

Edizione di lunedì 24 Giugno 2019

CONTROLLO

Raddoppio dei limiti per la nomina dell'organo di controllo nelle Srl
di Alessandro Bonuzzi

IVA

Annotazione delle fatture emesse e delle fatture ricevute
di Clara Pollet, Simone Dimitri

ENTI NON COMMERCIALI

Il decreto crescita e gli enti del terzo settore
di Guido Martinelli

AGEVOLAZIONI

Il credito d'imposta sulle spese di certificazione contabile
di Debora Reverberi

IVA

Navigazione d'alto mare solo se c'è movimento nello spazio marittimo
di Marco Peirolo

CONTROLLO

Raddoppio dei limiti per la nomina dell'organo di controllo nelle Srl

di Alessandro Bonuzzi

La **L. 55/2019**, pubblicata sulla **Gazzetta Ufficiale del 17 giugno 2019 n. 140**, di conversione del **Decreto sblocca cantieri** (D.L. 32/2019), ha ridefinito i **limiti** per la **nomina dell'organo di controllo** o del **revisore** nelle **Srl**.

Si ricorda che già l'[articolo 379 D.Lgs. 14/2019](#), contenente il **Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza** e pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 38 del 14 febbraio 2019, aveva riscritto **integralmente** il secondo e terzo comma dell'[articolo 2477 cod. civ.](#), prevedendo che la nomina dell'organo di controllo o del revisore fosse **obbligatoria** se la società:

1. è tenuta alla redazione del **bilancio consolidato**;
2. **controlla** una società obbligata alla revisione legale dei conti;
3. ha superato per **due esercizi consecutivi** almeno **uno** dei seguenti limiti:
 - totale dell'**attivo** dello stato patrimoniale: 2 milioni di euro;
 - **ricavi** delle vendite e delle prestazioni: 2 milioni di euro;
 - **dipendenti** occupati in media durante l'esercizio: 10 unità.

L'obbligo dell'organo di controllo o del revisore veniva meno allorquando, per **tre esercizi consecutivi** – e non più per due esercizi consecutivi – **non era superato alcuno dei tre nuovi limiti**.

Ebbene con l'introduzione dell'[articolo 2-bis](#) nel **D.L. 32/2019**, avvenuta ad opera della **L. 55/2019**, il legislatore **rimodula nuovamente i limiti**.

Infatti, mentre sono **confermate** le **prime due ipotesi** – obbligo di redazione del bilancio consolidato e controllo di una società obbligata alla revisione legale dei conti –, le soglie relative alla **terza fattispecie** risultano **raddoppiate**. Pertanto, oggi, l'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore sussiste per le Srl che per **due esercizi consecutivi** hanno superato almeno **uno** dei seguenti limiti:

- totale dell'**attivo** dello stato patrimoniale: 4 milioni di euro;
- **ricavi** delle vendite e delle prestazioni: 4 milioni di euro;
- **dipendenti** occupati in media durante l'esercizio: 20 unità.

Obbligo nomina organo di controllo

Parametri	<i>Ante</i> modifiche	<i>Post</i> D.Lgs. 14/2019	<i>Post</i> L. 55/2019
	2 esercizi consecutivi superamento 2 dei 3 limiti	2 esercizi consecutivi superamento 1 dei 3 limiti	superamento 1 dei 3 limiti
Attivo stato patrimoniale	4.400.000	2.000.000	4.000.000
Ricavi conto economico	8.800.000	2.000.000	4.000.000
Media dipendenti occupati nell'esercizio	50 unità	10 unità	20 unità

Resta fermo che l'obbligo dell'organo di controllo o del revisore **cessa** quando, **per tre esercizi consecutivi**, non è superato **alcuno dei limiti**.

Evidentemente, con riferimento alle società aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare, in sede di **prima applicazione** delle nuove disposizioni, per la **verifica** del **superamento** delle **soglie**, si dovrà avere riguardo agli esercizi **2017** e **2018**.

