



Direzione Centrale Normativa

Roma, 17 maggio 2010

***OGGETTO: Interpello - Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.
Regime fiscale dell'attività di manutenzione delle navi da
crociera – Rilevanza territoriale ai sensi dell'articolo 7-ter del
DPR 633 del 1972***

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 8 *bis* del DPR n. 633 del 1972, è stato esposto il seguente

Quesito

La società istante, *ALFA SrL*, svolge attività di progettazione, produzione e posa in opera di carpenteria pesante e leggera sia per il settore navale che edile.

Svolge inoltre attività di manutenzione (c.d. *refitting*) di navi da crociera che si concretizza nel rifacimento, ampliamento, ammodernamento, ristrutturazione di alcune parti delle navi.

Tali lavori di manutenzione vengono assunti da *ALFA* sulla base di contratti d'appalto stipulati con l'armatore o, meno frequentemente, sulla base di contratti di subappalto stipulati con il costruttore della nave.

Nello svolgimento della citata attività di manutenzione, che viene realizzata a bordo delle navi stesse, prevalentemente nei bacini di carenaggio di ... (*Bahamas*) e sporadicamente in quelli di ... (Stati Uniti) e in altri situati in

Europa, vengono utilizzati soprattutto beni prodotti dalla società, nonché riutilizzando e/o modificando i materiali già esistenti a bordo della nave.

Per quanto concerne le prestazioni di manodopera, in genere viene impiegato personale di imprese terze (per lo più soggetti passivi IVA nazionali o società estere, con o senza stabile organizzazione in Italia) con i quali ALFA stipula specifici contratti di subappalto.

Ai fini documentali nonché per l'espletamento delle pratiche doganali, il trasferimento dall'Italia dei beni necessari per le opere di manutenzione della nave viene accompagnato da apposite "liste valorizzate" nelle quali vengono appositamente indicati i materiali impiegati nell'attività di *refitting* e il relativo valore.

I soggetti terzi, cui ALFA subappalta la posa in opera e i lavori di manutenzione in genere, provvedono ad emettere fattura nei confronti della società per l'attività svolta dal proprio personale, mentre ALFA, a sua volta, emette fattura nei confronti dei committenti per le prestazioni di *refitting* svolte sulla base dei contratti di appalto e subappalto. Il valore dei beni utilizzati per le prestazioni di manutenzione, così come il valore delle prestazioni di manodopera, confluiscono nel corrispettivo unitario stabilito per il contratto di appalto o subappalto dell'attività di *refitting*, fatturato da ALFA nei confronti dei committenti. Naturalmente, ai fini documentali e di trasparenza, nella fattura emessa da ALFA vengono richiamati i riferimenti alle liste valorizzate, utilizzate per il trasferimento dei beni e l'espletamento delle pratiche doganali.

Tanto premesso, la società istante chiede quale trattamento tributario ai fini IVA sia applicabile:

a) alle operazioni di manutenzione svolte da ALFA SRL in forza dei contratti di appalto o subappalto stipulati con l'armatore o il costruttore della nave;

b) alle prestazioni di posa e manodopera in genere svolta dai soggetti nazionali (soggetti passivi d'imposta) in forza dei contratti di subappalto stipulati con ALFA SRL;

c) alle prestazioni di posa e manodopera in genere svolte materialmente dalla stabile organizzazione in Italia dei soggetti non residenti, in forza dei contratti di subappalto stipulati con ALFA SRL;

d) alle prestazioni di posa e manutenzione in genere svolte dai soggetti esteri (senza stabile organizzazione in Italia) in forza dei contratti di subappalto stipulati con ALFA SRL.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

La società istante ritiene che, ai fini IVA, le prestazioni sopra indicate siano tutte territorialmente rilevanti in Italia e che ad esse vada applicato il regime di non imponibilità previsto dall'articolo 8-bis del DPR 633/72, trattandosi di prestazioni relative a navi destinate all'esercizio di attività commerciale.

Parere dell'Agenzia delle entrate

In linea generale, affinché un'operazione rilevi ai fini IVA in Italia devono sussistere i presupposti soggettivo, oggettivo e territoriale disciplinati dal DPR 26 ottobre 1972, n. 633. In particolare, per quanto riguarda il presupposto territoriale, un'operazione rientra nel campo di applicazione dell'IVA solo se posta in essere nel territorio dello Stato, secondo le regole dettate dagli articoli da 7 a 7 septies del citato DPR n. 633/72.

Tali regole sono state di recente modificate per effetto dell'entrata in vigore, dal 1° gennaio 2010, della Direttiva n. 2008/8/CE del Consiglio del 12 febbraio 2008 (c.d. Direttiva Servizi) che ha modificato in modo sostanziale la

Direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, rendendo, in linea di principio, tassabili i servizi nello Stato membro in cui è stabilito il destinatario.

