



APPROFONDIMENTO

L'applicazione dell'art. 8-*bis* alle imbarcazioni da pesca Requisito oggettivo o soggettivo?

di Vito Iannella^(*)

L'articolo analizza il caso particolare della possibilità di acquisto di beni e servizi, senza applicazione dell'Iva, ai sensi dell'art. 8-*bis* del D.P.R. n. 633/1972, da parte di pescatori professionali, proprietari di imbarcazioni da pesca, non titolari di partita Iva, in quanto organizzati in cooperative ai sensi delle leggi n. 250 del 13 marzo 1958 e n. 142 del 3 aprile 2001, le quali gestiscono le imbarcazioni sulla base di un contratto di comodato gratuito.

1. Premessa

L'art. 8-*bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, tratta le **operazioni assimilate alle esportazioni**, prevedendo la non applicabilità dell'imposta per tutte le operazioni connesse alla cantieristica navale ed aeronautica, sulla base del principio che dette attività vengono collocate in un mercato internazionale che non può essere localizzato nel territorio dello Stato anche quando le operazioni sono poste in essere tra operatori residenti¹.

^(*) Dottore commercialista e revisore contabile in Agropoli.

¹ "Sono assimilate alle cessioni all'esportazione, se non comprese nell'articolo 8:

a) le cessioni di navi destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unità da diporto di cui alla legge 11 febbraio 1971, n. 50;

In particolare, secondo quanto previsto dal comma 1, lettera a) e lettera d) del citato art. 8-*bis*, rientrano nel novero delle operazioni assimilate alle esportazioni anche quelle destinate alle **imbarcazioni utilizzate nell'attività di pesca** (professionale)², e ciò compatibilmente con quanto pre-

- b) le cessioni di navi e di aeromobili, compresi i satelliti, ad organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica;
- c) le cessioni di aeromobili destinati a imprese di navigazione aerea che effettuano prevalentemente trasporti internazionali;
- d) le cessioni di apparati motori e loro componenti e di parti di ricambio degli stessi e delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere precedenti, le cessioni di beni destinati a loro dotazione di bordo e le forniture destinate al loro rifornimento e vettovagliamento, comprese le somministrazioni di alimenti e di bevande a bordo ed escluso, per le navi adibite alla pesca costiera locale, il vettovagliamento;
- e) le prestazioni di servizi, compreso l'uso di bacini di carenaggio, relativi alla costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione, trasformazione, assiemaggio, allestimento, arredamento, locazione e noleggio delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere a), b) e c), degli apparati motori e loro componenti e ricambi e delle dotazioni di bordo, nonché le prestazioni di servizi relativi alla demolizione delle navi di cui alle lettere a) e b).

Le disposizioni del secondo e terzo comma dell'art. 8 si applicano, con riferimento all'ammontare complessivo dei corrispettivi delle operazioni indicate nel precedente comma, anche per gli acquisti di beni, diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e di servizi fatti dai soggetti che effettuano le operazioni stesse nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa".

² L'art. 9 del D.P.R. 2 ottobre 1968, n. 1639, concernente il regolamento della pesca marittima, distingue i seguenti tipi di pesca professionale: la pesca costiera (che, a sua volta, si distingue in locale se esercitata fino a 6 miglia dalla costa, e ravvicinata, se esercitata fino a 40 miglia

visto dall'art. 15 della Direttiva comunitaria n. 77/388/CEE del 17 maggio 1977 (anche nota come VI Direttiva)³.