Le Srl che, superando i limiti previsti dal **D.Lgs. 14/2019**, abbiano già provveduto a nominare l'organo di controllo o il revisore e che, dopo le modifiche della **L. 55/2019**, si dovessero trovare **sotto soglia**, e quindi **non più obbligate alla nomina**, potrebbero procedere alla **revoca** dell'organo.

A tal riguardo va osservato che,

- mentre per il **revisore** è sufficiente la **sola delibera assembleare**, atteso che, ai sensi dell'[articolo 4 D.M. 28.12.2012](#) costituisce **giusta causa** di revoca **“la sopravvenuta insussistenza dell'obbligo di revisione legale per l'intervenuta carenza dei requisiti previsti dalla legge”**,
- in caso di nomina del **collegio sindacale** o del **sindaco** unico, [l'articolo 2400 cod. civ.](#) prevede che **“I sindaci possono essere revocati solo per giusta causa. La deliberazione di revoca deve essere approvata con decreto dal tribunale, sentito l'interessato”**. Il **Ministero della Giustizia**, con la **nota n. 4865/2015**, allegata alla **circolare MiSE 6100/2015**, ha ritenuto **imprescindibile** il **decreto di approvazione** del **tribunale** al fine della revoca per giusta causa dei sindaci; di parere opposto, invece, il **Notariato**, che, con lo **Studio n. 1129/2014/I**, ha ritenuto bastevole la delibera dei soci nella quale deve essere esplicitata la giusta causa.

Alla luce di ciò si potrebbe percorre per prima la **strada** del **buon senso** invitando i sindaci nominati a valutare l'abbandono della carica a seguito delle sopravvenute **novità legislative**.

Master di specializzazione

LABORATORIO DI REVISIONE LEGALE: GLI ASPETTI CRITICI DELL'ATTIVITÀ DI VIGILANZA E REVISIONE AFFIDATA AL COLLEGIO SINDACALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Annotazione delle fatture emesse e delle fatture ricevute

di Clara Pollet, Simone Dimitri

L'annotazione delle fatture emesse è regolata dall'[articolo 23 D.P.R. 633/1972](#): a far data dal **24 ottobre 2018** "il contribuente deve **annotare in apposito registro le fatture emesse**, nell'ordine della loro numerazione, **entro il giorno 15 del mese successivo** a quello di effettuazione delle operazioni e con **riferimento allo stesso mese di effettuazione** delle operazioni. Le fatture di cui all'articolo 21, comma 4, terzo periodo, lettera b), sono registrate entro il giorno 15 del mese successivo a quello di emissione e con riferimento al medesimo mese".

Nella versione previgente, le fatture emesse dovevano essere registrate entro quindici giorni, nell'ordine della loro numerazione e **con riferimento alla data della loro emissione**. Adesso la registrazione può essere effettuata entro il quindici del mese successivo e **con riferimento al mese di effettuazione**.

Alla luce dei principi generali dell'ordinamento, tra cui quello di tenuta di un'ordinata contabilità, la **numerazione e registrazione dovranno sempre consentire di rinvenire con chiarezza il mese di riferimento** (ossia di effettuazione dell'operazione) **cui la fattura inerisce** ed in relazione al quale sarà operata la liquidazione dell'imposta. Le regole di effettuazione ai fini Iva sono quelle disciplinate dall'[articolo 6 D.P.R. 633/1972](#): il momento del pagamento per le prestazioni di servizi, la consegna o spedizione nelle vendite di beni, ecc.

Si propone un esempio tratto dalla [circolare AdE 14/E/2019](#). In caso di cessioni di beni, con consegne accompagnate da **documenti di trasporto del 2, 10 e 28 settembre 2019**, è **possibile** indicare come **data della fattura** differita quella dell'ultima **consegna**, ossia il **28 settembre**, anche se materialmente la fattura può essere generata e trasmessa al Sistema di interscambio successivamente (ad esempio l'8 ottobre, la **numero 1000**). Tale fattura differita, **emessa l'8 ottobre 2019**, potrà essere **annotata entro il 15 ottobre** con **riferimento al mese precedente di effettuazione (settembre)**, **concorrendo alla relativa liquidazione dell'Iva** (per i contribuenti con liquidazione mensile, entro il 16 ottobre).

