

CHIARIMENTI

Per l'accesso all'esenzione Iva di cui all'articolo 8 bis le cessioni e le prestazioni di servizi devono essere effettuate in favore di imbarcazioni che, nell'anno precedente, hanno effettuato viaggi oltre le 12 miglia in misura superiore al 70% del totale, debitamente documentate per periodo d'imposta. L'agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 2/E/2017 di ieri interviene definendo, per la prima volta a livello nazionale, l'espressione utilizzata dall'articolo 148 della direttiva Iva (dir 2006/112/CE) e dal citato articolo 8 bis del Dpr 633/72 di «nave adibita alla navigazione in alto mare». La definizione è stata già oggetto di discussioni a livello unionale nel Comitato Iva della Commissione Europea e presso la Corte di Giustizia, a dire il vero senza esiti del tutto univoci.

Comunque l'Agenzia, sulla scorta della sentenza Elmeke (C- 181/04 e C-183/04) e degli orientamenti del Comitato Iva del 2015, chiarisce anzitutto che, per beneficiare del regime di non imponibilità, la condizione per cui la nave deve essere «adibita alla navigazione in alto mare» si riferisce solo alle navi che effettuano trasporto a pagamento di passeggeri o impiegate in attività commerciali, industriali e della pesca, da provare con apposita documentazione anche di diritto privato (es. contratti, charter, trasporto cose o persone). Quindi non devono rispondere allo specifico requisito le navi impiegate in operazioni di salvataggio o di assistenza in mare e alle navi adibite alla pesca "costiera".

In secondo luogo, sempre sulla scia della prassi e della giurisprudenza Ue, per la definizione di «alto mare», si adotta un criterio di «effettività e prevalenza», che va oltre l'adozione di criteri meramente oggettivi relativi all'imbarcazione. Quest'ultima, in sostanza, non solo deve essere atta a poter navigare in alto mare – inteso quale mare oltre le 12 miglia dalla costa, in linea con il diritto internazionale – ma deve materialmente svolgere detta navigazione oltre tale soglia. Circa l'applicazione del criterio della prevalenza, la risoluzione n. 2/E 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% viaggi oltre le 12 miglia marine e tale condizione deve essere verificata, per ciascun periodo d'imposta, sulla base di documentazione ufficiale. Ai fini della prova, la risoluzione non chiarisce quale sia la documentazione idonea, ma riprendendo anche precedenti posizioni interpretative si può sostenere che rileveranno, ad esempio, la determinazione del punto nave, il contenuto dei registri di bordo, delle attestazioni delle autorità e dei comandanti o, ancora, delle concessioni o dei costumi di arrivo nei porti internazionali. Dunque, si supera il criterio di calcolo delle miglia navigate, di cui pure si è spesso discusso, per adottare un più semplice sistema "per viaggio", ove a rilevare sono appunto i viaggi effettuati in acque internazionali.

Di grande interesse, poi, l'ulteriore precisazione recata dal provvedimento relativa alle navi in fase di costruzione o che non hanno effettuato alcun viaggio in mare. In questi casi, la non imponibilità può applicarsi in via anticipata sulla base di una dichiarazione dell'armatore dalla quale risulti che la nave ultimata sarà utilizzata in alto mare per oltre il 70% dei viaggi, condizione da verificarsi entro l'anno successivo al varo della nave in mare, salvo variazioni in rettifica dell'imposta ex articolo 26 del Dpr 633/72. La posizione espressa dall'Agenzia si ritiene che possa essere riferita, non solo alle ipotesi di cantieristica navale connessa alla costruzione di navi, ma anche alle operazioni di lavorazione, perfezionamento o refitting.

13/01/2017