

Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Grandi Contribuenti

Roma, 28 maggio 2022

OGGETTO: Verifica a consuntivo della condizione – richiesta ai fini della non imponibilità IVA dall’articolo 8-bis del DPR n. 633 del 1972 - dell’effettivo utilizzo per la navigazione in alto mare delle navi di nuova costruzione che non sono state messe in servizio a causa dell’emergenza sanitaria.

Sono stati chiesti chiarimenti alla scrivente in riferimento alla verifica a consuntivo della condizione di cui all’articolo 8-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA), per quanto attiene l’effettivo utilizzo per la navigazione in alto mare delle navi di nuova costruzione che non sono state messe in servizio a causa dell’emergenza sanitaria dovuta al Covid-19.

Al riguardo è stato rappresentato che BETA (di seguito anche la “società”) è una società che commercializza gasolio utilizzato nelle operazioni di “*bunkeraggio*”, di navi di trasporto merci e di navi passeggeri.

In particolare, la società nel corso dell’anno 2020 ha eseguito operazioni di rifornimento carburante a bordo di due navi crociere di nuova costruzione, varate nel medesimo anno 2020, di proprietà di due diversi armatori.

Quindi, sia la consegna dei due predetti mezzi di trasporto marittimo presso i cantieri navali, sia il rifornimento di carburante degli stessi sono avvenuti nel 2020. I predetti rifornimenti di carburante sono stati assoggettati, in via provvisoria, al regime di non imponibilità IVA previsto dall’articolo 8-*bis* del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, previa acquisizione - in linea con le indicazioni fornite con la risoluzione n. 2/E del 12 gennaio 2017 – da parte della società

BETA della dichiarazione rilasciata dall'armatore attestante l'intenzione di adibire il mezzo di trasporto alla navigazione in alto mare.

A tal riguardo, BETA fa presente che le due navi da crociera rifornite dalla stessa, a causa dell'emergenza sanitaria causata dal COVID-19, non hanno ancora preso servizio. I predetti mezzi di navigazione sono, infatti, rimasti ormeggiati presso i porti di approdo, eseguendo solo "viaggi tecnici", non computabili, come precisato con la risoluzione n. 6/E del 2018, ai fini del riscontro della condizione dell'effettivo utilizzo della nave rifornita per la navigazione in alto mare.

Ciò posto, la società BETA dopo aver premesso che:

- con riferimento agli acquisti concernenti le navi in fase di costruzione, assoggettati in via provvisoria al regime di non imponibilità di cui all'articolo 8-bis del DPR n. 633 del 1972, la già citata risoluzione n. 2/E del 2017 ha chiarito che, ai fini dell'applicabilità del richiamato articolo 8-bis, la condizione dell'effettiva navigazione della nave in alto mare, intesa come l'utilizzo della nave per oltre il 70 per cento dei viaggi in alto mare, deve essere verificata entro l'anno successivo al varo della nave;
- con la successiva risoluzione n. 6/E del 2018 è stato, altresì, precisato che nei casi in cui il regime di non imponibilità, di cui al richiamato articolo 8-bis del DPR n. 633, sia applicato in maniera provvisoria, sulla base della dichiarazione relativa all'uso previsto dalla nave, il dichiarante dovrà verificare a consuntivo quanto attestato ed eventualmente comunicare al fornitore il mancato raggiungimento della soglia;
- il legislatore ha novellato l'articolo 8-bis del DPR n. 633 del 1972, introducendo, con decorrenza 1° gennaio 2021, dopo il comma 2, il comma 3 che stabilisce che *"Ai fini dell'applicazione del primo comma, 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. (...). 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”;

ha formulato i seguenti quattro 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.

Le suddette problematiche riguardano, in sintesi, l'individuazione delle corrette modalità da seguire per effettuare la verifica a consuntivo della condizione, richiesta ai fini dell'applicabilità del regime di non imponibilità di cui all'articolo 8-*bis* del DPR n. 633 del 1972, dell'effettivo utilizzo del mezzo di trasporto marittimo di nuova costruzione per la navigazione in alto mare.

La questione trae origine dalla circostanza che BETA ha applicato, in via provvisoria, il regime di favore di cui all'articolo 8-*bis* del DPR n. 633 del 1972, per le operazioni di rifornimento, eseguite nell'anno 2020, di due navi crociere di

nuova costruzione, varate nel medesimo anno 2020, e mai entrate in servizio, a causa dell'emergenza sanitaria dovuta al Covid-19.