Considerato il nuovo quadro normativo di riferimento, le prestazioni di servizi cosiddette generiche, per le quali, cioè, non sono previste specifiche deroghe ai criteri di territorialità, rese a soggetti passivi (nel quadro di rapporti comunemente detti *Business to Business* o B2B), si considerano territorialmente rilevanti nel territorio dello Stato se rese a soggetti passivi stabiliti in Italia (c.d. criterio del luogo del committente). Di contro, i servizi generici prestati a persone che non sono soggetti passivi (rapporti comunemente detti *Business to Consumer* o B2C), continuano ad essere assoggettati ad imposizione nel territorio dello Stato se forniti da soggetti passivi stabiliti in Italia (c.d. criterio del luogo del prestatore).

Il legislatore italiano ha recepito la Direttiva CE 2008/8 con il decreto legislativo 11 febbraio 2010, n. 18, che ha novellato, tra l'altro, il DPR 633 del 1972, sostituendo il previgente articolo 7 con nuove disposizioni normative (articoli dal 7 al 7-*septies*) atte a definire le nuove regole di territorialità delle operazioni rilevanti ai fini Iva.

In particolare, l'articolo 7-*ter*, comma 1, del menzionato DPR 633/72, stabilisce che le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato: a) quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato; b) quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato. Da qui, nel solco della Direttiva n. 2008/8/CE, la distinzione tra prestazioni di servizi c.d. "generici", cui si applica la predetta disciplina di carattere generale e prestazioni di servizi c.d. "particolari", cui si applicano i criteri in deroga ai principi generali (articoli dal 7-*quater* al 7-*septies*).

Con riferimento al caso prospettato, quindi, occorre in primo luogo determinare se il presupposto territoriale sia o meno integrato secondo i criteri

generali in precedenza esposti, ossia tenendo conto del luogo di stabilimento del committente, quale soggetto passivo.

Solo qualora le prestazioni di servizi risultino, ai fini IVA, territorialmente rilevanti in Italia, potrà valutarsi il relativo regime impositivo, con l'eventuale riconducibilità delle stesse nell'ambito applicativo dell'articolo 8-*bis* del DPR n. 633 del 1972 e conseguente applicazione del regime di non imponibilità.

Sulla base delle indicazioni desumibili dall'istanza, sembra emergere che le prestazioni elencate alle lettere a), b), c), d), indicate nel quesito, in quanto servizi c.d. generici resi a soggetti passivi (rapporti *Business to Business* o B2B), ricadano nell'ambito di applicazione dell'articolo 7-*ter*, comma 1, lettera a), del DPR n. 633 del 1972, non operando le specifiche deroghe di cui agli articoli 7-*quater* e 7-*quinquies*. Le operazioni sono, pertanto, rilevanti nel territorio dello Stato italiano, se rese a soggetti passivi stabiliti in Italia (*cfr.* circolare n. 58/E del 31 dicembre 2009).

In particolare, relativamente alle prestazioni di cui alla lettera a) “operazioni di manutenzione svolte da ALFA SRL in forza dei contratti di appalto o subappalto stipulati con l'armatore o il costruttore della nave”, va precisato che nell'ipotesi in cui le sopra citate prestazioni vengano rese dalla società istante a committenti stabiliti all'estero (siano essi soggetti Comunitari o extra UE), la prestazione non è territorialmente rilevante in Italia.

In tale circostanza, tuttavia, qualora il committente sia un soggetto passivo stabilito nel territorio di un altro Stato membro della Comunità, il prestatore (ALFA SRL) è obbligato ad emettere fattura, ai sensi dell'articolo 21, comma 6, del DPR n. 633 del 1972, non soggetta ad IVA ai sensi dell'articolo 7-*ter*, nonché a presentare in via telematica all'Agenzia delle dogane gli elenchi riepilogativi relativi alle prestazioni di servizi.

Si rammenta che, ai sensi dell'articolo 50, comma 6, D.L. 30 agosto 1993, n. 331, gli elenchi riepilogativi delle prestazioni di servizi di cui al primo ed al secondo periodo non comprendono le operazioni per le quali non è dovuta l'imposta nello Stato membro in cui è stabilito il destinatario (nel caso di specie,

se nel paese del committente è recepito l'articolo 148 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio).

Diversamente, qualora le prestazioni di servizi di manutenzione delle navi svolte da ALFA SRL, in forza dei contratti di appalto o subappalto, vengano rese a committenti stabiliti nel territorio dello Stato, l'operazione risulta territorialmente rilevante in Italia.

In tale caso, in ordine al regime IVA applicabile, va evidenziato che l'articolo 8-bis, lett. e), del DPR n. 633 del 1972 - che ha trasposto nell'ambito dell'ordinamento interno il richiamato articolo 148 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio - prevede che sono soggette al regime di non imponibilità, in quanto operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione "*...le prestazioni di servizi, compreso l'uso di bacini di carenaggio, relativi alla costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione, trasformazione, assiemaggio, allestimento, arredamento, locazione e noleggio delle navi e degli aeromobili ..., degli apparati motori e loro componenti e ricambi e delle dotazioni di bordo ...*".

