

Risposta n. 175/2023

OGGETTO: IVA – Trattamento applicabile al contratto di gestione armatoriale che prevede il noleggio dell'imbarcazione da parte dell'armatore nei confronti di un Istituto

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

QUESITO

L'Istituto Alfa (di seguito l'Istituto e/o l'istante) rappresenta di essere qualificato quale "*ente pubblico di ricerca non economico*", dotato di personalità giuridica di diritto pubblico e sottoposto alla vigilanza del Ministro ... , costituito con legge ... che ha convertito, con modificazioni, il decreto legge

L'Istituto precisa di "*svolgere un complesso di attività consistenti nella ricerca, consulenza strategica, assistenza tecnico-scientifica, sperimentazione e controllo, conoscitiva, di monitoraggio e valutazione, nonché di informazione e formazione, anche post-universitaria in materia (...).*

Ciò posto, l'istante fa presente di aver già presentato interpello (n. ...) "*al fine di conoscere la corretta interpretazione dell'articolo 8-bis, comma 1, lettera e-bis), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, concernente l'affidamento del servizio di gestione armatoriale della nave oceanografica ..., di proprietà dello stesso Istituto*", precisando che in tale occasione, "*l'Agenzia, nel rispondere al quesito posto, aveva chiarito che la gestione armatoriale della nave ... non rientrava nei casi di non imponibilità IVA in quanto si era in presenza di una prestazione di servizi «indirettamente» destinata a sopperire ai bisogni della nave*".

Al riguardo, l'istante evidenzia che "*la nuova richiesta di interpello viene presentata in quanto sono mutate le caratteristiche del contratto di gestione armatoriale della suddetta nave oceanografica ... che si intende affidare a terzi. Infatti, il nuovo contratto, avente per oggetto il servizio di gestione armatoriale, prevede, tra l'altro, che l'Istituto concederà l'imbarcazione in comodato d'uso gratuito a "scafo nudo" all'armatore, quest'ultimo, ricevuta la nave in comodato, si obbligherà a noleggiarla in via esclusiva allo stesso Istituto, completamente armata e per un numero di annualità prestabilite*".

Pertanto, l'Istituto, alla luce del nuovo contratto di gestione armatoriale, chiede chiarimenti in merito all'applicabilità della disposizione contenuta nel citato articolo 8-bis), primo comma, lettera e), del d.P.R. n. 633 del 1972.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istituto, fermo restando l'obbligo di accertare che la navigazione avvenga in alto mare, ritiene che il contratto per il servizio di gestione armatoriale - che prevede il

noleggio dell'imbarcazione, da parte dell'armatore, nei confronti dell'Istituto medesimo - debba essere ricompreso tra le operazioni non imponibili agli effetti dell'IVA, ai sensi del citato articolo 8-*bis*, primo comma, lettera e) del d.P.R. n. 633 del 1972, che ricomprende tra le stesse operazioni non imponibili *"il noleggio dell'imbarcazione"*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La lettera e) dell'articolo 8-*bis*, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 dispone che *"Sono assimilate alle cessioni all'esportazione, se non comprese nell'articolo 8, 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 (...) di cui alle lettere a), a-bis) (...)"*.

Nella specie, per quanto di interesse, la lettera a) citato articolo 8-*bis*), primo comma, fa espresso riferimento alle navi adibite *"alla navigazione in alto mare e destinate all'esercizio di attività commerciali (...)"*.

Affinché possa applicarsi la disposizione di agevolazione che comporta la non imponibilità agli effetti dell'IVA delle prestazioni di servizi di cui alla lettera e) è, quindi, necessario che si verifichino congiuntamente le due condizioni descritte dalla suddetta lettera a), ossia la nave:

- deve essere adibita alla navigazione in alto mare;
- deve essere destinata e utilizzata per lo svolgimento di attività commerciali.

Con riferimento alla condizione che navi siano adibite *"alla navigazione in alto mare"*, la legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio per l'anno 2021), all'articolo 1, comma 708, ha, tra l'altro, statuito che *"(...) 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. Per viaggio in alto mare si intende il 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 della rotta seguita". Inoltre, lo stesso comma 708 ha previsto, tra l'altro, che "i soggetti che intendono avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza il 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. (...)"