Inoltre, la società potrebbe aver emesso una **fattura immediata il 1° ottobre**, con il **numero 990**, per un'operazione dello stesso giorno e contemporaneamente annotata.

I principi citati impongono che **la fattura differita dell'esempio precedente (la numero 1000) possa essere distinta da quelle immediate emesse nel frattempo (la numero 990) utilizzando, ad esempio, una specifica codifica, i registri sezionali o altro metodo ritenuto idoneo che consenta l'imputazione corretta dell'imposta nel periodo di riferimento**.

In ogni caso, il **nuovo termine di annotazione delle fatture emesse, ossia entro il 15 del mese successivo all'effettuazione**, ha valenza generale, con l'unica eccezione delle c.d. **“triangolazioni nazionali”** di cui all'[articolo 21, comma 4, lett. b\), D.P.R. 633/1972](#); trattasi delle cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio cedente, con fattura emessa entro il mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni. Tali operazioni **potranno essere registrate entro il giorno 15 del mese seguente a quello di emissione** (e con riferimento al medesimo mese) e, dunque, riprendendo l'esempio precedente, entro il **15 novembre 2019**.

Le modifiche legislative non hanno toccato, invece, l'[articolo 23, comma 2, del decreto Iva](#), secondo cui: *“per ciascuna fattura devono essere indicati il numero progressivo e la data di emissione [...]”*.

Tuttavia, il riferimento alla **“data di emissione”** deve essere letto, alla luce del mutato quadro tecnico-normativo, come **data della fattura**.

Ne deriva, considerata la finalità dell'[articolo 23 del decreto Iva](#), volto in primo luogo, alla **corretta liquidazione dell'imposta**, che la data riportata nel campo “Data” della sezione “Dati Generali” del file della fattura elettronica – **coerente con l'effettuazione dell'operazione, l'esigibilità dell'imposta e la relativa liquidazione** – coincide con quella che è possibile indicare nel registro delle fatture emesse.

Per quanto riguarda la **registrazione delle fatture di acquisto**, l'[articolo 13 D.L. 119/2018](#) ha **soppresso l'obbligo di numerare** in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali, **ma la numerazione può continuare ad essere attribuita se ciò risulta più utile per il contribuente**.

Ai fini della detrazione Iva, l'[articolo 14 D.L. 119/2018](#) ha stabilito che **entro il giorno 16 di ciascun mese**, il contribuente determina l'Iva esigibile del mese precedente e l'Iva detraibile risultante dalle **annotazioni** eseguite sulla base dei **documenti di acquisto di cui è in possesso e per i quali il diritto alla detrazione viene esercitato** nello stesso mese.

Riprendendo l'esempio precedente della fattura differita con tre consegne effettuate nel mese di settembre, documentata tramite fattura **datata 28 settembre ma trasmessa (emessa) l'8 ottobre**, si ipotizzi che il cessionario **riceva il file fattura il 10 ottobre**; l'annotazione nel registro degli acquisti **entro il giorno 15 ottobre**, consentirà la detrazione con riferimento al **mese di settembre 2019**.

Pertanto, ai fini della detraibilità dell'imposta, è necessaria **sia la ricezione che l'annotazione** del documento entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Fanno eccezione i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'**anno precedente**.

Seminario di specializzazione

L'ASSETTO ORGANIZZATIVO, AMMINISTRATIVO E CONTABILE: ASPETTI GIURIDICI E OPERATIVI DELLA GESTIONE D'IMPRESA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

ENTI NON COMMERCIALI

Il decreto crescita e gli enti del terzo settore

di Guido Martinelli

La legge di conversione del c.d. “decreto crescita” (D.L. 34/2019; atto C. 1807) approvata dalla Camera dei deputati e ora al Senato per la sua approvazione definitiva contiene due novità di rilevante interesse per il mondo degli enti su base associativa in generale e per quelli del **terzo settore** in particolare.

