

Risposta n. 83/2023

***OGGETTO: Prestazioni di servizi esenti ai fini IVA effettuate in via occasionale –
Detrazione ex art. 19, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972***

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

QUESITO

La società istante ALFA, opera nel settore della navigazione costiera, del trasporto merci e passeggeri nel Mediterraneo. La società istante ha per oggetto la realizzazione, direttamente o indirettamente, di iniziative armatoriali regolate dal codice della navigazione per il trasporto dei passeggeri, merci, rotabili e contenitori, ivi comprese l'attività di raccomandazione marittima, l'assunzione di agenzie e rappresentanze di compagnie marittime ed aeree italiane e straniere.

Tramite procedura di affidamento indetta dal Ministero XXX, la società istante si è aggiudicata il "Servizio di noleggio di una unità navale battente bandiera italiana e/o comunitaria funzionale all'assistenza e sorveglianza sanitaria dei migranti soccorsi

in mare ovvero giunti sul territorio nazionale a seguito di sbarchi autonomi nell'ambito dell'emergenza relativa al rischio sanitario connesso all'insorgenza di patologie derivanti da agenti virali trasmissibili". La complessiva iniziativa ministeriale che ha visto il coinvolgimento della società si spiega per il contesto straordinario scaturito dalla pandemia da Covid-19 che ha messo in notevole difficoltà l'apparato pubblico sanitario, le cui risorse sono state assorbite a tutti i livelli per far fronte all'emergenza, al precipuo scopo di contribuire al contenimento della crisi.

Detto contesto straordinario aveva determinato l'impossibilità per le navi della società istante di essere normalmente impiegate per lo svolgimento delle ordinarie attività di trasporto di passeggeri.

ALFA fa presente che l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato sul proprio sito internet la risposta n. 445 ad istanza di interpello concernente il regime IVA applicabile nel caso di un contratto di affidamento del "servizio di noleggio di unità navali battenti bandiera italiana e/o comunitaria funzionale all'assistenza e sorveglianza dei migranti soccorsi in mare ovvero giunti sul territorio nazionale a seguito di sbarchi autonomi nell'ambito dell'emergenza relativa al rischio sanitario connesso all'insorgenza di patologie derivanti da agenti virali trasmissibili".

Secondo il parere dell'Agenzia delle Entrate, le prestazioni di servizi che la società affidataria si impegna a fornire - consistenti nel noleggio di una nave funzionale a garantire l'assistenza alloggiativa e la sorveglianza sanitaria dei migranti -sono riconducibili alle "prestazioni proprie dei brefotrofi, degli orfanotrofi, degli asili, delle case di riposo per anziani e simili" di cui all'art. 10, primo comma, numero 21) del decreto

del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e, pertanto, possono beneficiare del regime di esenzione da IVA.

La società istante fa presente che la fattispecie di cui alla risposta n. 445 del 2020 corrisponde pienamente alle prestazioni oggetto della presente istanza di interpello, in quanto l'oggetto del contratto di affidamento trattato dalla risposta in parola coincide con quello dei contratti stipulati da ALFA con il Ministero, considerato che le previsioni contrattuali sono identiche per tutti i contratti stipulati.

In base all'interpretazione fornita con la risposta in commento, le prestazioni rese dalla società istante in esecuzione dei citati contratti di affidamento devono essere, quindi, fatturate in regime di esenzione ai fini IVA ai sensi dell'art. 10, primo comma, n. 21), d.P.R. n. 633 del 1972.

Tanto premesso, ALFA chiede chiarimenti in merito alla possibilità di considerare quale prestazione di servizio occasionale il servizio di noleggio di una unità navale battente bandiera italiana e/o comunitaria funzionale a garantire l'assistenza alloggiativa e la sorveglianza sanitaria dei migranti soccorsi in mare ovvero giunti sul territorio nazionale a seguito di sbarchi autonomi nell'ambito dell'emergenza relativa al rischio sanitario connesso all'insorgenza di patologie derivanti da agenti virali trasmissibili (esente IVA di cui all'art. 10, primo comma, n. 21) del d.P.R. n. 633 del 1972 secondo la citata interpretazione dell'Agenzia delle Entrate), in quanto tale servizio - reso nell'ambito dello straordinario contesto della situazione di emergenza venutasi a creare con la diffusione del virus COVID-19 - non rientra nell'attività tipica della società istante. In quanto prestazioni esenti ai fini IVA effettuate in via occasionale nel particolare contesto straordinario di crisi sanitaria, i servizi di noleggio di unità navali in questione

