del Covid-19

Angela La Rosa

1. Tra le disposizioni che, nonostante i numerosi rimaneggiamenti apportati nel corso degli anni, continuano a sollevare numerose incertezze applicative, non sembrano ancora destinate a sopirsi le problematiche IVA connesse al regime di non imponibilità ex art. 8-bis d.P.R. n. 633/1972 delle cessioni e prestazioni relative a navi adibite alla navigazione in alto mare. Ciò, con particolare riguardo ai requisiti – di non sempre agevole riscontro – che consentono di stabilire quando e a quali condizioni un mezzo di trasporto possa effettivamente ritenersi utilizzato per la “navigazione in alto mare”.

In un quadro normativo talvolta ambiguo e contraddittorio e significativamente modificato a partire dal 2011 [1], solo di recente, con l’art. 1, comma 708, L. 30 dicembre 2020, n. 178 (Legge di bilancio 2021), il legislatore è in effetti intervenuto a colmare il vuoto definitorio e l’assenza di un criterio “oggettivo” per l’individuazione delle operazioni ricomprese nel regime dell’art. 8-bis d.P.R. n. 633/1972, chiarendo con il nuovo comma 3 della disposizione in commento che:

*«... 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.** Per viaggio in alto mare si intende il tragitto compreso tra due punti di approdo durante il quale è superato il limite delle acque territoriali, calcolato in base alla linea di bassa marea, a prescindere dalla rotta seguita. ... 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».*

Per tale via, è stato cristallizzato sul piano normativo l’orientamento espresso dalla prassi dell’Agenzia delle Entrate nelle risoluzioni [12 gennaio 2017, n. 2/E](#) e [16 gennaio 2018, n. 6/E](#) con riferimento alle condizioni per la fruizione del regime di non imponibilità IVA di cui all’art. 8-bis d.P.R. n. 633/1972.

In forza delle disposizioni in tal modo introdotte [2], a partire dal periodo d’imposta 2021, il requisito della “navigazione in alto mare” richiesto per la fruizione del regime di non

imponibilità IVA deve ritenersi integrato se, in particolare, nel corso dell'anno solare precedente, la nave abbia effettuato più del 70% di viaggi entro un *“tragitto compreso tra due punti di approdo durante il quale viene superato il limite delle acque territoriali, calcolato in base alla linea di bassa marea, a prescindere dalla rotta seguita”*.

Quanto ai precedenti periodi d'imposta, devono invece ritenersi tuttora valide le indicazioni impartite dalla prassi erariale con particolare riguardo alla prova dei presupposti di applicazione della disciplina di cui all'art. 8-bis d.P.R. n. 633/1972 [\[3\]](#).

2. L'indagine sulle modalità di impiego della nave, specialmente per le imbarcazioni al primo varo, non può che essere condotta su base *“previsionale”*, con conseguente necessità di verificare se, a chiusura dell'anno solare, la condizione richiesta dall'art. 8-bis d.P.R. n. 633/1972 ai fini della non imponibilità IVA sia stata o meno rispettata (e, se del caso, provvedere all'opportuna rettifica delle fatture emesse senza applicazione dell'imposta).

Proprio in relazione a tale profilo e con riferimento alla disciplina vigente per le annualità precedenti al 2021, l'Agenzia delle Entrate ha fornito opportune precisazioni nella recente [Risoluzione 28 maggio 2021, n. 39](#), in cui è stata esaminata la possibile rilevanza – ai fini del differimento del *“periodo di osservazione”* previsto per il rispetto delle condizioni applicative dell'art. 8-bis d.P.R. n. 633/1972 – delle restrizioni introdotte in ambito domestico per il contenimento dell'emergenza Covid-19 nel corso del 2020.

Nel caso concreto, sulla base di apposita dichiarazione rilasciata dall'armatore, la società istante rappresentava di aver applicato in via provvisoria il regime di non imponibilità IVA di cui all'art. 8-bis d.P.R. n. 633/1972 ad operazioni di *bunkeraggio* eseguite nell'anno 2020 e relative a due navi da crociera di nuova costruzione. Entrambe le imbarcazioni, varate nel corso del 2020, non erano ancora entrate in servizio e, a causa delle limitazioni connesse all'emergenza sanitaria Covid-19, erano state utilizzate solo per *“viaggi tecnici”*.