Alle previsioni contenute nel predetto articolo 1, commi da 708 a 712, della legge n. 178 del 2021 è stata data attuazione con il Provvedimento direttoriale prot.n. 151377 del 15 giugno 2021, rubricato *"Approvazione del modello per le dichiarazioni di utilizzo dei servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili non a breve termine nel territorio della UE, di imbarcazioni da diporto e di navigazione in alto mare, ai fini della non imponibilità, ai sensi degli articoli 7-sexies e 8 bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633"* (cfr. risoluzione n. 54/E del 2021).

Si precisa, al riguardo, che il riscontro dei predetti elementi probatori esula dalle competenze esercitabili nell'ambito dell'attività di interpello.

L'ulteriore condizione ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità IVA è, come detto, individuata nel carattere commerciale dell'attività svolta tramite l'utilizzo della stessa nave, come precisato dalla circolare n. 43/E del 29 settembre 2011 (avente

per oggetto chiarimenti, agli effetti dell'IVA, in tema di territorialità e di regime di non imponibilità delle operazioni relative al settore della nautica da diporto) e da ultimo evidenziato anche nella risposta n. 120 del 2022.

In particolare, nella citata circolare n. 43/E del 2011, è stato precisato che *"il regime di non imponibilità ad Iva di cui all'art. 8-bis, primo comma, del d.P.R. n. 633, relativamente alle prestazioni di locazione e noleggio delle unità di diporto trova applicazione non in termini oggettivi, ma in dipendenza di precisi requisiti soggettivi che devono connotare anche l'attività svolta dal soggetto che prende a noleggio e locazione l'unità da diporto. In particolare la disciplina di non imponibilità risulta applicabile, relativamente ai canoni pagati per il noleggio e locazione, solo se l'imbarcazione è utilizzata direttamente nell'esercizio di attività commerciali."*

Al riguardo, la Corte di Giustizia UE con la sentenza 22 dicembre 2010, causa C-116/10 (avente per oggetto l'articolo 15 della direttiva 77/388/CEE, ora trasfuso nell'articolo 148 della direttiva 2006/112/CE e recepito nell'ordinamento interno dal richiamato articolo 8-bis del d.P.R. n. 633 del 1972) ha statuito, tra l'altro, che affinché una locazione di navi adibite alla navigazione d'alto mare, al trasporto a pagamento di passeggeri o usate nell'esercizio di attività commerciali, è necessario che il locatario della nave interessata utilizzi la medesima per esercitare un'attività commerciale. A parere della Corte di Giustizia, se una nave viene data in locazione a soggetti che l'utilizzano al di fuori di qualsiasi attività economica, la prestazione di locazione non soddisfa le condizioni per l'esenzione dall'IVA (*cf.* circolare n. 43/E del 2011).

Come evidenziato nella menzionata circolare n. 43/E, detta interpretazione risulta coerente con la ratio delle esenzioni contenute nella direttiva comunitaria che riferendosi

ad operazioni all'esportazione, ad operazioni equiparate e ai trasporti internazionale, è finalizzata ad osservare il principio dell'imposizione dei beni o dei servizi interessati nel luogo di destinazione dei medesimi (sentenza 18 ottobre 2007, causa C-97/06).

Con riferimento allo svolgimento di attività commerciali, l'articolo 4 del citato d.P.R. n. 633 del 1972, stabilisce che *"per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli articoli 2135 e 2195 del Codice civile, anche se non organizzate in forma d'impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alle prestazioni di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del Codice civile"*.

Il medesimo articolo 4, al quarto comma prevede che per gli enti pubblici e privati *"che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole"*.

Con riferimento alla fattispecie prospettata, affinché possa trovare applicazione il regime di non imponibilità di cui al predetto articolo 8-bis, lettera e) è necessario che la nave in oggetto venga utilizzata dall'Istituto, oltre che per la navigazione in alto mare, esclusivamente nell'ambito di una attività commerciale.