non darebbero luogo, pertanto, in capo alla società istante, all'eventuale applicazione del meccanismo di pro-rata di detrazione dell'IVA ai sensi dell'art. 19, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972 per l'anno 2021, dovendosi piuttosto applicare l'indetraibilità specifica dell'imposta afferente i beni ed i servizi impiegati in siffatte operazioni esenti, ai sensi del comma 2 dell'art. 19 d.P.R. n. 633 del 1972.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ad avviso della società istante il servizio che si è impegnata a fornire ("servizio di noleggio di una unità navale battente bandiera italiana e/o comunitaria funzionale all'assistenza e sorveglianza sanitaria dei migranti soccorsi in mare ovvero giunti sul territorio nazionale a seguito di sbarchi autonomi nell'ambito dell'emergenza relativa al rischio sanitario connesso all'insorgenza di patologie derivanti da agenti virali trasmissibili"), esente da IVA, nei termini anzidetti, non comporta l'applicazione del pro-rata di detraibilità di cui all'art. 19-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, in quanto detto servizio non forma oggetto della propria attività d'impresa, bensì costituisce un'operazione occasionale posta in essere limitatamente al periodo di emergenza scaturito dalla pandemia da Covid-19.

A sostegno di tale impostazione, la società fa presente che in seno alla stessa non sussiste alcuna specifica organizzazione, né tantomeno le necessarie competenze, idonee a rendere su base sistematica e coordinata le prestazioni di assistenza e ricovero di cui all'art. 10, primo comma, n. 21) del d.P.R. n. 633 del 1972.

In tal senso, la società evidenzia che non gli è stata commissionata l'organizzazione e la concreta prestazione dei servizi di accoglienza e assistenza nei

confronti dei migranti da ospitare sulle navi - che sono tipicamente coesenziali rispetto alla fornitura delle prestazioni ex art. 10, primo comma, n. 21) del d.P.R. n.633 del 1972 - bensì è stata unicamente demandata la messa a disposizione delle navi secondo precise disposizioni ed istruzioni tecniche: tra i requisiti di capacità tecnica e professionale che sono stati valutati al fine di aggiudicare l'appalto per la fornitura delle navi alla società istante l'attenzione si è concentrata sostanzialmente solo nell' "aver prestato negli ultimi tre anni servizi di trasporto marittimo di passeggeri di linea o non di linea con unità navali ro/ro/pax recanti caratteristiche analoghe a quelle indicate nel capitolato tecnico allegato [...]", ovverosia proprio sull'attività caratteristica tipica ed esclusiva della società.

Posto che, come illustrato, la società istante ritiene che non debba trovare applicazione il meccanismo di pro-rata, ad avviso della stessa, torna applicabile, ai fini della determinazione dell'imposta detraibile, il criterio generale dell'utilizzazione specifica dei beni e dei servizi, con indetraibilità dell'imposta afferente i beni ed i servizi impiegati nelle operazioni esenti ai sensi dell'art. 19 comma 2 del d.P.R. n. 633 del 1972.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In linea generale, ai sensi dell'art. 19, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte sull'acquisto di beni e servizi è subordinato all'inerenza degli stessi all'attività di impresa nonché all'impiego dei beni e servizi acquistati in operazioni imponibili.

Il comma 5 della medesima disposizione, in presenza di attività che danno luogo ad operazioni imponibili e di attività che danno luogo ad operazioni esenti, fissa la misura della detrazione dell'IVA spettante corrispondente al rapporto previsto dall'art. 19-

bis, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972 (c.d. pro-rata di detrazione). In particolare, ai sensi di quest'ultima disposizione, la percentuale di detrazione è calcolata in misura pari al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione, effettuate nell'anno, e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti.

Pertanto, ai fini della detrazione, i soggetti che svolgono attività imponibili ed attività esenti e, dunque, che pongono in essere in via sistematica sia operazioni imponibili sia operazioni esenti, non devono distinguere gli acquisti dei beni e dei servizi in relazione alla loro destinazione in operazioni imponibili o in operazioni esenti.

L'imposta detraibile è, infatti, individuata in modo indiretto e forfettario applicando il pro-rata a tutta l'imposta assolta sugli acquisti ("pro-rata generale" di detrazione).

Peraltro, atteso che l'art. 19, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972 fa esplicito riferimento alle "attività" effettuate, senza menzionare, invece, le "operazioni", l'occasionale svolgimento di operazioni esenti da parte di un contribuente che effettua essenzialmente un'attività soggetta a IVA, come pure l'occasionale effettuazione di operazioni imponibili da parte di un soggetto che svolge essenzialmente un'attività esente, non dà luogo all'applicazione del pro-rata.