La prima è inserita **all'articolo 14** sotto la fuorviante rubrica “*enti associativi assistenziali*”.

Contiene **due commi che intervengono, entrambi (sic!) sulla medesima norma, l'[articolo 148, comma 3, Tuir](#).**

Un po' di storia. Il testo dell'[articolo 148](#), nel testo in vigore fino all'anno scorso, consentiva, in deroga al **principio generale di imponibilità dei corrispettivi** specifici versati dagli associati, la **defiscalizzazione** per una serie di enti su base associativa.

L'[articolo 89, comma 4](#), del **codice del terzo settore (D.Lgs. 117/2017)** interveniva sull'[articolo 148, comma 3, Tuir](#) riducendo la tipologia di **enti associativi potenzialmente beneficiari della agevolazione**. Tale novella, però, sulla base di quanto previsto dall'[articolo 104, comma 2](#), dello stesso **codice**, entrerà in vigore: “*a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della commissione europea di cui all'articolo 101 comma 10 e comunque non prima del periodo di imposta successivo di operatività del Registro*”.

La non applicabilità immediata di detta modifica è stata confermata con l'[articolo 5 sexies L. 172/2017](#) (di conversione del **D.L. 148/2017**) che, fornendo una **interpretazione autentica** del citato [articolo 104](#) del codice del terzo settore espressamente prevede che “*L'articolo 104 del codice di cui al decreto legislativo 2 agosto 2017, n. 117, si interpreta nel senso che i termini di decorrenza indicati nei commi 1 e 2 valgono anche ai fini dell'applicabilità delle disposizioni fiscali che prevedono corrispondentemente modifiche o abrogazioni di disposizioni vigenti prima della data di entrata in vigore del medesimo codice di cui al decreto legislativo n. 117 del 2017. ...*”.

Tutto chiaro? Sembrava.

Infatti con la **L. 145/2018** (legge di bilancio 2019) venne inserita una modifica all'**articolo 148, comma 3**, inserendo, tra gli **enti beneficiari della defiscalizzazione**, anche le: “**strutture periferiche di natura privatistica** necessarie agli enti pubblici non economici per attuare la funzione di preposto a servizio di pubblico interesse”.

Il problema era che questa modifica venne inserita facendo riferimento al testo che sarebbe entrato in vigore in virtù della modifica di cui all'**articolo 89 codice terzo settore** e non del testo in vigore al **1° gennaio 2019**.

Analogo problema stava nascendo con gli **enti assistenziali**, introdotti dal **D.L. 34/2019** nel **“nuovo” articolo 148 Tuir** ma già **ricon compresi nel testo vigente**.

Indubbio **ingorgo legislativo** che imponeva una messa a sistema.

Ecco allora che **l'articolo 14, comma 1, della bozza di conversione del D.L. 34/2019, approvato dalla Camera, riscrive il testo dell'articolo 148 Tuir da considerarsi vigente ad oggi, mentre il secondo comma riscrive la medesima norma nel testo che entrerà in vigore a far data dal periodo di imposta successivo alla piena operatività del Runts e una volta ottenuta l'autorizzazione UE.**

L'altra norma che va ad impattare in maniera importante sugli enti del terzo settore è contenuta al **comma 4 bis dell'articolo 43**.

Viene infatti previsto che, in deroga al termine di cui all'**articolo 101, comma 2**, del codice del terzo settore (i famosi 24 mesi dall'entrata in vigore del codice del terzo settore, che sarebbero scaduti il prossimo **3 agosto**) **“i termini per l'adeguamento degli statuti delle bande musicali, delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale e delle associazioni di promozione sociale sono prorogati al 30 giugno 2020”**.

Questa **proroga**, forse per altri profili anche auspicabile, ci pone immediatamente di fronte a due considerazioni.

Cosa c'entrano le **“bande musicali”**? Infatti **non esiste un riconoscimento pubblico per queste realtà associative**, se non in qualche legislazione regionale; pertanto queste realtà o sono già costituite in forma di **onlus, aps o odv** (e allora non sarebbe stato necessario comunque indicarle) o, ove fossero semplici associazioni ex **articolo 36 e ss cod. civ.**, **non sono tenute ad alcun termine di adeguamento dello statuto**.

