

Risposta n. 1/2025

OGGETTO: Non imponibilità IVA – Nave da diporto – Lavori di refitting – Cambio d'uso da privato a commerciale – Dichiarazione di alto mare

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

Alfa S.r.l. (in seguito, "Società", "Istante" o "Contribuente") rappresenta di essere di recente costituzione e di avere quale oggetto sociale l'attività di locazione e noleggio di navi adibite al trasporto di persone.

La Società riferisce altresì:

1. di aver acquistato una nave da diporto a motore, battente bandiera italiana e iscritta al Registro delle Navi da diporto;
2. che tale imbarcazione si trova in un cantiere navale per essere sottoposta a lavori di *refitting*, finalizzati anche all'acquisizione delle caratteristiche tecniche per

essere iscritta nel Registro delle Navi ad uso commerciale. Tali lavori sicuramente non saranno terminati prima del 31 dicembre corrente anno.

La Società armatrice, essendo intenzionata ad utilizzare l'imbarcazione in questione per fini commerciali (noleggio) e per la navigazione in alto mare, intende usufruire del regime di non imponibilità di cui all'articolo 8-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in breve, "Decreto IVA") in relazione agli acquisti di beni e servizi ad essa destinati, previa presentazione dell'apposita dichiarazione all'Agenzia delle Entrate.

Chiede pertanto se per una nave già esistente ma ferma in cantiere per lungo periodo a causa dei lavori di *refitting*, la verifica della condizione di navigazione in alto mare possa essere effettuata a conclusione non dell'anno solare di presentazione della dichiarazione, bensì a conclusione dell'anno solare di primo effettivo utilizzo della nave, in analogia con i principi espressi per le navi in corso di costruzione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene di poter presentare la dichiarazione ex articolo 8-*bis* in via preventiva, come per le navi in costruzione, inserendo, tuttavia, nel modello:

- tutti i dati dell'imbarcazione (Paese di iscrizione, numero IMO e nome, di cui la nave già dispone) invece del codice convenzionale "9999999" previsto solo per le navi non immatricolate;
- nella colonna 7, il codice 2 con cui, in caso di primo utilizzo, si attesta l'intenzione di effettuare un numero di viaggi in alto mare superiore al 70 per cento.

In questo modo, la stessa potrà cominciare a usufruire del regime di non imponibilità sugli acquisti di beni e servizi relativi alla nave in questione già nell'anno di presentazione della dichiarazione preventiva.

Tuttavia, a parere dell'Istante, la verifica a consuntivo della sussistenza della condizione della navigazione in alto mare, secondo le previsioni dell'articolo 8-*bis* del Decreto IVA, potrà essere effettuata alla fine dell'anno solare di primo effettivo utilizzo del mezzo, ossia nell'anno in cui, terminati i lavori di *refitting*, la nave sarà rimessa in servizio.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il presente parere è reso sulla base delle informazioni e dei documenti esibiti dall'Istante, qui assunti acriticamente, nel presupposto della loro veridicità e correttezza, restando impregiudicata ogni possibilità di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

In diversi documenti di prassi, peraltro citati dal Contribuente, questa Agenzia ha chiarito i principi generali di natura interpretativa, coerenti con la normativa e la giurisprudenza unionali, che regolano l'applicazione del regime di non imponibilità IVA previsto dall'articolo 8-*bis* del Decreto IVA per le navi adibite alla navigazione in alto mare. In particolare e per quanto qui d'interesse, si ricorda che per il citato articolo 8-*bis*, il riconoscimento del regime di non imponibilità in commento è subordinato a una duplice condizione, nel senso che deve riguardare "*navi adibite alla navigazione in alto mare e destinate all'esercizio di attività commerciali...*" (cfr. per ulteriori dettagli, risoluzioni 12 gennaio 2017, n. 2/E e 16 gennaio 2018, n. 6/E).

Tale regime non riguarda solo le c.d. operazioni attive ma anche quelle passive, ossia gli acquisti di beni e servizi relativi a dette imbarcazioni.