Fatte queste premesse, e aggiunto che la maggior parte dei pescatori professionali (soprattutto quelli rientranti nella piccola pesca costiera) **non sono titolari di partita Iva**, ma sono **associati in cooperative** ai sensi delle leggi n. 250 del 13 marzo 1958 e n. 142 del 3 aprile 2001, pur essendo **proprietari dell'imbarcazione** (la quale viene concessa in comodato d'uso gratuito alla cooperativa, ai sensi dell'art. 1803 del codice civile), si pone il problema dell'applicabilità dell'art. 8-*bis* all'acquisto di beni ed alle prestazioni di servizi nei confronti di detti soggetti. Si evidenzia che sulle cooperative gravano tutti i costi di gestione delle imbarcazioni e del personale imbarcato⁴, mentre tutto ciò che esula la normale gestione delle stesse (ad esempio, la sostituzione del motore, dei verricelli, delle strumentazioni di bordo, eccetera) nonché l'acquisto di attrezzature (da pesca) che ne determinano un in-

dalla costa), pesca mediterranea o d'altura e pesca oceanica o oltre gli stretti. Il successivo art. 10 definisce pesca professionale anche quella esercitata mediante lo stabilimento di apprestamenti fissi o mobili, temporanei o permanenti, destinati alla cattura di specie migratorie, alla piscicoltura e alla molluschicoltura ed allo sfruttamento di banchi sottomarini.

³ Detto articolo prevede che: "Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esentano, alle condizioni da essi fissate per assicurare una corretta e semplice applicazione delle esenzioni stesse e prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

...
4) le cessioni di beni destinati al rifornimento e al vetto-
vagliamento di navi:

a) adibite alla navigazione d'alto mare e al trasporto a pagamento di passeggeri o usate nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca,
b) adibite ad operazioni di salvataggio ed assistenza in mare o alla pesca costiera, escluse, per ultime, le provviste di bordo;

...
Gli Stati membri possono tuttavia restringere la portata di tale esenzione nell'attesa che vengano attuate norme fiscali comunitarie in questo campo;

5) cessione, trasformazione, riparazione, manutenzione, noleggio e locazione delle navi di cui al paragrafo 4, lettere a) e b), nonché fornitura, locazione, riparazione e manutenzione degli oggetti in esse incorporati o da esse usati, compresa l'attrezzatura per la pesca;

...
8) le prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui al paragrafo 5, destinate a sopperire ai bisogni immediati delle navi ivi considerate e del loro carico;

...".

⁴ Spese per carburanti e lubrificanti, esche, collaudi, dotazioni di bordo, manutenzione delle attrezzature, eccetera.

cremento del valore, sono a carico del proprietario del natante (trattandosi di operazioni straordinarie non inerenti l'attività delle cooperative).

In pratica, si pone il problema di definire se, ai fini dell'applicabilità dell'art. 8-*bis*, ha più rilevanza l'**aspetto soggettivo dell'acquirente** (per cui agli acquisti di beni e servizi effettuati dal pescatore non titolare di partita Iva si applica l'imposta) o **quello oggettivo della destinazione del bene ad attività di pesca** (per cui gli acquisti di beni e servizi effettuati dal pescatore non titolare di partita Iva potranno essere effettuati in regime di non imponibilità ai sensi dell'art. 8-*bis*).

La problematica non è di poco conto, tenendo presente che il singolo pescatore (si ribadisce, non titolare di posizione Iva), non avendo la **qualifica di imprenditore** (imprenditore è la cooperativa in cui il socio presta la propria opera), non è tenuto all'implementazione di nessuna scrittura contabile, con la conseguenza che non potranno essere adottate **forme di controllo** incisive al fine di verificare l'effettiva destinazione del bene⁵.