Ma, ben più importante, **se tale termine è stato assegnato ai fini della trasmigrazione dagli attuali registri al futuro Runts, la conseguenza che ne deriva è che la sua attivazione non potrà che essere successiva al termine concesso**.

Viene quindi confermato che **la completa operatività della riforma del terzo settore**, anche per la sua parte di carattere fiscale, **non potrà avvenire prima del 1° gennaio 2021**.

Riaprendo, poi, il termine che era già scaduto lo scorso 20 gennaio, viene concessa la medesima scadenza del 30 giugno 2020 anche per l'adeguamento degli statuti delle imprese sociali.

Ricordiamo, infine, cambiando un attimo argomento, che anche **gli enti non commerciali** che svolgono attività d'impresa **sono soggetti ai nuovi indici sintetici di affidabilità fiscale (Isa)**.

La logica di *compliance* delle nuove “**pagelle fiscali**” è infatti quella di **valutare tutte le partite Iva** il cui codice attività sia compreso in quelli per i quali è stato approvato l'apposito modello e che non presentano una clausola di esclusione.

E qui ci troviamo di fronte ad una sorpresa. **Gli enti del terzo settore non commerciali sono espressamente esclusi; gli altri enti non commerciali non iscritti al Runts, che ne possiedono i requisiti, invece, sì.**

Continua ad esserci una **diversità di trattamento** di cui ci piacerebbe capire la “*ratio*”.

Seminario di specializzazione
**LA DISCIPLINA DELLE ASSOCIAZIONI
SECONDO IL CODICE DEL TERZO SETTORE**
[Scopri le sedi in programmazione >](#)

AGEVOLAZIONI

Il credito d'imposta sulle spese di certificazione contabile

di Debora Reverberi

Con la [risposta all'istanza di interpello n. 200 del 20.06.2019](#) l'Agenzia delle entrate ha affrontato il tema del **riconoscimento**, in aumento dei **crediti d'imposta R&S e formazione 4.0, delle spese sostenute per adempiere all'obbligo di certificazione della documentazione contabile**, entro il limite di 5.000 euro.

Le discipline dei crediti d'imposta R&S e formazione 4.0 impongono come **condizione necessaria al riconoscimento del beneficio fiscale un'apposita certificazione dei costi sostenuti da allegare al bilancio**.

Ai sensi dell'[articolo 3, comma 11, D.L. 145/2013](#), come sostituito dall'[articolo 1, comma 70, lett. f\), L. 145/2018](#) (c.d. Legge di Bilancio 2019), ai fini del riconoscimento del **credito d'imposta R&S**, il soggetto incaricato della revisione legale dei conti deve rilasciare apposita certificazione attestante:

- **l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili**

e

- **la corrispondenza delle spese alla documentazione contabile** predisposta dell'impresa.

La certificazione contabile deve essere “**allegata al bilancio**”, intendendosi, come chiarito dalle [circolari AdE 5/E/2016](#) e [13/E/2017](#), che ai fini dei successivi controlli, la documentazione contabile certificata deve essere **conservata ed esibita unitamente al bilancio** e che la medesima documentazione **va certificata entro la data di approvazione del bilancio** ovvero, per i soggetti che non sono tenuti all'approvazione del bilancio, entro il **termine di 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio** in cui sono stati effettuati gli **investimenti ammissibili**.

Per le imprese **non obbligate per legge alla revisione legale dei conti**, la certificazione è rilasciata da:

- **un revisore legale dei conti**
- **da una società di revisione legale dei conti**

0

iscritti nella sezione A del registro di cui all'[articolo 8 D.Lgs. 39/2010](#).

Limitatamente al caso di impresa non obbligata alla revisione legale dei conti, le spese sostenute per adempiere all'obbligo di certificazione della documentazione contabile sono riconosciute in aumento del credito d'imposta per un importo non superiore a euro 5.000, entro il limite massimo di euro 10 milioni previsto sull'agevolazione.

