

APPROFONDIMENTI

N. 2 DEL 2022

IVA – Operazioni assimilate alle esportazioni – Navi adibite alla pesca costiera

Alcune imprese hanno chiesto un approfondimento sul trattamento IVA applicabile, in base all'art. 8-*bis* del d.p.r. n. 633 del 1972, alle cessioni di beni e prestazioni di servizi relativi alle navi adibite alla pesca costiera. In particolare, la questione posta è se l'applicazione del regime di non imponibilità previsto da tale articolo sia subordinato o meno alla dichiarazione telematica con la quale il cessionario attesta la condizione della navigazione in alto mare.

L'art. 8-*bis*, lett. a), dispone che non sono imponibili ad IVA le seguenti cessioni aventi a oggetto navi:

- le cessioni di navi adibite alla navigazione in alto mare e destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca;
- le cessioni di navi adibite alla pesca costiera;
- le cessioni di navi adibite alle operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unità da diporto.

Per le suddette tipologie di navi l'articolo 8-*bis* prevede anche che non siano imponibili ad IVA:

- le cessioni dei relativi apparati motori, parti di ricambio, di beni destinati a dotazioni di bordo; le forniture destinate al loro rifornimento e vettovagliamento, comprese le somministrazioni di alimenti e di bevande a bordo ed escluse, per le navi adibite alla pesca costiera, le provviste di bordo (lett. d),
- le prestazioni di servizi relative alla costruzione, riparazione ecc. (lett. e) e quelle destinate a sopperire ai bisogni delle navi medesime (lett. e-*bis*).

L'art. 8-*bis* è stato modificato dalla legge di bilancio 2021¹ con alcune importanti integrazioni che, da un canto, recepiscono soluzioni già accolte dalla prassi, dall'altro introducono adempimenti di natura procedimentale. È stata, infatti, introdotta la definizione normativa di “*nave adibita alla navigazione in alto mare*” e di “*viaggio in alto mare*”, e sono state definite le modalità relative all'attestazione del requisito della navigazione in alto mare.

In particolare, 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

¹Legge 30 dicembre 2020, n. 178

superato il limite delle acque territoriali, calcolato in base alla linea di bassa marea, a prescindere dalla rotta seguita”. Per “alto mare”, ai fini IVA, deve intendersi quella parte di mare che eccede il limite massimo di 12 miglia nautiche, misurate a partire dalle linee di base previste dal diritto internazionale del mare, ai sensi dell'articolo 3 della Convenzione sui diritti del mare, firmata a Montego Bay il 10 dicembre 1982. Alla stessa conclusione è giunto il Comitato IVA, nell'ambito del meeting n. 103 del 20 aprile 2015.

Sotto il profilo procedurale, si stabilisce che, per effettuare acquisti o importazioni senza pagamento dell'IVA, “i soggetti interessati” devono attestare la condizione della navigazione “in alto mare” mediante apposita dichiarazione, predisposta utilizzando il modello approvato dall'Agenzia delle entrate² da trasmettere telematicamente.

Questa procedura non trova applicazione per le operazioni relative alle navi adibite a pesca costiera: In proposito, l'Agenzia delle entrate ha chiarito, con la risoluzione n. 2 del 2017, che *“per beneficiare del regime di non imponibilità, la condizione per cui la nave deve essere “adibita alla navigazione in alto mare” si riferisce alle navi che effettuano trasporto a pagamento di passeggeri o sono impiegate in attività commerciali, industriali e della pesca, ma non si riferisce alle navi impiegate in operazioni di salvataggio o di assistenza in mare e alle navi adibite alla pesca costiera.”*

Tale disciplina costituisce l'attuazione nel nostro ordinamento dell'art. 148 della direttiva n. 112 del 2006, concernente il sistema comune dell'IVA, il quale prevede l'esenzione delle cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento delle navi adibite alla navigazione in alto mare o utilizzate nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca, nonché delle navi adibite alle operazioni di salvataggio e assistenza in mare e delle navi adibite alla pesca costiera, salvo, per queste ultime, le provviste di bordo. In sostanza, per quanto riguarda la pesca, la direttiva distingue la pesca costiera dalle attività di pesca svolte in alto mare escludendo la prima dall'esenzione relativamente alle cessioni di provviste di bordo. Nella definizione di provviste di bordo non s'intendono, ai fini in esame, i rifornimenti di carburante e lubrificante, ma solo quelli che costituiscono vettovagliamento³.

Ai fini regolamentari, nell'ordinamento nazionale, le definizioni di “nave adibita alla pesca costiera” e di “pesca costiera” si ricavano dagli articoli 8 e 9 del Regolamento

² Con il provvedimento attuativo del 15 giugno scorso, l'Agenzia delle entrate ha approvato il modello, con le relative istruzioni della dichiarazione.

³ Cfr. risoluzione n. 10 del 2012.

per l'esecuzione della legge 14 luglio 1965, n. 963⁴. In particolare, l'articolo 8 distingue le navi destinate alla pesca professionale in sei categorie; tra le quali:

- la terza categoria comprende le navi che, per idoneità alla navigazione costiera e per dotazione di attrezzi da pesca, sono atte alla pesca costiera ravvicinata;
- la quarta categoria comprende le navi che, per idoneità alla navigazione litoranea e per dotazione di attrezzi da pesca sono atte alla pesca costiera locale.