A tal fine, la circolare ministeriale n. 62/539917 del 3 novembre 1973⁶, dispone che l'imbarco delle dotazioni di bordo sulle navi⁷, trattandosi di beni non destinati all'esportazione, dovrebbe avvenire sotto il **controllo della Guardia di finanza o della Dogana**, che, a prova dell'avvenuto imbarco, dovrebbero provvedere a **vistare il duplicato della fattura** (o del documento di trasporto, in caso di fatturazione differita rispetto alla consegna dei beni e servizi) relativa ai

⁵ Per l'acquisto di beni e servizi ai sensi dell'art. 8-*bis* non è necessaria l'emissione della dichiarazione d'intento prevista dall'art. 1, comma 1, lettera c), del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746 (convertito, con modificazioni, in L. del 27 febbraio 1984, n. 17), come precisato con la risoluzione ministeriale n. 426587 dell'8 gennaio 1985 della Direzione generale tasse (in banca dati "fiscoonline"), trattandosi di previsione normativa, pertanto a dette operazioni non si applicano neanche le forme di controllo previste per le cessioni effettuate a favore degli esportatori abituali (comunicazione delle dichiarazioni d'intento ricevute, art. 1 commi 381-385, della L. 30 dicembre 2004, n. 311).

⁶ In banca dati "fiscoonline".

⁷ Il concetto giuridico di provviste e dotazioni di bordo è estraneo alla normativa Iva, pertanto essi vanno individuati dalla definizione data ai fini doganali dagli artt. 252 e 267 del testo unico doganale (approvato con D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43). Secondo detti articoli, costituiscono dotazioni di bordo, quando destinati a servizio od ornamento dei mezzi di trasporto: i macchinari, gli attrezzi, gli strumenti, i mezzi di salvataggio, le parti di ricambio, gli arredi ed ogni altro oggetto suscettibile di utilizzazione reiterata.

beni imbarcati, che dovrà essere custodita a bordo dell'imbarcazione.

Per ragioni di ordine pratico è ammessa l'esenzione da ogni procedura, qualora i beni imbarcati siano di modico o irrilevante valore, e, per le stesse ragioni, sono ammessi sistemi di prova alternativi per quei beni che non possono avere un uso diverso, ad esempio per le reti da pesca.

Rimane, in ogni caso, ferma la necessità del **visto sulla fattura** da parte dell'Amministrazione finanziaria per tutti i **beni suscettibili di uso promiscuo**.

Per tali ragioni, le fatture emesse dovrebbero riportare, oltre ai soliti elementi, anche l'indicazione del **titolare della licenza di pesca**, i **riferimenti del peschereccio** e del **numero di iscrizione** presso la Capitaneria di Porto.

Inoltre, ai sensi della risoluzione ministeriale n. 416457 del 4 settembre 1987⁸, il pescatore (o, per le navi, il capitano) è tenuto a riportare, sul registro di bordo, gli **estremi della fattura relativa alle dotazioni** acquisite, così da consentire, in ogni momento, i previsti controlli sull'effettiva destinazione del bene acquistato.

Detti obblighi dettati al fine di garantire che l'effettiva destinazione dei beni non sia stata distratta rispetto alle unità da pesca, sembrano chiarire sufficientemente che è l'aspetto oggettivo (**la destinazione dei beni ad attività di pesca**) l'elemento da verificare nell'applicazione dell'art. 8-*bis*, essendo il possesso del numero identificativo Iva un elemento puramente formale e non necessario.

2. L'analisi di due interpelli

È sulla base di questi assunti che una società cooperativa con sede in Sicilia ha prodotto una prima istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate (per il tramite della Direzione regionale della Sicilia), la quale, in data 22 marzo 2005, con la risposta n. 954-12/2005, emessa dalla Direzione centrale normativa e contenzioso (Settore fiscalità indiretta ed internazionale, Ufficio fiscalità internazionale), ha ammesso la possibilità della cessione di beni e servizi in regime di non imponibilità ai sensi dell'art. 8-*bis*, a favore di soggetti pescatori professionali non titolari di partita Iva⁹, a condizione che siano **soci di co-**

operative (in cui il pescatore-socio presti la propria opera) che gestiscano l'imbarcazione sulla base di un **contratto di comodato d'uso**. Secondo il parere dell'Agenzia delle Entrate, l'esistenza di un comodato d'uso¹⁰, con il quale il proprietario dell'imbarcazione consente alla cooperativa in cui presta la propria opera di disporre del bene nell'attività di pesca, non genera dubbi sull'accertamento circa l'effettiva destinazione degli stessi, non determinando un ulteriore stadio di commercializzazione attraverso il quale tali beni verrebbero distorti per essere destinati ad altri usi che non consentirebbero l'acquisto in regime di non imponibilità.