L'applicazione, in via provvisoria, del beneficio fiscale di cui all'articolo 8-bis del DPR n. 633 del 1972 è avvenuta, in linea con le istruzioni fornite con i documenti di prassi, previa acquisizione da parte del soggetto fornitore della dichiarazione rilasciata dall'armatore con cui quest'ultimo attestava che la nave sarebbe stata adibita alla navigazione in alto mare.

L'articolo 8-bis, comma 1, del DPR n. 633 del 1972, stabilisce, infatti, che “sono assimilate alle cessioni all'esportazione, se non comprese nell'articolo 8:

- a) *le cessioni **di navi adibite alla navigazione in alto mare** e destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca (...);*
- d) *le cessioni di apparati di motori e loro componenti e di parti di ricambio degli stessi e delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere precedenti (...) **le forniture destinate al loro rifornimento (..)**”.*

La disposizione recata dal richiamato articolo 8-bis, lettera d), del DPR n. 633 del 1972 recepisce l'articolo 148, lettere a) c) e d), della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio che prevede che gli Stati membri esentano dall'IVA talune cessioni di beni e prestazioni di servizi relative alle “*navi adibite alla navigazione in alto mare e al trasporto a pagamento dei passeggeri o utilizzate nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca ..*”.

In merito all'ambito applicativo della norma di cui all'articolo 8-bis sono stati forniti chiarimenti, in linea con l'orientamento interpretativo adottato dai giudici comunitari, con due diversi documenti di prassi (risoluzioni n. 2/E del 12 gennaio 2017 e n. 6/E del 16 gennaio 2018).

Con la risoluzione n. 2/E del 12 gennaio 2017 è stato, infatti, chiarito che una nave può considerarsi, ai soli fini dell'applicabilità dell'articolo 8-bis del DPR n. 633 del 1972, “*adibita alla navigazione in alto mare*” se, con riferimento all'anno precedente rispetto a quello in cui s'invoca la non imponibilità, ha effettuato in misura superiore al 70% viaggi in alto mare (ovvero oltre le 12

miglia marine). Tale condizione deve essere verificata per ciascun periodo d'imposta sulla base della documentazione ufficiale.

Con specifico riferimento agli acquisti relativi ad una nave in fase di costruzione – ossia di una nave che non ha effettuato alcun viaggio – è stato, altresì, specificato che il regime di non imponibilità di cui al richiamato articolo 8-bis, lettera d) del DPR n. 633 del 1972, può applicarsi in via anticipata, sulla base della dichiarazione dell'armatore dalla quale risulti che, una volta ultimata, la nave sarà adibita alla navigazione in alto mare (Cfr. risoluzione n. 2/E del 2017).

Tuttavia, riguardo tali acquisti la condizione dell'effettiva navigazione in alto mare oltre il 70% dei viaggi deve essere verificata entro l'anno successivo al varo della nave in mare, salvo variazioni d'imposta.

L'indirizzo interpretativo sopra illustrato, espresso nella risoluzione n. 2/E del 2017 a proposito delle navi in costruzione, è stato esteso con la successiva risoluzione n. 6/E del 16 gennaio 2018 a tutti quei casi in cui si riscontra discontinuità nell'utilizzo del mezzo di trasporto marittimo.

In seguito, la legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021) è intervenuta sul regime IVA applicabile ai mezzi di trasporto marittimo adibiti alla navigazione in alto mare, da un lato, innovando la disciplina fiscale recata dall'articolo 8-bis del citato DPR n. 633 del 1972 e, dall'altro, introducendo uno specifico regime sanzionatorio nel decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 471.