Quanto alla definizione di pesca costiera, il successivo articolo 9, dispone che” *la pesca professionale si distingue nei seguenti tipi: pesca costiera, pesca mediterranea o d'altura, pesca oltre gli Stretti od oceanica; la pesca costiera, a sua volta, si divide in pesca locale e pesca ravvicinata. La pesca locale si esercita nelle acque marittime fino ad una distanza di sei miglia dalla costa*⁵, con o senza navi da pesca di quarta categoria, o da terra. Nel rispetto della normativa internazionale, la pesca ravvicinata si esercita nelle acque marittime fino ad una distanza di 40 miglia dalla costa, con navi da pesca di categoria non inferiore alla terza”.

L'art. 8-bis, quindi, individua due fattispecie che in parte si sovrappongono: infatti, per alto mare s'intende il mare territoriale oltre le 12 miglia dalla costa, mentre per pesca costiera, in particolare quella c.d. ravvicinata, s'intende quella esercitata fino a una distanza di 40 miglia dalla costa. Il dubbio interpretativo, quindi, riguarda i casi in cui si verifica tale sovrapposizione: si deve stabilire, in particolare, se prevale la norma sulla navigazione in alto mare o quella che riguarda la pesca costiera. Evidentemente, il dubbio non si pone per le ipotesi in cui la pesca avviene entro le 12 miglia dato che, in questi casi, la norma applicabile non può che essere quella relativa alla pesca costiera.

A noi sembra che la disciplina prevista per le navi adibite alla pesca costiera abbia carattere oggettivo e non possa essere influenzata dalla circostanza che tale attività possa essere svolta oltre le 12 miglia, e cioè in alto mare. Il legislatore, infatti, ha espressamente enucleato dal *genus* delle “navi adibite alle attività di pesca”, la *species* delle “navi adibite alla pesca costiera” e, per queste ultime, ha previsto una disciplina

⁴ Regolamento per l'esecuzione della legge 14 luglio 1965, n. 963, concernente la disciplina della pesca marittima approvato con decreto del Presidente della Repubblica 2 ottobre 1968, n. 1639. Anche in altre occasioni, ai fini della disciplina fiscale, è stato fatto riferimento alla definizione riportata in questo regolamento; si pensi, ad esempio, alla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 87 del 2001 che nel paragrafo 2 rubricato “Pesca costiera ed impianti di pesca”, richiama gli artt. 9 e 10 del d.p.r. 1639 del 1968 per inquadrare le imprese di pesca ai fini dell'applicabilità dell'estensione dei benefici fiscali, in materia di imposte sui redditi, prevista dalla legge 23 dicembre 2000 n. 388.

⁵ Sulla base dell'articolo 12 comma 2 del Decreto ministeriale. n. 218 del 2002, la pesca costiera locale può essere estesa fino a 12 miglia dalla costa previa autorizzazione rilasciata dal Capo del Compartimento marittimo.

speciale che si applica a prescindere dalle circostanze in cui l'attività viene svolta, e cioè dal fatto che essa possa essere esercitata entro o oltre le 12 miglia. Tale differenziazione, ripetiamo, ha la finalità di escludere dal regime di non imponibilità le cessioni di provviste di bordo (vettovagliamento) per le navi adibite a pesca costiera, mentre le altre operazioni considerate dall'art. 8-*bis*, come le cessioni di carburante, restano non imponibili sia per le navi adibite a navigazione in alto mare, sia per quelle adibite a pesca costiera.

Anche l'Agenzia, con la ricordata risoluzione n. 2 del 2017, sembra condividere tale lettura giacché esclude in termini generali le navi adibite alla pesca costiera dalla disciplina relativa alle navi adibite alla navigazione in alto mare: l'Agenzia, in sostanza, non distingue fra pesca costiera fino a 12 miglia e pesca costiera oltre tale distanza (alto mare).

Deve ritenersi, quindi, che, sulla base del dato testuale della norma e della prassi in materia, sia corretto ritenere che i nuovi adempimenti previsti, dalla legge di bilancio 2021, ai fini del beneficio del regime di non imponibilità IVA previsto dall'articolo 8-*bis*, si applicano esclusivamente per le operazioni relative alle navi adibite alla navigazione in alto mare che non sono qualificabili come navi adibite alla pesca costiera.

In mancanza di una procedura formalizzata, come quella prevista per l'attestazione della navigazione in alto mare, si dovrebbe ritenere che il cessionario o committente di beni o servizi possa attestare la presenza dei requisiti previsti dall'art. 8-*bis* – e cioè la destinazione della nave a pesca costiera – mediante dichiarazione informale, analogamente a quanto ammesso in passato dall'Amministrazione finanziaria per alcune ipotesi in cui è operante un regime agevolativo: ad esempio, restando nel campo dell'art. 8-*bis*, nel caso di navi in costruzione, prima dell'introduzione della dichiarazione telematica prevista dalla legge di Bilancio 2021, l'Agenzia⁶ aveva ammesso la possibilità di un'applicazione provvisoria del regime di non imponibilità sulla base di una dichiarazione informale con cui l'armatore attestava l'effettiva intenzione di adibire il mezzo alla navigazione in alto mare.

⁶ Risoluzione n. 2/E del 2017.