Alla luce di quanto sopra, la società istante ha chiesto all'Agenzia delle Entrate chiarimenti sulle modalità con cui effettuare, nel caso di concreto, la *“verifica a consuntivo”* sull'effettivo utilizzo delle navi di nuova costruzione per la navigazione in alto mare [\[4\]](#).

3. Richiamando le indicazioni impartite nelle risoluzioni [12 gennaio 2017, n. 2/E](#) e [16 gennaio 2018, n. 6/E](#), l'Agenzia delle Entrate ha precisato anzitutto che, proprio in quanto diretta ad assicurare un'applicazione conforme alle disposizioni unionali del regime di non imponibilità IVA di cui all'art. 8-bis d.P.R. n. 633/1972, la verifica sulle modalità di impiego della nave

deve essere svolta entro un preciso lasso temporale, da individuarsi:

(i) per singolo periodo di imposta e con riferimento alle tratte effettuate nell'anno solare precedente, per le navi che risultino già in servizio;

(ii) su base previsionale e salva verifica a consuntivo da effettuare entro l'anno solare successivo al "varò", per le navi in costruzione, non ancora in servizio o soggette ad uso "variabile" o "discontinuo".

Fatta questa precisazione e con riferimento alla peculiare e contingente situazione emergenziale, l'A.f. non ha potuto esimersi dal rilevare che la messa in servizio delle imbarcazioni nel corso del 2021 fosse, di fatto, ostacolata da impedimenti di carattere oggettivo e facilmente riscontrabili, alla luce delle misure di contenimento dell'epidemia Covid-19.

Sotto questo profilo, l'Agenzia ha in particolare osservato:

«... per le operazioni di bunkeraggio (eseguite nell'anno 2020) delle navi di nuova costruzione, nell'ipotesi in cui i mezzi di trasporto riforniti non siano stati messi in servizio nell'anno solare successivo a quello del varò (ossia entro la fine dell'anno 2021) - occorre, in primo luogo, evidenziare che l'eventuale mancato utilizzo nell'anno 2021 delle navi crociere di nuova costruzione può essere imputabile alle limitazioni e/o restrizioni imposte, con appositi provvedimenti legislativi, per il contenimento dell'emergenza sanitaria dovuta alla pandemia causata dal COVID-19. La messa in servizio della nave, in sostanza, potrebbe essere stata ritardata da uno stato di emergenza sanitaria che pregiudica l'ordinario esercizio delle attività commerciali, condizione quest'ultima comprovata da una serie di decreti (DPCM 10 aprile 2020; DPCM 26 aprile 2020; DPCM 17 maggio 2020; DPCM 11 giugno 2020) che hanno previsto per l'anno 2020 la sospensione temporanea dei servizi crocieristici».

In considerazione di quanto sopra, l'A.f. ha ritenuto che, in ragione dell'eccezionalità delle circostanze rappresentate nell'istanza, la verifica sulle modalità di impiego delle navi dovesse essere necessariamente differita al termine dell'anno successivo a quello di "effettivo utilizzo" (inteso come anno di "messa in servizio") dei mezzi.

4. Questo chiarimento – che può ritenersi senz'altro valido sin tanto che perduri l'attuale situazione emergenziale e i connessi limiti di carattere oggettivo all'impiego in alto mare delle navi – non esclude in ogni caso che, nell'ipotesi di mancato riscontro a consuntivo della condizione di prevalenza richiesta dall'art. 8-*bis* d.P.R. n. 633/1972, sia necessario procedere alla rettifica ex art. 26 d.P.R. n. 633/1972 delle fatture emesse in regime di non imponibilità IVA.

