

Risposta n. 96/2023

OGGETTO: Configurabilità di una stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette. Trattamento IVA delle operazioni di vendita di pacchetti turistici che prevedono la locazione di imbarcazioni da diporto ormeggiate nel territorio dello Stato.

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

QUESITO

La Società Istante (di seguito anche "la Società" o "l'Istante"), con sede in Svizzera, svolge l'attività di organizzazione e vendita di prodotti turistici ed è intenzionata ad organizzare pacchetti turistici che comprendono l'uso di imbarcazioni da diporto ormeggiate in porti italiani.

A tal fine, la Società prevede di stipulare due tipi di contratto:

a) contratto di locazione di lungo periodo, da maggio ad ottobre di ciascun anno, per acquisire la disponibilità di imbarcazioni da diporto a vela;

b) contratto di assistenza per lo stesso periodo del contratto di locazione che prevede la manutenzione/riparazione delle imbarcazioni in locazione, nonché l'attività di consegna e riconsegna dell'imbarcazione da parte del cliente che usufruisce del pacchetto turistico.

L'Istante precisa che non avrà alcuna sede fisica in Italia in quanto l'attività verrebbe interamente svolta in Svizzera.

La vendita dei pacchetti turistici a favore di clienti residenti in tutto il mondo (e dunque anche in Italia) avverrà direttamente dalla Svizzera, tramite contatti diretti fra i potenziali clienti ed il proprio personale e/o tramite il proprio portale di vendita *on-line* o tramite agenzie di viaggio presenti nei vari Paesi.

Ciò premesso, l'Istante chiede alla scrivente se:

1. nonostante l'assenza di una sede fisica della Società in Italia, possa configurarsi una stabile organizzazione nel nostro Paese ai fini delle imposte dirette;
2. se è necessario per la Società identificarsi ai fini IVA in Italia o nominare un rappresentante fiscale;
3. se è corretto che i servizi acquisiti in Italia siano esenti IVA.

L'Istante precisa che i quesiti IVA posti con l'interpello in esame non riguardano il regime dell'agenzia di viaggio (regolamentato dall'art. 8 della legge della Confederazione Svizzera n. 641.20 - Legge federale concernente l'imposta sul valore aggiunto ("Legge sull'IVA" o "LIVA") del 12 giugno 2009 (Stato 1° gennaio 2020), ma più specificamente il regime delle prestazioni di servizi di cui è composto il pacchetto turistico ed, in particolare, se per esse sia necessario nominare un rappresentate fiscale in Italia.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Per quanto concerne il Quesito n. 1, l'Istante ritiene che non si possa configurare una stabile organizzazione in quanto l'attività svolta in Italia si limita all'acquisizione di servizi forniti da parte di imprese italiane, queste ultime non strettamente correlate alla Società. Secondo l'Istante, nel caso di specie ricorrono le condizioni previste dall'art. 162, comma 7, primo periodo, del D.P.R. 917/86 (di seguito "TUIR"), mentre non ricorrono le condizioni del combinato disposto del comma 7, secondo periodo, e del comma 7-bis del TUIR.

Per quanto riguarda il Quesito n. 2, la Società è dell'avviso che la vendita dei pacchetti turistici direttamente dalla Svizzera, quindi senza una presenza fisica in Italia, anche se in parte rivolta a clienti italiani, è da considerare un'attività extraterritoriale che non comporta la necessità di identificarsi in Italia o nominare un rappresentante fiscale per gli adempimenti IVA.

Con riferimento al Quesito n. 3, l'Istante ritiene che sia la locazione delle imbarcazioni da diporto per un periodo superiore a 90 giorni sia i servizi di assistenza, come indicati nei contratti allegati all'istanza, forniti da imprese italiane, siano fuori campo IVA ai sensi dell'art. 7-ter del DPR n. 633 del 1972 (di seguito "Decreto IVA"), in quanto il committente delle prestazioni indicate è stabilito in Svizzera.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il dubbio posto dall'Istante - oltre a riguardare la configurabilità o meno di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato - attiene ad individuare (i) eventuali adempimenti da porre in essere ai fini IVA nel caso di un soggetto non residente

che vende nel territorio dello Stato pacchetti vacanze comprendenti il noleggio di imbarcazioni da diporto ivi ormeggiate, (ii) nonché il corretto trattamento IVA da riservare a tali prestazioni.