In particolare, l'articolo 1, comma 708, della predetta legge n. 178 del 2020, ha inserito, dopo il comma 2, il comma 3 dell'articolo 8-bis del DPR n. 633 del 1972, che stabilisce che *“ai fini dell'applicazione del primo comma, 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 viaggio in alto mare si intende un 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.”*

Il comma 3 introdotto dalla legge di bilancio 2021 prevede, altresì, che “I soggetti che intendono avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza pagamento dell’imposta attestano la condizione della navigazione in alto mare mediante apposita dichiarazione. La dichiarazione deve essere redatta in conformità al modello approvato con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate e deve essere trasmessa telematicamente all’Agenzia delle Entrate che rilascia apposita ricevuta telematica con indicazione del protocollo di ricezione. La dichiarazione può riguardare anche più operazioni tra le stesse parti. Gli estremi del protocollo di ricezione della dichiarazione devono essere indicati nelle fatture emesse in base ad essa, ovvero devono essere riportati dall’importatore nella dichiarazione doganale. I soggetti che dichiarano una percentuale determinata provvisoriamente, sulla base dell’uso della nave, verificano a conclusione dell’anno solare la condizione dell’effettiva navigazione in alto mare.”

Il novellato comma 3 dell’articolo 8-bis del DPR n. 633 del 1972, pertanto, prevede la facoltà di effettuare acquisti in regime di non imponibilità previa presentazione, in via telematica, all’Agenzia delle Entrate di una dichiarazione, redatta secondo il modello approvato dal Direttore dell’Agenzia delle Entrate, attestante la condizione dell’uso del mezzo per la navigazione in alto mare.

L’ultimo periodo del medesimo comma 3 disciplina, in modo puntuale, la verifica a consuntivo della condizione dell’effettivo utilizzo del mezzo di trasporto marittimo per la navigazione in alto mare, nel caso in cui venga presentata una dichiarazione nella quale si attesti una percentuale determinata in via provvisoria.

Per quanto attiene alla decorrenza di questa disposizione si osserva che, ai sensi del successivo comma 712, “Le disposizioni di cui ai commi 708, 709 e 710 si applicano alle operazioni effettuate a partire dal sessantesimo giorno successivo all’adozione del provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate di cui al comma 711”.

Tanto premesso, ai fini della soluzione del quesito di cui al n. 1) – concernente, in via generale, la delimitazione del lasso temporale entro cui effettuare la verifica (a consuntivo) della condizione dell’effettivo utilizzo delle due nuove navi crociera (varate nell’anno 2020) per la navigazione in alto mare – occorre richiamare le indicazioni fornite in ordine all’ambito applicativo dell’articolo 8-*bis* del DPR n. 633 del 1972, nella formulazione vigente prima della modifica normativa sopra richiamata.

In particolare, si rende necessario verificare cosa debba intendersi con la locuzione “*entro l’anno successivo dal varo della nave*”, utilizzata nella risoluzione n. 2/E del 2017, per circoscrivere il periodo cui far riferimento per effettuare il test dell’effettivo uso del mezzo di nuova costruzione per la navigazione in alto mare.

Con il documento di prassi da ultimo richiamato è stato, infatti, elaborato il principio secondo cui per le navi di nuova costruzione è possibile l’applicazione in via provvisoria del regime di non imponibilità sulla base della dichiarazione con cui l’armatore attesti l’effettiva intenzione di adibire il mezzo alla navigazione in alto mare; la condizione dell’effettiva navigazione in alto mare oltre il 70% dei viaggi, asserita nella dichiarazione, deve essere verificata entro l’anno successivo al varo della nave in mare, salvo variazioni d’imposta.

Con successiva risoluzione n. 6/E del 16 gennaio 2018 è stato affermato che il suddetto principio può operare ad esempio per le navi che mutano armatore o proprietario, oppure qualora il contribuente preveda che l’utilizzo effettivo del mezzo in un dato anno sarà diverso da quello risultante dai dati relativi all’anno precedente.

Con il medesimo documento di prassi è stato, inoltre, specificato che quando la risoluzione n. 2/E del 2017, in relazione al periodo cui riferire il calcolo della percentuale di viaggi effettuati in alto mare, chiarisce che la condizione di cui all’articolo 8-bis deve essere verificata “*per ciascun periodo di imposta*”, occorre far riferimento all’anno solare.

Pertanto, sulla base della ricostruzione sopra operata, si ritiene che - in linea generale - per gli acquisti (effettuati nell'anno 2020) relativi ad una nave in fase di costruzione – ossia di una nave che non ha effettuato alcun viaggio (cfr. risoluzione n. 2/E del 2017) – la condizione dell'effettivo uso della nave per la navigazione in alto mare debba essere accertata a conclusione dell'anno solare successivo al varo della nave.