Con riferimento a questa evenienza, l'Agenzia ha quindi ribadito che, qualora l'applicazione del regime di non imponibilità IVA avvenga sulla base di una dichiarazione rilasciata dall'armatore/comandante della nave o altro soggetto a ciò legittimato, è onere del dichiarante trasmettere al fornitore tempestiva comunicazione, nel caso in cui, al termine del periodo di osservazione, la nave non risultasse prevalentemente adibita alla navigazione in alto mare.

[1] Cfr. art. 8 L. n. 217/2011, con cui il legislatore è intervenuto a sanare il contrasto tra la disciplina nazionale e la Direttiva IVA, limitando l'applicazione del regime di non imponibilità IVA alle cessioni e prestazioni relative a navi adibite alla navigazione in alto mare, in conformità con gli orientamenti espressi dalla Corte di Giustizia nella sentenza 14 settembre 2006, C-181/04 e C-183/04, *Elmeke*.

[2] Sotto il profilo procedurale, per effetto della novella in commento, i soggetti che vogliono beneficiare (quali cessionari/committenti) del regime di non imponibilità IVA ex art. 8-*bis* d.P.R. n. 633/1972 sono tenuti a trasmettere apposita dichiarazione d'intento (cfr. [Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 15 giugno 2021](#), di "*approvazione del modello per le dichiarazioni di utilizzo dei servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili non a breve termine nel territorio della UE, di imbarcazioni da diporto e di navigazione in alto mare, ai fini della non imponibilità, ai sensi degli articoli 7-sexies e 8-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in attuazione delle disposizioni di cui all'articolo 1, commi da 708 a 712, della legge n. 178 del 30 dicembre 2020*") con cui attestano – se del caso, su base previsionale – la sussistenza dei requisiti di prevalente impiego del mezzo per la navigazione in alto mare.

[3] Tra la "documentazione ufficiale" ritenuta idonea a comprovare i presupposti applicativi del regime di non imponibilità IVA, l'A.f. ha ricondotto (v. [Ris. AE 16 gennaio 2018, n. 6/E](#)), a titolo esemplificativo:

- il giornale di navigazione o il giornale di bordo;
- la cartografia dei viaggi, i dati e le informazioni estratte dagli eventuali sistemi di navigazione satellitare o di *trasponder*;
- i contratti commerciali, le fatture e i relativi mezzi di pagamento.

In difetto di tale documentazione, il fornitore è tenuto invece ad acquisire apposita dichiarazione dell'armatore, del comandante della nave o di chi ha la responsabilità gestionale effettiva, diretta ad attestare che la nave è adibita effettivamente e prevalentemente alla navigazione in alto mare.

[4] Nel dettaglio, la società ha sottoposto all'A.f. i seguenti quesiti:

"1) se la locuzione "entro l'anno successivo", utilizzata nelle risoluzioni n. 2/E del 2017 e n 6/E del 2018, per la verifica a consuntivo dell'effettivo utilizzo del mezzo di trasporto per la navigazione in alto mare, debba intendersi come: a) entro la fine dell'anno solare successivo; b) entro l'anno (12 mesi) dal varo e/o dalla consegna della nave all'armatore; c) entro l'anno (12 mesi) dal rifornimento del bunker; d) entro la fine dell'anno in cui sono stati fatti i rifornimenti;

2) nell'ipotesi in cui le navi risultassero ancora non operative nel termine oggetto di quesito di cui al numero 1), se si possa comunque confermare in via definitiva per i rifornimenti bunker effettuati nel corso del 2020 l'applicabilità del regime di non imponibilità IVA di cui all'articolo 8-bis del DPR n. 633 del 1972;

3) quale sia il regime IVA applicabile per i nuovi rifornimenti da effettuare nell'anno 2021 e per gli anni successivi qualora le navi rimanessero in fermo temporaneo, tenuto conto che le navi in parola risultano già varate nell'anno precedente (2020);

4) quale sia il corretto comportamento da adottare nel caso in cui l'armatore dichiarante non effettui la comunicazione a consuntivo dell'effettivo utilizzo della nave per la navigazione in alto mare".