Con riferimento al Quesito n. 1, concernente la presenza sul territorio italiano di una stabile organizzazione della Società, occorre evidenziare che trattasi di questione che non può essere oggetto di valutazione, in questa sede, da parte della scrivente. In particolare, si ricorda che, ai sensi del comma 1, lettera a), dell'art. 1 della legge 27 luglio 2000, n. 212, il contribuente può interpellare l'amministrazione finanziaria al fine di ottenere un parere relativamente ad un caso concreto e personale con riferimento all'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni (cd. interpello ordinario "puro") e alla corretta qualificazione (cd. interpello "qualificatorio") di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime, ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza. Come precisato nella circolare 1° aprile 2016, n. 9/E, tra le ipotesi comprese nell'ambito applicativo dell'interpello ordinario non rientrano fattispecie come quella rappresentata dall'Istante, già contemplate da altri istituti come quello degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale di cui all'art. 31-ter del D.P.R. n. 600 del 1973. Tale ultima norma consente l'accesso a una procedura finalizzata alla stipula di accordi preventivi con riferimento, tra le altre, alle questioni concernenti la *"valutazione preventiva della sussistenza o meno dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato, tenuti presenti i criteri previsti dall'articolo 162 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nonché dalle vigenti Convenzioni*

contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia" (cfr. art. 31-ter, comma 1, lettera c, del D.P.R. n. 600 del 1973).

Ciò premesso, di seguito si forniscono alcune indicazioni di carattere strettamente interpretativo sulle disposizioni applicabili al caso prospettato.

Come rilevato dall'Istante, ai fini della configurazione di una stabile organizzazione in Italia, viene in rilievo, dal lato interno, l'articolo 162 del TUIR. La normativa italiana, peraltro, deve essere coordinata con le disposizioni internazionali contenute in accordi conclusi dall'Italia con gli Stati esteri. Il principio della prevalenza del diritto convenzionale sul diritto interno è pacificamente riconosciuto nell'ordinamento italiano e, in ambito tributario, è sancito dall'art. 169 del TUIR e dall'art. 75 del D.P.R. n. 600 del 1973, oltre ad essere stato affermato dalla giurisprudenza costituzionale.

Da una lettura congiunta dell'art. 162 del TUIR e dell'art. 5 della Convenzione per evitare le doppie imposizioni tra Italia e Svizzera, firmata a Roma il 9 marzo 1976 e ratificata con legge 23 dicembre 1978, n. 943 (di seguito "Convenzione"), emerge che la configurazione di una stabile organizzazione presuppone: (i) l'esistenza della sede d'affari; (ii) il fatto che la sede d'affari sia fissa; (iii) il fatto che l'impresa svolga la propria attività in tutto o in parte per mezzo della sede fissa d'affari. La nozione di sede fissa d'affari, di cui ai punti *sub* (i) e (ii), è integrata purché si abbia a disposizione, con un certo grado di permanenza, uno spazio fisico, a prescindere dal titolo in virtù del quale se ne dispone. In base alla condizione *sub* (iii), affinché l'insediamento estero sia considerato una stabile organizzazione, è necessario che l'impresa non residente svolga una parte significativa della propria attività economica attraverso la sede stessa.

Inoltre, l'attività posta in essere dallo stabilimento italiano non deve consistere in una di quelle elencate nel paragrafo 3 dell'articolo 5 del Trattato, caratterizzate dall'apporto scarsamente significativo all'attività d'impresa della casa madre. Dunque, l'attività posta in essere tramite la sede fissa deve avere carattere imprenditoriale e deve contribuire in maniera apprezzabile all'attività economica dell'impresa non residente.

In linea generale, si evidenzia che l'acquisizione e/o la vendita di servizi in Italia da parte di una impresa estera non è di per sé sufficiente a configurare una stabile organizzazione italiana in assenza di una sede fissa di affari nel nostro Paese o quando tale attività si realizzi per il tramite di un agente, un commissionario o altro intermediario (ad esempio un'agenzia di viaggi) localizzato nel territorio italiano che goda di uno *status* indipendente (cfr. articoli 4 e 5 della Convenzione e art. 162, comma 7 e 7-bis, del TUIR). Tanto chiarito in via interpretativa, si ribadisce, tuttavia, che per le ragioni sopra esposte non è possibile in questa sede verificare l'effettiva ricorrenza delle condizioni sin qui sintetizzate necessarie per escludere la configurabilità, nel caso di specie, di una stabile organizzazione.

Per quanto concerne i quesiti n. 2 e 3, si precisa quanto segue.