Conseguentemente, con riferimento alla fattispecie oggetto della richiesta di chiarimenti, si ritiene che per le due navi crociere di nuova costruzione, varate nell'anno 2020, la verifica dell'utilizzo dei suddetti mezzi di trasporto per la navigazione in alto mare per oltre il 70% dei viaggi deve essere eseguita al termine dell'anno solare 2021, includendo quindi tutte le tratte percorse nel medesimo anno 2021.

Per quanto concerne il quesito di cui al n. 2), riguardante l'operatività del regime di non imponibilità di cui all'articolo 8-bis del DPR n. 633 del 1972, 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 varo (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.

Ciò premesso, si ritiene che, trattandosi di operazioni effettuate nel 2020, la verifica a consuntivo della condizione che il mezzo di trasporto marittimo sia

adibito per la navigazione in alto mare debba essere rinviata al termine dell'anno successivo a quello di effettivo utilizzo del predetto mezzo, inteso come anno di messa in servizio per la navigazione.

Con riferimento al quesito di cui al n. 3), ossia il regime IVA applicabile alle operazioni di bunkeraggio effettuate nell'anno 2021, si evidenzia che la nuova formulazione dell'articolo 8-*bis* del DPR n. 633 del 1972 è applicabile, come espressamente previsto dal comma 712 della legge di bilancio, alle operazioni effettuate a partire dal sessantesimo giorno successivo all'adozione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate attuativo della normativa in esame.

Per le operazioni effettuate prima del decorso del termine previsto dal comma 712 valgono i chiarimenti di prassi contenuti nelle citate risoluzioni, sopra ricordati.

Con riferimento, infine, al quesito n. 4) - concernente il comportamento da adottare nel caso di mancato riscontro a consuntivo della condizione, attestata nella dichiarazione rilasciata dall'armatore, dell'effettivo utilizzo della nave per la navigazione in alto mare - si ritiene che con riferimento alle operazioni di bunkeraggio effettuate nell'anno 2020, assoggettate in via provvisoria al regime di non imponibilità di cui al citato articolo 8-*bis*, valgono le indicazioni fornite con la risoluzione n. 6/E del 2018.

Con il documento di prassi da ultimo citato, è stato, infatti, chiarito che nei casi in cui il regime di non imponibilità è applicato, in maniera provvisoria, sulla base di una dichiarazione relativa all'uso previsto della nave, il dichiarante dovrà verificare a consuntivo quanto dichiarato ed eventualmente comunicare al fornitore il mancato raggiungimento della soglia del 70 per cento.

Per quanto concerne, invece, le operazioni di bunkeraggio eseguite nell'anno 2021, a partire dal sessantesimo giorno successivo all'adozione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate attuativo della normativa in esame, assoggettate in via provvisoria al regime di non imponibilità, si fa presente che l'articolo 1, comma 709, dalla legge n. 178 del 2020 ha disciplinato

il regime di responsabilità di chi effettua operazioni senza addebito di imposta ai sensi dell'articolo 8-bis del DPR n. 633 del 1972.

In particolare, il citato articolo 1, comma 709, dalla legge di bilancio 2021 ha inserito, all'articolo 7 del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 471, i commi 3-bis, 3-ter e comma 4-ter.

Il comma 3-bis stabilisce che “le disposizioni di cui al comma 3 del presente articolo si applicano anche a chi effettua operazioni senza addebito d'imposta in mancanza della dichiarazione di cui all'articolo 8-bis, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nonché al cessionario, committente o importatore che rilascia la predetta dichiarazione in assenza dei presupposti richiesti dalla legge”.

Il successivo comma 3-ter prevede, altresì, che “E' punito con la sanzione prevista al comma 3 chi, in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge, dichiara all'altro contraente o in dogana la sussistenza della condizione dell'effettiva navigazione in alto mare relativa all'anno solare precedente, ai sensi dell'articolo 8-bis, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”.

Il comma 4-ter dispone, infine, che “E' punito con la sanzione prevista al comma 3 il cedente o prestatore che effettua cessioni o prestazioni, di cui all'articolo 8-bis, primo comma del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, senza avere mai riscontrato per via telematica l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate della dichiarazione di cui all'articolo 8-bis, terzo comma del medesimo decreto (...)”.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

**IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)**