Normativa e prassi

Navigazione in alto mare, test di non imponibilità Iva

28 Maggio 2021

Il ritardo della messa in servizio delle nuove imbarcazioni a causa della pandemia comporta, per le operazioni di bunkeraggio 2020, il rinvio all'anno successivo della prova dell'effettivo uso

navi
Image not found or type unknown

Con la **risoluzione n. 39/E** del 28 maggio 2021, l'Agenzia delle entrate fornisce precise indicazioni in merito alla verifica a consuntivo della condizione, richiesta per il regime di non imponibilità Iva dall'articolo 8-*bis* del Dpr n. 633/1972, dell'effettivo utilizzo per la navigazione in alto mare delle imbarcazioni di nuova costruzione che non sono state messe in servizio a causa dell''emergenza sanitaria dovuta al Covid-19.

Le perplessità si concentrano nell'individuazione delle corrette modalità da seguire per effettuare la prova sull'effettivo utilizzo del mezzo di trasporto marittimo per la navigazione in alto mare di due navi crociere varate nell'anno di imposta 2020, che hanno effettuato solo "viaggi tecnici", ossia mai entrate in servizio, a causa delle limitazioni e/o delle restrizioni imposte per il contenimento della pandemia.

In particolare, nel caso specifico l'istante è una società che commercializza gasolio utilizzato nelle operazioni di *bunkeraggio* di navi di trasporto merci e di navi passeggeri e nel corso del 2020 ha eseguito attività di rifornimento carburante a bordo di due navi crociere di nuova costruzione, varate nello stesso anno, di proprietà di due diversi armatori. Quindi, sia la consegna dei due mezzi di trasporto marittimo presso i cantieri navali, sia il rifornimento di carburante sono avvenuti nel 2020. La società ha applicato, in via provvisoria, il regime di non imponibilità di cui all'articolo 8-*bis* del decreto Iva, nella versione vigente *ratione temporis*, alle operazioni di *bunkeraggio* effettuate lo scorso anno, previa acquisizione della dichiarazione con cui l'armatore ha attestato l'intenzione di adibire il mezzo di trasporto alla navigazione in alto mare, in linea con le indicazioni contenute

nella **risoluzione n. 2/2017**.

La messa in servizio delle due nuove imbarcazioni è stata tuttavia ritardata dallo stato di emergenza sanitaria che ha pregiudicato l'ordinario esercizio delle attività commerciali. Quest'ultima condizione è 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 la sospensione temporanea nel 2020 dei servizi crocieristici. I mezzi di navigazione sono, infatti, rimasti ormeggiati presso i porti di approdo, eseguendo solo "viaggi tecnici", non computabili, come precisato con la **risoluzione n. 6/2018**, per il riscontro della condizione dell'effettivo utilizzo della nave rifornita per la navigazione in alto mare.

Per tale ragione, chiarisce l'Agenzia, per le operazioni di *bunkeraggio* eseguite nel 2020 la verifica a consuntivo della condizione che il mezzo di trasporto marittimo sia adibito per la navigazione in alto mare deve essere rinviata al termine dell'anno successivo a quello di effettivo utilizzo del mezzo, inteso come anno di messa in servizio per la navigazione. Diversamente, per le operazioni di *bunkeraggio* eseguite nell'anno 2021, a partire dal sessantesimo giorno successivo all'adozione dei provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate attuativi della nuova formulazione dell'articolo 8-*bis*, ritoccato dalla legge di bilancio 2021, si applicherà il nuovo regime recato dal comma 3 del predetto articolo 8-*bis.*

In particolare, l'articolo 1, comma 708, della legge n. 178/2020, ha inserito, dopo il comma 2, il comma 3 dell'articolo 8-*bis* del Dpr n. 633/1972, 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.*" e, inoltre, la facoltà di effettuare acquisti in regime di non imponibilità previa presentazione, in via telematica, alle Entrate di una dichiarazione, redatta secondo il modello approvato dal direttore dell'Agenzia, attestante la condizione dell'uso del mezzo per la navigazione in alto mare. Il nuovo quadro normativo disciplina, in modo puntuale, anche la verifica a consuntivo della condizione dell'effettivo utilizzo del mezzo 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.

Sul punto, dunque, con dovizia di particolari l'Agenzia risponde a quattro singoli quesiti della società istante.

1. Riguardo alla delimitazione del lasso temporale entro cui effettuare la verifica, a consuntivo,

della condizione dell'effettivo utilizzo delle due nuove navi crociera varate nel 2020 per la navigazione in alto mare, occorre riferirsi all'articolo 8-*bis* del Dpr n. 633/1972 nella formulazione vigente prima della modifica normativa richiamata e alla locuzione "*entro l'anno successivo dal varo della nave*", utilizzata nella risoluzione n. 2/2017, 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. In linea generale, per gli acquisti (effettuati nel 2020) relativi a una nave in fase di costruzione, ossia di una nave che non ha effettuato alcun viaggio, la condizione dell'effettivo uso, per la navigazione in alto mare, deve essere accertata a conclusione dell'anno solare successivo al varo della nave. Di conseguenza, per le due navi crociere di nuova costruzione, varate nel 2020, la verifica dell'utilizzo dei 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 nello stesso anno.

2. In relazione all'operatività del regime di non imponibilità per le operazioni di *bunkeraggio,* eseguite nel 2020, delle nuove imbarcazioni, l'Agenzia evidenzia che se i mezzi di trasporto riforniti non sono stati messi in servizio nell'anno solare successivo a quello del varo (ossia entro fine 2021), l'eventuale mancato utilizzo delle navi crociere di nuova costruzione può essere imputabile alle limitazioni e/o restrizioni imposte dai provvedimenti legislativi, per il contenimento dell'emergenza sanitaria. In sostanza, la messa in servizio della nave potrebbe essere stata ritardata da uno stato di emergenza sanitaria che pregiudica l'ordinario esercizio delle attività commerciali. Trattandosi di operazioni effettuate nel 2020, l'Amministrazione ritiene che 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.

3. In merito al regime Iva da applicare al *bunkeraggio* effettuato nel 2021, l'Agenzia precisa che la nuova formulazione dell'articolo 8-*bis* del decreto Iva è applicabile, come espressamente previsto dal comma 712 della legge di bilancio 2021, 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 attività precedenti a tale termine valgono i chiarimenti contenuti nelle due richiamate risoluzioni (n. 2/2017 e n 6/2018).

4. Circa, infine, il comportamento da adottare nel caso di mancato riscontro a consuntivo della condizione, attestata nella dichiarazione rilasciata dall'armatore, dell'effettivo uso del mezzo marittimo per la navigazione in alto mare, l'Agenzia ritiene che con riferimento alle operazioni di *bunkeraggio* effettuate nel 2020, assoggettate in via provvisoria al regime di non imponibilità, 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% (risoluzione n. 6/2018).

Per le operazioni di *bunkeraggio* eseguite nel 2021, a partire dal sessantesimo giorno successivo all'adozione del provvedimento del direttore dell'Agenzia, assoggettate in via provvisoria al regime di non imponibilità, il riferimento normativo è l’articolo 1, comma 709, del Bilancio 2021 che ha disciplinato il regime di responsabilità di chi effettua operazioni senza addebito di imposta, ai sensi dell’articolo 8-*bis* del Dpr n. 633/1972.

di
Cristiana Carta

URL: https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/navigazione-alto-mare-test-non-imponibilita-iva