Con riferimento al regime IVA previsto per i *tour operator* (agenzia di viaggi) giova ricordare che l'art. 306 della Direttiva 2006/112/CE (nel prosieguo "Direttiva IVA") stabilisce che "*Gli Stati membri applicano un regime speciale dell'IVA alle operazioni delle agenzie di viaggio conformemente al presente capo, nella misura in cui tali agenzie agiscano in nome proprio nei confronti del viaggiatore e utilizzino, per l'esecuzione del viaggio, cessioni di beni e prestazioni di servizi di altri soggetti passivi*". L'art. 307 prevede invece che "*Le operazioni effettuate, alle condizioni di cui all'articolo 306*

dall'agenzia di viaggio per la realizzazione del viaggio sono considerate come una prestazione di servizi unica resa dall'agenzia di viaggio al viaggiatore. La prestazione unica è assoggettata all'imposta nello Stato membro in cui l'agenzia di viaggio ha la sede della sua attività economica o una stabile organizzazione a partire dalla quale essa ha fornito la prestazione di servizi".

Le norme comunitarie in commento sono state recepite dall'art. 74-ter del Decreto IVA e dal Decreto 30 luglio 1999, n. 340 "Regolamento recante particolari modalità di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto alle operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo". La base imponibile su cui applicare l'imposta deve essere determinata mediante il procedimento cd. "base da base" indicato al secondo comma del medesimo art. 74-ter, ovvero calcolando la differenza tra il corrispettivo, al lordo dell'IVA, percepito dall'agenzia di viaggio per il servizio reso e l'ammontare dei costi, anch'essi al lordo dell'imposta, sostenuti dalla stessa con riferimento alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuati da terzi a diretto vantaggio dei clienti. In tal modo, come precisato nella risoluzione n. 233/E del 2002, i servizi forniti durante il viaggio direttamente ai clienti sono assoggettati all'imposta nei diversi Paesi in cui gli stessi vengono erogati, mentre il margine destinato all'agenzia di viaggio è assoggettato ad imposizione nello Stato di residenza di quest'ultima. In caso di applicazione del descritto regime speciale, come disposto al successivo comma 3 dell'art. 74-ter, inoltre, *"non è ammessa in detrazione l'imposta relativa ai costi"* sostenuti dalle predette agenzie di viaggio per l'acquisizione presso terzi dei beni e dei servizi destinati ad essere forniti a diretto vantaggio dei viaggiatori.

Tale regola (che individua il luogo della prestazione consistente nella vendita dei pacchetti turistici nel luogo di stabilimento dell'agenzia di viaggi), come rilevato dall'Istante, è stata adottata anche dalla Svizzera nell'ambito della disciplina dell'Imposta sul valore aggiunto di cui alla L.IVA. In particolare l'art. 8, comma 2, della legge in commento stabilisce che è considerato luogo della prestazione di servizi di agenzia di viaggio quello in cui il prestatore ha la sede della sua attività economica o uno stabilimento d'impresa, oppure, in assenza di sede o stabilimento, il suo domicilio o il luogo dal quale svolge la sua attività.

Ciò premesso in relazione alla normativa applicabile, posto che l'Istante dichiara di svolgere l'attività di *tour operator* con sede operativa e legale in Svizzera, vendendo pacchetti turistici a clienti di tutte le nazionalità (compresi clienti italiani), si ritiene che tale vendita (considerata nel regime speciale come una unica prestazione come innanzi specificato) sia fuori campo IVA per mancanza del presupposto territoriale (individuato, sia dall'art. 306 della Direttiva IVA che dall'art. 8 della LIVA, nel Paese di stabilimento del prestatore).

Per quanto concerne le prestazioni di servizi di locazione d'imbarcazione da diporto non a breve termine e altri servizi ad essa correlati acquistati dall'Istante (che - secondo quanto dichiarato - sono ricompresi nel pacchetto turistico venduto dalla medesima Istante), si osserva quanto segue.

Con riferimento alla locazione dell'imbarcazione da diporto non a breve termine (ossia di durata superiore a novanta giorni) giova ricordare che sono previsti due criteri di territorialità distinti, a seconda della natura del committente (soggetto passivo o privato consumatore).

Nel caso la locazione sia effettuata a favore di un committente soggetto passivo d'imposta la prestazione sarà assoggettata ad IVA nel Paese del committente ai sensi dell'art. 7-ter, lettera a) del Decreto IVA.