In riferimento all'ambito applicativo dell'articolo 8-bis, la risoluzione del 18 aprile 1986 n. 356560 ha precisato che "*... la citata disposizione... (prevede) la non imponibilita' sia nei confronti del contratto principale (quello stipulato dal committente con il cantiere o altro assuntore) che di quelli immediatamente derivati (stipulati cioe' tra il cantiere o altro assuntore e una o piu' imprese subcontraenti). L'agevolazione in parola ha assunto carattere meramente oggettivo, giacchè il primo comma, lettera e), dell'art. 8 bis (...) non fa più alcuna menzione dei soggetti che effettuano i lavori...*".

Alla luce della sopra citata risoluzione va rilevato, quindi, che tutte le prestazioni di servizi necessarie, come mezzo a fine, per la costruzione, manutenzione, riparazione delle navi di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 8-bis godono del regime IVA di non imponibilità, a prescindere da particolari requisiti soggettivi degli assuntori dei lavori o dagli schemi contrattuali posti in essere per la realizzazione dell'opera.

Conseguentemente, le prestazioni di manutenzione della nave da crociera, svolte da ALFA SRL, in forza dei contratti di appalto o subappalto stipulati con l'armatore o il costruttore della nave, rientrando nel campo applicativo dell'articolo 8 – *bis*, primo comma, lett. e), del DPR 633 del 1972, sono soggette al predetto regime di non imponibilità.

Per quanto concerne le prestazioni di cui alle lettere b), c), d), riguardanti *“la posa in opera e manodopera in genere, svolte da soggetti passivi d'imposta (nazionali o esteri), in forza di contratti di subappalto stipulati con ALFA SRL”*, si precisa che tali prestazioni sono territorialmente rilevanti nello Stato italiano ai sensi dell'articolo 7-*ter*, comma 1, lettera a), del DPR n. 633 del 1972, in quanto rese a soggetto passivo stabilito in Italia (vale a dire la società istante), non operando alcuna delle specifiche deroghe di cui agli articoli 7-*quater* e 7-*quinquies*.

In ordine al regime applicabile, si fa presente poi che le fattispecie di cui alle lettere b), c), d), in quanto riconducibili ai servizi concernenti l'allestimento della nave, nonché la sua manutenzione, rientrano fra le operazioni non imponibili, ai sensi dell'articolo 8-*bis*, comma 1, lettera e), del DPR n. 633/1972.

Questo, del resto, in linea con i precedenti di prassi, in base ai quali il regime di non imponibilità di cui all'articolo 8 – *bis*, primo comma, lett. e), del DPR 633 del 1972 si estende anche ai contratti di subappalto (*cfr.* risoluzioni n. 356560 del 18 aprile 1986 e n. 415373 del 2 ottobre 1986).

Per completezza, va precisato che per le prestazioni di cui alla lettera c) (*posa e manodopera in genere, svolte materialmente dalla stabile organizzazione in Italia dei soggetti non residenti, in forza dei contratti di subappalto stipulati con ALFA SRL*), sussistendo un coinvolgimento diretto della stabile organizzazione, sarà quest'ultima ad emettere le fatture relative alle su esposte prestazioni di servizi.

Invero, ai sensi del comma 4 dell'articolo 17 del DPR 633 del 1972, in relazione alle operazioni effettuate da soggetti non residenti, per il tramite di

stabili organizzazioni nel territorio dello Stato, non scatta il meccanismo dell'inversione contabile.

Tale conclusione, del resto, è coerente con la nozione di soggetto passivo stabilito ai fini Iva, prevista dall'articolo 7, comma 1, lettera d), del DPR n. 633/1972, nel cui ambito, con riferimento ai soggetti non residenti, è inclusa la stabile organizzazione nel territorio dello Stato, *“limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute”*.

Di contro, per quanto concerne le *“prestazioni di posa e manutenzione in genere svolte dai soggetti esteri (senza stabile organizzazione in Italia) in forza dei contratti di subappalto stipulati con ALFA SRL”* di cui alla lettera d) dell'elenco sopra rappresentato, è il caso di precisare che trattandosi di prestazioni di servizi rese da parte di operatori non residenti, sarà il committente (vale a dire la società istante) a dover fatturare l'operazione con il meccanismo del *“reverse charge”* (autofattura).

A tale fattispecie si applica, infatti, l'articolo 17, comma 2, del DPR n. 633/1972, come modificato dal decreto legislativo 11 febbraio 2010, n. 18, il quale prevede che *“gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato (...) sono adempiuti dai cessionari o committenti”*.

Il legislatore nazionale, pertanto, ha esteso l'obbligo di *“reverse charge”* a tutte le operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi) effettuate nel territorio dello Stato (ossia territorialmente rilevanti) da parte di soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi ivi stabiliti.

Dal tenore letterale di tale disposizione, si deduce inoltre che l'obbligo di *“reverse charge”* si rende applicabile anche laddove il cedente, o prestatore, non residente si sia identificato nel territorio dello Stato, tramite la nomina di un rappresentante fiscale, ai sensi dell'articolo 17, comma 3, del DPR n. 633/1972, ovvero mediante identificazione diretta, ai sensi dell'articolo 35-ter del DPR n. 633/1972.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché le istruzioni impartite ed i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.