Analogamente ai sensi dell'[articolo 1, comma 53, L. 205/2017](#) (c.d. Legge di Bilancio 2018), ai fini dell'ammissibilità al credito d'imposta **formazione 4.0** i costi sostenuti devono essere certificati:

- **dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti**

o

- **da un professionista iscritto al registro dei revisori legali.**

Viene opportunamente precisato al riguardo, all'**articolo 6** del **decreto attuativo interministeriale del 04.05.2018**, che **l'attività di certificazione** consiste propriamente nella verifica:

- **dell'effettività delle spese sostenute** per le attività di formazione agevolabili

e

- **della corrispondenza di esse alla documentazione contabile** predisposta dall'impresa.

Parimenti alla disciplina del credito d'imposta R&S le spese sostenute per la certificazione contabile dei costi di formazione 4.0, per le sole imprese **non soggette a revisione legale dei conti, sono ammissibili entro il limite massimo di euro 5.000.**

Risulta allora cruciale per il riconoscimento dei costi di certificazione contabile ad entrambi i crediti d'imposta, R&S e formazione 4.0, **l'individuazione dei soggetti non tenuti all'obbligo di controllo legale dei conti.**

L'Agenzia delle entrate ha fornito dunque, nella risposta all'interpello, un'elencazione puntuale dei **soggetti esonerati dall'obbligo di revisione legale dei conti**:

Forma giuridica

Impresa individuale
Società in nome collettivo
Società in accomandita semplice

Condizioni

–
–
–

Società a responsabilità limitata

Master di specializzazione

**LABORATORIO PROFESSIONALE SUL
PASSAGGIO GENERAZIONALE**

Milano

IVA

Navigazione d'alto mare solo se c'è movimento nello spazio marittimo

di Marco Peirolo

Le operazioni relative alle **navi adibite alla navigazione in alto mare** sono **esenti da Iva** se l'imbarcazione si sposta **da un luogo situato all'interno delle acque dell'Unione europea verso un luogo al di fuori delle acque stesse**, dove verranno esercitate le attività oggetto dell'esenzione. Per beneficiare dell'agevolazione non è, pertanto, sufficiente che la nave sia idonea ad essere utilizzata in alto mare, dovendo essere impiegata, **principalmente o in maniera preponderante, per muoversi nello spazio marittimo**.

In tal senso si è espressa la **Corte di giustizia UE** nella **causa C-291/18 del 20 giugno 2019 (Grup Servicii Petroliere)**, confermando le conclusioni dell'Avvocato generale presso presentate il **10 aprile 2019**.

Le **questioni pregiudiziali** hanno per oggetto l'interpretazione dell'[articolo 148, lett. a\) e c\), Direttiva 2006/112/CE](#), che qualifica come **esenti da imposta**, rispettivamente, le cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento delle navi adibite alla navigazione in alto mare (**lett. a)**, e le cessioni, trasformazioni, riparazioni, manutenzioni, noleggi e locazioni di tali navi, oltre alle cessioni, locazioni, riparazioni e manutenzioni degli oggetti in esse incorporati o destinati al loro servizio (**lett. c)**.

La controversia, sorta nell'ambito della normativa rumena, riguarda la possibilità di qualificare le piattaforme di trivellazione autoelevatrici, **utilizzate in modo preponderante in posizione immobile per sfruttare giacimenti di idrocarburi in mare**, come navi adibite alla navigazione in alto mare.

In senso negativo si sono espresse le Autorità fiscali locali, in quanto tali piattaforme, sebbene possano considerarsi come navi ai sensi della legislazione nazionale e siano idonee alla navigazione marittima illimitata, durante l'attività di perforazione non navigano, ma si trovano in **posizione stazionaria**: le loro gambe sono abbassate e poggiano sul fondo marino per sollevare il pontone (il corpo galleggiante) sopra il livello dell'acqua, ad un'**altezza di 60-70 metri**.