In merito alle operazioni passive, le citate risoluzioni chiariscono che nel caso di una nave che non ha effettuato alcun viaggio in alto mare:

1. il regime di non imponibilità IVA può essere applicato in via anticipata per acquistare beni e/o servizi relativi alle imbarcazioni in commento;

2. tale possibilità sussiste

a) previo rilascio di una dichiarazione dove l'armatore attesta l'effettiva intenzione di adibire il mezzo alla navigazione in alto mare, da verificarsi entro l'anno successivo a quello del varo della nave o comunque di esercizio della stessa;

b) per le imbarcazioni in costruzione nonché in *"tutti quei casi in cui si riscontra una obiettiva discontinuità nell'utilizzo del mezzo. Tale tipologia di dichiarazione può essere utilizzata, ad esempio, in relazione alle navi che mutano armatore o proprietario..."* oppure quando il contribuente prevede *"che l'utilizzo effettivo del mezzo in un dato anno sarà diverso da quello risultante dai dati relativi all'anno precedente* (n.d.r. enfasi aggiunta), *in ossequio al principio, enfatizzato anche dalla Corte di Giustizia, per cui la non imponibilità in esame è riservata alle navi effettivamente, oltre che prevalentemente, impiegate nella navigazione in alto mare (cfr. sentenza 21 marzo 2013, C-197/12, Commissione c. Francia)".* (cfr. risoluzione n. 6/E del 2018).

Con il presente interpello, la Società chiede di fatto se nelle ipotesi di cui alla lettera b), rientra quella in cui la nave - che ha intenzione di adibire alla navigazione in alto mare per scopi commerciali (noleggio) - è ferma nel cantiere navale per *refitting*, ossia per eseguire lavori, *"finalizzati anche all'acquisizione delle caratteristiche tecniche*

per essere iscritta nel Registro delle Navi ad uso commerciale, che sicuramente non saranno terminati prima del 31 dicembre corrente anno".

Allo stato attuale, la nave risulta registrata come "*Nave da diporto adibita ad uso privato*", destinazione d'uso che il Contribuente afferma di voler cambiare a favore di un uso commerciale della stessa (noleggio), possibile solo a seguito della conclusione del *refitting*.

Dopo la presentazione di documentazione integrativa spontanea, l'Istante specifica che si tratta di c.d. "*major refit*", cioè di *trasformazione strutturale di una nave...*" così da essere "*...equipaggiata e registrata come nave commerciale adibita al trasporto passeggeri...*".

"La portata dei lavori eseguiti si evince chiaramente anche dalla perizia tecnica annessa all'atto costitutivo della società (all. 1) in cui si dà atto che la nave è stata completamente svuotata e tutte le componenti, compresi i motori, sono stati rimossi per essere sostituiti. Si tratta dunque di interventi sostanzialmente assimilabili ad una nuova costruzione...".

Sempre in sede di integrazione documentale spontanea, la Società riferisce altresì che "*Le navi destinate all'uso commerciale e, in particolare, al trasporto passeggeri, in aggiunta alle certificazioni che potremmo definire standard (ad esempio, l'atto di nazionalità o il certificato di stazza) devono poter ottenere:*

- una certificazione di classe che attesti l'idoneità delle navi all'uso commerciale (trasporto passeggeri);

- *un certificato di sicurezza, che certifica il possesso di tutti i requisiti tecnici necessari affinché la navigazione nazionale o internazionale avvenga in condizioni di massima sicurezza per i passeggeri.*

Il certificato di sicurezza, viene rilasciato se, all'esito dei controlli e delle visite effettuate dal RINA (o comunque dall'organismo all'uopo designato), risulta che la nave è conforme alle condizioni sancite:

- *dalla direttiva 2009/45/CE, recepita in Italia dal D.lgs. 45/2000, per le navi da passeggeri adibite a viaggi nazionali;*

- *dalla convenzione internazionale del 1974 per la salvaguardia della vita umana in mare (SOLAS), attuata in Italia tramite L. 616/1962 (e regolamento di cui al d.P.R. 435/1991), per le navi da passeggeri adibite ai viaggi internazionali.*

Si tratta di una serie di specifici requisiti tecnici, diversi da quelli richiesti per le navi da diporto, che riguardano (a titolo esemplificativo e non esaustivo) la robustezza e la compartimentazione dello scafo, la stabilità della nave, il grado di prevenzione/ segnalazione/estinzione degli incendi, il numero e la tipologia dei mezzi di salvataggio presenti sulla nave e gli strumenti di comunicazione (telegrafica e telefonica).

Ne discende, in sintesi, che la destinazione di una nave all'esercizio di un'attività commerciale, sia in fase di costruzione che di ristrutturazione, comporta necessariamente l'effettuazione di determinate tipologie di lavori e la previsione di specifiche dotazioni di bordo che rendono la nave idonea al predetto uso. Tali lavori sono effettuati sotto il controllo costante dell'autorità preposta (in Italia, il RINA) e sono finalizzati al rilascio delle relative certificazioni di bordo....

In caso di effettuazione di interventi di trasformazione radicale (major refit) su navi già esistenti, come quella oggetto dell'istanza di interpello, non esiste un registro dedicato.