Successivamente, in data 27 febbraio 2008, la Giunta Regionale della Campania, settore caccia e pesca, in considerazione dell'approssimarsi dell'emanazione di bandi di aiuto per l'adeguamento della flotta comunitaria¹¹, presenta un analogo quesito, con il quale chiede di "conoscere se sia possibile applicare alla figura professionale del pescatore il regime di non imponibilità IVA di cui all'art. 8 *bis* DPR 633/72 e dell'art. 15 della Direttiva n. 388/1977, per gli investimenti" di adeguamento della flotta, senza prospettare alcuna soluzione.

In data 24 giugno 2008, con la risposta n. 954-197/2008, la Direzione centrale normativa e contenzioso dell'Agenzia delle Entrate (questa volta il Settore fiscalità degli uffici e degli enti, Ufficio imprese), premettendo che l'argomento di cui al quesito non rientra tra quelli oggetto di interpello, in considerazione del fatto che la richiesta proviene da un ente pubblico territoriale ed al fine di garantire la necessaria omogeneità ed uniformità nell'interpretazione delle norme tributarie, nell'ambito della più generale attività di consulenza giuridica, ribadisce la **valenza del requisito oggettivo**, pertanto ritiene possibile ammettere alle agevolazioni anche l'acquisto di apparati motori ovvero di beni costituenti dotazioni di bordo, anche nel caso in cui siano destinate a imbarcazioni di proprietà di pescatori professionali privi di partita Iva, purché operanti come soci di cooperative che gestiscano l'imbarcazione.

Entrambe le risoluzioni sono conformi, e soprattutto scaturiscono, dalle disposizioni comunitarie (in particolare con l'art. 15 della VI Direttiva

⁸ In banca dati "fisconline".

⁹ In luogo della partita Iva deve essere indicato il codice fiscale, ed è indispensabile procedere alla fatturazione dell'operazione.

¹⁰ Con la ris. n. 71/E del 25 maggio 2006 (in "il fisco" n. 23/2006, fascicolo n. 2, pag. 3495), l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che detto comodato deve avere forma scritta ed essere registrato.

¹¹ In particolare della misura 1.3 dell'Asse prioritario 1.

comunitaria), le quali si preoccupano di assicurare l'**effettiva destinazione dei beni** all'attività di pesca, **indipendentemente dalla cessione diretta all'armatore**.

In effetti, la Corte di Giustizia europea, prima con la sentenza relativa alla causa C-185/89, del 26 giugno 1990¹² e successivamente con la sentenza relativa alle cause riunite C-181/04 e C-183/04 del 14 settembre 2006¹³, ha chiarito che l'esenzione di cui all'art. 15, punto 4, non può essere applicata a uno **stadio commerciale anteriore rispetto**

alla cessione all'armatore¹⁴, proprio al fine di evitare che stadi commerciali successivi rendano difficile l'accertamento della loro effettiva destinazione.

¹² In banca dati "fisconline".

¹³ In "*il fisco*" n. 36/2006, fascicolo n. 2, pag. 5498.

¹⁴ Secondo la Corte, una siffatta ipotesi "richiederebbe che gli Stati organizzassero meccanismi di controllo e di sorveglianza per assicurare che le merci cedute in esenzione fiscale raggiungano la loro ultima destinazione. Lungi dal comportare una semplificazione amministrativa, questi meccanismi si tradurrebbero, per gli Stati e per gli operatori interessati, in costrizioni inconciliabili con la 'corretta e semplice applicazione delle esenzioni' di cui alla prima frase dell' art. 15 della sesta direttiva".