Al riguardo, si rileva nel nuovo contratto stipulato con la A.T.I. costituita tra le società X S.r.l. e Y S.r.l., fornito in sede di integrazione documentale, all'articolo 2 (rubricato "oggetto") si prevede che *"Il presente contratto ha per oggetto l'affidamento della gestione armatoriale della nave da ricerca scientifica denominata «...», di proprietà di (...) ..., all'Affidatario attraverso il comodato d'uso gratuito «a scafo nudo» della stessa ed immediatamente successivo noleggio «a tempo» della medesima"*.

Il medesimo articolo 2, prevede, tra l'altro, che *"la nave, opportunamente armata dall'Affidatario, sarà ad uso esclusivo di (...) ed il suo esercizio sarà assunto dall'Affidatario/Armatore, il quale si impegna ad effettuare la Dichiarazione di Armatore alla competente Autorità Marittima, ai sensi dell'art. 256 del Codice della Navigazione."*

Con riferimento alla parte speciale I (rubricata *"Comodato gratuito a scafo nudo della nave ..."*) dello stesso contratto, l'articolo 27 (rubricato *"oggetto del comodato d'uso gratuito della Nave"*) stabilisce, tra l'altro, che *"In considerazione del fatto che l'Armatore/Affidatario riceve da (...) la nave «a scafo nudo» con l'obbligo di darla, armata, a noleggio a tempo, esclusivamente a (...) medesima senza poterne fare altro uso di natura commerciale, la cessione della stessa all'Armatore/Affidatario avviene in comodato d'uso gratuito"*.

L'articolo 30 (rubricato *"impiego della nave"*) prevede che *"L'Armatore riceve la nave in comodato gratuito «a scafo nudo» dall'... con il conseguente e condizionato obbligo di darla - completamente armata - in noleggio «a tempo» in uso esclusivo a ..., per tutta la durata del presente contratto alle condizioni qui stabilite"*.

Nella parte speciale II (rubricata *"Noleggio"*) del medesimo atto negoziale, all'articolo 36 (rubricato *"oggetto del noleggio"*) si stabilisce che *"Con il presente contratto l'Armatore/Affidatario dà in noleggio ad (...), a uso esclusivo, la Nave, così come sopra qualificata, per il periodo di vigenza del presente contratto, di cui all'art. 3.*

Agli scopi del presente contratto, con il termine «uso esclusivo» si intende che l'Armatore/Affidatario assume sia l'obbligo di impiegare la nave per l'esclusivo utilizzo di (...), sulla base delle istruzioni che gli verranno fornite di volta in volta, sia quello di

non concedere in noleggio ovvero di non consentire a terzi l'utilizzo a qualsiasi titolo della nave e delle sue dotazioni."

Infine, l'articolo 37 (rubricato *"decorrenza e durata del noleggio"*) stabilisce che *"il noleggio ha la medesima durata del presente contratto, ovvero quarantotto mesi, di cui all'art. 3, decorrenti dalla data di consegna della nave ai sensi dell'art. 29 del presente Contratto."*

L'affidamento *"a scafo nudo"* della nave all'armatore/aggiudicatario è necessario allo scopo di poter assumere l'esercizio della stessa nave ed effettuare la dichiarazione di armatore ai sensi dell'articolo 265 del Regio decreto 30 marzo 1942, n. 327.

Inoltre, lo statuto dell'istante e, in particolare l'articolo 2, statuisce che *"L'Istituto svolge un complesso di attività consistenti nella ricerca, consulenza strategica, assistenza tecnico-scientifica, sperimentazione e controllo, conoscitiva, di monitoraggio e valutazione, nonché di informazione e formazione, anche post-universitaria in materia (...), con riferimento alla tutela ...e delle rispettive colture"*.

Sulla base di quanto rappresentato e dalla documentazione prodotta, non emerge che la nave oggetto del contratto sia *"destinata all'esercizio di attività commerciali"* da parte dell'istante. Pertanto, la circostanza che l'istante non soddisfi il requisito di cui alla lettera *a)* del citato articolo 8-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972 comporta la non applicabilità alla fattispecie in esame della lettera *e)* del medesimo articolo 8-*bis*.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)