Ciononostante, al momento in cui vengono intrapresi i lavori di ristrutturazione è necessario effettuare l'affidamento della pratica all'organismo preposto ai controlli (che in Italia, come detto, è il RINA) e, eventualmente, indicare il cambio di destinazione d'uso. Trattandosi di trasformazioni tali da comportare la modifica della tipologia o delle caratteristiche principali della nave, al pari di quanto avviene per le navi in costruzione, occorre che le autorità designate siano chiamate a seguire i lavori in cantiere al fine di effettuare le verifiche necessarie per il rilascio delle certificazioni attestanti la sussistenza dei requisiti di classe e di sicurezza delle navi ad uso commerciale.

Nel caso della (n.d.r. nave di proprietà dell'Istante) , la nuova registrazione come commercial yacht avverrà (n.d.r. nello Stato UE X) Pertanto, è stato effettuato l'affidamento della pratica alla (n.d.r. competente autorità dello Stato X) , i cui esperti sono nominati Ispettori Governativi per il controllo delle navi dal.....l'Ente governativo che sovrintende ai trasporti (n.d.r. nello Stato X) Tale organismo... seguirà i lavori, visionando e approvando i progetti, effettuando visite in loco e rilasciando il rapporto finale. Fermo restando che le certificazioni di conformità per operare come yacht commerciale verranno comunque rilasciate (n.d.r. dalla competente autorità governativa locale estera)".

Da queste informazioni, qui assunte acriticamente, si desume un intervento finalizzato non al restauro dell'imbarcazione *de quo*, ossia a mantenere e/o ripristinare

l'imbarcazione nello stato originale, preservandone il carattere, l'integrità, l'aspetto e/o le caratteristiche originali, bensì a trasformarla in vista di un suo cambio d'uso, da privato a commerciale.

A parere della scrivente, tale fattispecie è assimilabile a una delle ipotesi previste, a titolo di esempio, dalla risoluzione n. 6/E del 2018, in particolare a quella connotata da utilizzo effettivo del mezzo diverso da quello precedente, e comunque da un'obiettivo discontinuità nell'utilizzo del mezzo. Una volta terminati i lavori di *refitting*, infatti, l'imbarcazione sarà destinata alla navigazione in alto mare per scopi commerciali mentre nell'ultimo anno di esercizio - *i.e.* quello prima del ricovero in cantiere - risulta adibita a uso privato.

Se dunque, in base alla normativa di settore, i lavori di *refitting* sono rilevanti e imprescindibili ai fini della classificazione e registrazione dell'imbarcazione in un altro registro (*i.e.* quello delle navi commerciali), cui consegue un cambio d'uso della stessa, previ eventuali necessari controlli e valutazioni da parte delle autorità preposte, si ritiene possibile effettuare la dichiarazione di alto mare in via anticipata.

Va osservato che tale dichiarazione non vale ad attestare in via prospettica la destinazione a uso commerciale dell'imbarcazione che, per le navi di nuova costruzione, è in genere dichiarata all'atto dell'iscrizione nel registro delle navi in costruzione e comunque si presume sussistente a seguito della loro iscrizione nel Registro delle Navi commerciali.

Il presente interpello riguarda, invero, un'imbarcazione già esistente e già utilizzata per un fine diverso.

Ciò nonostante, quando il *refitting* è particolarmente invasivo - quale sembra essere quello finalizzato a rendere la nave idonea all'uso commerciale - si ritiene di poter assimilare, ai fini fiscali, questa fattispecie a quella delle navi in costruzione, considerando dunque sussistente la destinazione commerciale solo a seguito dell'iscrizione dell'imbarcazione di cui trattasi nel registro delle navi commerciali (verosimilmente all'esito degli interventi di *refitting*).

In merito alla compilazione di questa dichiarazione, si concorda con la soluzione proposta e, quindi, nel modello andranno indicati:

- nella Sezione I, tutti i dati dell'imbarcazione (Paese di iscrizione, numero IMO e nome, di cui la nave già dispone) invece del codice convenzionale "9999999" previsto solo per le navi non immatricolate;
- nella Sezione II, alla colonna 7, il codice 2 con cui, in caso di primo utilizzo, si attesta l'intenzione di effettuare un numero di viaggi in alto mare superiore al 70 per cento.

In ultimo si ricorda che anche in tal caso, analogamente a quanto chiarito dalla risoluzione n. 39/E del 28 maggio 2021 per le navi in costruzione, cioè quelle che non hanno effettuato alcun viaggio nell'anno precedente, la condizione dell'effettivo uso della nave per la navigazione in alto mare deve essere accertata non già a conclusione dell'anno solare di presentazione della dichiarazione, bensì a conclusione di quello successivo al varo della nave (*rectius*, all'anno di primo utilizzo della nave dopo gli interventi di *refitting*).

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)