L'Avvocato UE, in esito alle proprie considerazioni, ha escluso non solo che le piattaforme di perforazione mobile siano riconducibili al **concetto di nave**, ma anche che le stesse siano **adibite alla navigazione in alto mare**, per tale intendendosi quella effettuata nella **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 di Montego Bay**).

Tali conclusioni sono state confermate dalla Corte, secondo cui, “senza che sia necessario pronunciarsi, nell’ambito della presente causa, sulla **nozione di «alto mare»**, la cui definizione spaziale si è evoluta nel diritto internazionale del mare, né sulle caratteristiche tecniche che devono essere soddisfatte da una nave perché possa essere considerata come adibita alla navigazione in alto mare, occorre rilevare, in primo luogo, che l’espressione «navi adibite alla navigazione», di cui all’articolo 148, lettera a), della direttiva IVA, implica necessariamente che le **opere galleggianti** di cui in oggetto, siano **utilizzate per navigare**. Orbene, una nave può essere considerata come «adibita» alla navigazione solo qualora è **utilizzata, quanto meno principalmente o in maniera preponderante, per muoversi nello spazio marittimo**”.

Significativo, secondo i giudici UE, è **l’obiettivo perseguito dal regime al quale appartiene l’esenzione in esame**, che – come la Corte ha già avuto modo di statuire nella sentenza di cui alla [causa C-33/16 del 4 maggio 2017](#) – è quello di **incoraggiare il trasporto internazionale**.

Ne discende che “**la cessione di navi adibite alla navigazione in alto mare** è esente dall’Iva in virtù dell’**articolo 148, lettere a) e c) della direttiva Iva**, a condizione che le suddette navi siano destinate a spostarsi verso l’alto mare”, confermando che “**un’opera galleggiante** può essere qualificata come «**nave adibita alla navigazione in alto mare**» solo quando essa è utilizzata, quanto meno principalmente o in maniera preponderante, per spostarsi nello spazio marittimo”.

È il caso di rilevare che tale conclusione diverge da quella sostenuta nella **causa C-291/18** in commento dal **Governo italiano**, per il quale sarebbe sufficiente l’**idoneità potenziale** della nave a navigare al di fuori delle acque dell’Unione, **indipendentemente dal tempo trascorso in alto mare**.

Sulla portata della **non imponibilità dell’articolo 8-bis D.P.R. 633/1972**, per ciò che riguarda le navi adibite alla navigazione in alto mare, l’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti con le [risoluzioni 2/E/2017](#) e [6/E/2018](#), precisando che la detassazione è riconosciuta nei confronti delle navi che effettuano **concretamente e in misura prevalente la navigazione in alto mare**, laddove tale condizione è considerata soddisfatta per le navi che, con riferimento all’anno precedente, **hanno effettuato in misura superiore al 70% viaggi in alto mare**.

Il riferimento alla **prevalenza della navigazione in alto mare** è, pertanto, da ritenere **compatibile** con la normativa unionale, come interpretata dalla **Corte di giustizia**.

Prima della pronuncia in rassegna, significativo, al riguardo, è il **punto 21** della sentenza relativa alla [causa C-197/12 del 21 marzo 2013](#) (Commissione/Francia), dove si afferma che: “*Elle [la Commissione UE] relève, par ailleurs, que la République française n’applique pas sa propre interprétation de la condition d’affection à la navigation en haute mer, selon laquelle les bateaux concernés par l’exonération en cause devraient naviguer de façon régulière, voire prépondérante, en haute mer et que, en vertu de la réglementation en vigueur en France, les bateaux de commerce bénéficient de l’exonération de TVA dès lors qu’ils remplissent trois critères*”.

particuliers, sans pour autant être effectivement affectés à la navigation en haute mer, voire sans jamais gagner la haute mer”.

La Corte, sotto tale profilo, aveva quindi già confermato che il concetto di navigazione di alto mare **non implica la navigazione esclusiva, ma prevalente**, al di fuori delle acque dell'Unione.

Seminario di specializzazione
**IVA INTERNAZIONALE 2020 NOVITÀ
NORMATIVE E CASISTICA PRATICA**
[Scopri le sedi in programmazione >](#)