Al contrario, nel caso di prestazione resa a consumatori finali vale il criterio stabilito dall'art. 7-sexies, lettera e)-bis, del citato decreto ai sensi del quale "*In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, lettera b), si considerano effettuate nel territorio dello Stato se rese a committenti non soggetti passivi: le prestazioni di cui alla lettera e) relative ad imbarcazioni da diporto, sempre che l'imbarcazione sia effettivamente messa a disposizione nel territorio dello Stato e la prestazione sia resa da soggetti passivi ivi stabiliti e sia utilizzata nel territorio della Comunità. Le medesime prestazioni, se l'imbarcazione da diporto è messa a disposizione in uno Stato estero fuori della Comunità ed il prestatore è stabilito in quello stesso Stato, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate. Alle medesime prestazioni, quando l'imbarcazione da diporto è messa a disposizione in uno Stato diverso da quello di stabilimento del prestatore, si applica la lettera e)*".

In buona sostanza nei rapporti c.d. "B2C" tali prestazioni si considerano effettuate in Italia quando sono rese da prestatori ivi stabiliti, purché il mezzo di trasporto sia utilizzato nella UE.

Ciò premesso, in relazione al caso di specie, si ritiene che il servizio di locazione delle imbarcazioni da diporto non a breve termine reso a favore dell'Istante, soggetto passivo d'imposta stabilito in Svizzera, non sia territorialmente rilevante in Italia ai sensi dell'art. 7-ter, lettera a) del Decreto IVA e che, conseguentemente, l'Istante non abbia l'obbligo di nominare un rappresentante fiscale.

Tale conclusione risulta coerente con le clausole della bozza di contratto allegata all'istanza, nella quale si evince che:

- l'Istante in qualità di "Committente" acquisisce la disponibilità di una imbarcazione dalla "Commissionaria" da utilizzare esclusivamente nell'esercizio dell'attività e vendita di pacchetti turistici;
- la locazione inizia il 10 maggio 2022 e ha come termine finale il 30 ottobre 2022;
- le parti convengono che l'imbarcazione sarà messa a disposizione nel porto prestabilito e che tutte le spese relative all'ormeggio per il periodo della locazione sono a carico della Commissionaria;
- il Committente si obbliga, sostenendone interamente le spese, a mantenere l'imbarcazione in perfetto stato di efficienza per tutta la durata della locazione, riconsegnandola, alla fine del contratto nelle medesime condizioni in cui è stata consegnata;
- le parti convengono che il corrispettivo sia complessivamente pattuito nella misura del 90 per cento del prezzo di vendita del pacchetto turistico al netto di eventuali commissioni di vendita. Il pagamento del corrispettivo avverrà entro la fine del mese successivo a quello di riferimento. Il corrispettivo pattuito sarà fatturato in esenzione IVA ai sensi dell'art. 7-ter, comma 1, lettera a) del Decreto IVA.

Infine, con riferimento agli altri servizi di assistenza indicati nella bozza di contratto allegata all'istanza, si osserva che dalle informazioni fornite non emerge chiaramente l'identità delle parti di detti servizi.

Al riguardo, giova ricordare che in presenza di distinte prestazioni potrebbe ricorrere un rapporto di accessorietà; una prestazione può risultare *"accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore"* (Corte di Giustizia, tra le altre, sentenza dell'11 gennaio 2001, C-76/99).

L'articolo 78, comma 1, lettera b) della Direttiva 2006/112 Ce del 28 novembre 2006 prevede, infatti, che rientrano nella medesima base imponibile le spese accessorie addebitate al committente da parte del prestatore dell'operazione principale. L'ordinamento interno, nel recepire tali principi comunitari, ha stabilito all'art. 12, comma 1 del Decreto IVA che una cessione di beni o una prestazione di servizi possono risultare accessorie ad un'operazione principale quando (v., tra le altre, risoluzione 15 luglio 2002, n. 230): (i) integrano, completano e rendono possibile quest'ultima; (ii) sono rese direttamente dal medesimo soggetto dell'operazione principale (anche a mezzo di terzi, ma a suo conto e spese); (iii) sono rese nei confronti del medesimo soggetto nei cui confronti viene resa l'operazione principale (cfr. risoluzione 337 del 1 agosto 2008).

Tanto premesso, nel presupposto che i servizi di assistenza di cui alla bozza di contratto fornita siano erogati dal medesimo soggetto passivo che eroga la prestazione principale (la locazione d'imbarcazione da diporto) - anche a mezzo di terzi, ma suo conto e spese - gli stessi possano essere qualificati come accessori della prestazione principale ai sensi dell'art. 12 del decreto IVA.

Diversamente, gli stessi possono comunque qualificarsi quali servizi generici a soggetti passivi non residenti, non territorialmente rilevanti in Italia ai sensi del citato art.

7-ter, lettera a) del Decreto IVA. In entrambi i casi, l'Istante non ha l'obbligo di nominare un rappresentante fiscale in Italia.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)