

Risposta n. 325

OGGETTO: *Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 – prova dell’avvenuto imbarco delle provviste – obbligo di annotazione nel registro di bordo*

Con l’interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente:

QUESITO

La [ALFA] (di seguito istante), che svolge attività di [...] per conto dei soci esercenti attività di [...], espone il quesito qui di seguito sinteticamente riportato.

L’istante rappresenta che durante l’esercizio delle attività di [...] vengono effettuati degli acquisti di provviste e dotazioni di bordo.

Tali acquisti sono assimilati alle esportazione in virtù di una “finzione giuridica” in base alla quale beneficiano dell’esenzione IVA *ex* articolo 8-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, indipendentemente dal fatto che sia emessa o meno la dichiarazione doganale.

All’atto dell’acquisto delle merci destinate all’imbarco il Capitano dell’imbarcazione produce una dichiarazione di non imponibilità IVA al fornitore, il quale emette fattura ai sensi dell’articolo 8-*bis* indicando la finalità e la destinazione della merce.

I dati della fattura vengono annotati in apposito registro, come prova dell’avvenuto imbarco, cui viene allegata copia della fattura stessa, mentre sull’originale viene apposta una dichiarazione del Capitano ovvero di chi ha la responsabilità della gestione della nave, con la quale si dichiara l’avvenuto imbarco della merce sulla nave stessa, [...].

Tanto premesso, considerato che dal 1° gennaio 2019 sussiste l'obbligo di fatturazione elettronica, l'istante chiede di sapere se sia possibile essere esonerati dalla tenuta del registro di cui sopra.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene che la prova della messa a bordo è strutturata pensando alla fattura cartacea. Vista, tuttavia, l'introduzione della fattura elettronica, ritiene di poter adottare il seguente comportamento:

1. continuare a produrre al fornitore la dichiarazione di esenzione IVA al fine di attestare la non imponibilità dell'acquisto di provviste e dotazioni di bordo destinate ai motopescherecci;
2. richiedere al fornitore l'indicazione della barca di destinazione come campo obbligatorio all'interno della fattura elettronica, come prova dell'avvenuto imbarco e come misura antielusiva; in tal modo gli organi preposti al controllo possono venire a conoscenza della destinazione delle merci tempestivamente e con data certa, attraverso il passaggio allo SdI del documento digitale;
3. eliminare il registro delle provviste e dotazioni di bordo in quanto le informazioni richieste sono già contenute nella fattura elettronica e nella dichiarazione di non imponibilità *ex* articolo 8-*bis*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La legge 15 dicembre 2011, n. 217 (Legge Comunitaria 2010), a decorrere dal 17 gennaio 2012, ha riscritto completamente l'articolo 8-*bis* del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, concernente le operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione per le quali si applica il regime di non imponibilità IVA, al fine di rendere la norma nazionale aderente a quella comunitaria.

In particolare, la lettera d) del comma 1 del citato articolo 8-*bis* stabilisce che sono assimilate alle cessioni all'esportazioni *“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 escluse, per le navi adibite alla pesca costiera, le provviste di bordo”*.

Al fine di beneficiare del regime di non imponibilità, l'Amministrazione finanziaria con la risoluzione n. 2/E del 12 gennaio 2017, ha chiarito che 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 che sono impiegate in attività commerciali, industriali e della pesca e non anche alle navi impiegate in operazioni di salvataggio e assistenza in mare e quelle destinate alla pesca costiera.

Per la definizione di *“alto mare”*, deve intendersi invece 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 (articolo 3 della Convenzione sui diritti del mare firmata a Montego Bay il 10 dicembre 1982 e ratificata con legge n. 689 del 2 dicembre 1994), mentre si 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 per cento viaggi oltre le 12 miglia marine e tale condizione deve essere verificata, per ciascun periodo d'imposta, sulla base di documentazione ufficiale.

Con successiva risoluzione n. 6/E del 16 gennaio 2018, è stato chiarito che con l'utilizzo del termine *“viaggio”* si intende fare riferimento agli spostamenti tra porti che la nave effettua per rendere un servizio di trasporto passeggeri oppure ai fini della propria attività commerciale.

La medesima risoluzione ha inoltre chiarito che per *“documentazione ufficiale”* deve intendersi qualsiasi documentazione che provenga dall'armatore o

dal soggetto che ha la responsabilità della nave (il comandante) e che sia in grado di indicare, con precisione e coerenza, le tratte marittime effettuate, tra cui a titolo esemplificativo vi rientrano:

1. giornale di navigazione o il giornale di bordo tenuto dal comandante, sul quale vengono registrati tutti i dati ed i fatti relativi alla navigazione;
2. la cartografia dei viaggi, i dati e le informazioni estratte dagli eventuali sistemi di navigazione satellitare;
3. i contratti commerciali, le fatture ed i relativi mezzi di pagamento.

Il fornitore ha l'onere di acquisire dall'armatore tali documenti ufficiali al fine di poter emettere fattura in regime di non imponibilità.

La stessa risoluzione aggiunge che, laddove l'armatore acquirente del servizio o della provvista non sia in grado di esibire al fornitore la suddetta documentazione, il fornitore può emettere fattura in regime di non imponibilità sulla base di una dichiarazione dell'armatore, del comandante della nave ovvero di chi ha la responsabilità della gestione della nave, attestante che la nave è adibita effettivamente e prevalentemente alla navigazione in alto mare.

Ciò detto, nel caso delle provviste e dotazioni di bordo, ad esclusione dei carburanti e lubrificanti, la non imponibilità delle cessioni è subordinata alla prova dell'avvenuto imbarco, che si realizza attraverso la procedura semplificata prevista dalla circolare della Direzione delle dogane n. 30819/8, div. XV, dell'11 aprile 1973, come espressamente richiamata dall'articolo 5-ter del decreto-legge 10 gennaio 2006, n. 2, convertito con legge 11 marzo 2006, n. 81.

Tale prova di approvvigionamento è altresì richiesta dall'articolo 269 del Regolamento 9 ottobre 2013, n. 952/2013 (Codice Doganale dell'Unione) concernente l'esportazione di merci unionali, al fine di evitare il vincolo al regime doganale di esportazione.

Si è dell'avviso, dunque, che per la prova dell'avvenuto imbarco delle provviste e dotazioni sia ancora necessaria la registrazione della fattura d'acquisto su apposito registro e che sulla copia cartacea della fattura il Capitano debba annotare la propria dichiarazione di avvenuto imbarco, come previsto nella richiamata circolare del 1973. Ciò, a maggior ragione, nel caso di specie in cui le fatture sono intestate alla cooperativa, soggetto diverso dal destinatario della merce, ossia il pescatore socio della cooperativa (per lo più non titolare di partita IVA).

[...]

IL CAPO DIVISIONE
(firmato digitalmente)