Conseguentemente, il soggetto passivo che effettua ordinariamente operazioni imponibili ha diritto alla detrazione, con l'eccezione dei beni e dei servizi impiegati in maniera specifica per realizzare le operazioni esenti occasionali (viceversa, il soggetto passivo che effettua ordinariamente operazioni esenti non ha diritto alla detrazione, salvo che per i beni e servizi specificamente impiegati per le operazioni imponibili

occasionalmente). In altri termini, in tali casi, ai fini della determinazione dell'IVA detraibile, opera il criterio generale dell'utilizzazione specifica dei beni e servizi acquistati.

In tal senso, l'amministrazione finanziaria con circolare n. 328/E del 24 dicembre 1997 ribadito aveva già chiarito che, per l'applicazione del pro-rata, occorre che il soggetto passivo ponga in essere congiuntamente attività esenti ed attività imponibili, ma deve trattarsi di attività svolte abitualmente e, quindi, non in modo occasionale. In particolare, la prassi ministeriale di riferimento ha affermato che "l'occasionale effettuazione di operazioni esenti da parte di un contribuente che svolge essenzialmente un'attività soggetta ad IVA (come pure l'occasionale effettuazione di operazioni imponibili, da parte di un soggetto che svolge essenzialmente un'attività esente) non dà luogo all'applicazione del pro-rata. In tali casi torna, naturalmente, applicabile, ai fini della determinazione dell'imposta detraibile, il criterio generale dell'utilizzazione specifica dei beni e dei servizi, con indetraibilità dell'imposta afferente ai beni ed i servizi impiegati nelle operazioni esenti".

In altre parole, il meccanismo del pro-rata trova applicazione soltanto in presenza di operazioni riconducibili ad una attività caratteristica del soggetto d'imposta (e non da parte del soggetto che svolga essenzialmente un'attività soggetta a IVA ed effettui sporadicamente operazioni esenti non concretizzano una vera e propria attività imputabile al medesimo).

Con riferimento al caso di specie, al fine di stabilire se, alla luce del quadro normativo sopra richiamato, l'effettuazione, da parte della società istante, dei servizi in questione (esenti da IVA) comporti o meno l'applicazione del pro-rata di detraibilità di cui all'art. 19-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, occorre dunque, verificare se tali operazioni

integrino un'attività propria della società istante ovvero, al contrario, se le stesse assumano carattere occasionale e, in quanto tali, non diano luogo alla determinazione del pro-rata di detraibilità dell'imposta.

In proposito, giova richiamare l'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia nella sentenza 29 aprile 2004, causa C-77/01 (in particolare, il procedimento dinanzi alla Corte verteva sulla rilevanza, ai fini del calcolo del pro-rata di detraibilità, di operazioni esenti - nella specie, operazioni finanziarie- realizzate da una holding nei confronti delle società partecipate).

Nella citata sentenza la Corte di Giustizia giunge ad affermare che l'attività esente può essere considerata accessoria se - in base ad una verifica in concreto che spetta al giudice effettuare - l'esercizio della stessa comporti un uso estremamente limitato di beni o servizi. Ad avviso della Corte di Giustizia, in particolare, non assume rilevanza determinante, ai fini del riconoscimento del carattere accessorio dell'attività economica esente, l'entità dei redditi provenienti dalla stessa.

Il medesimo orientamento espresso dalla Corte di Giustizia è confermato anche dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione.

In particolare, la Suprema Corte ha affermato che, ai fini della detraibilità dell'IVA relativa agli acquisti, sono suscettibili di incidere sulla determinazione del pro-rata di detraibilità non solo gli atti che tipicamente esprimono il raggiungimento del fine societario, ma anche gli atti ulteriori che configurino strumento normale e non meramente occasionale per il conseguimento del fine produttivo; per contro, sono irrilevanti, ai fini del pro-rata, tutte le attività che, pur se previste nell'atto costitutivo,

siano eseguite solo in modo occasionale o accessorio per un migliore svolgimento dell'attività propria dell'impresa.

Vanno, quindi, escluse dal calcolo del pro rata "(...) tutte le attività che, pur se previste nell'atto costitutivo, siano eseguite solo in modo occasionale o accessorio per un migliore svolgimento dell'attività propria d'impresa (...)" (Corte di Cassazione, sentenza n. 11085 del 07.05.2008) mentre invece rientrano nell'attività propria (e, quindi, devono essere considerati nel calcolo del pro rata) gli atti finalizzati al perseguimento del fine produttivo "(...) secondo parametri di regolarità causale o comunque che siano legati al perseguimento del fine da una connessione funzionale non occasionale (...)" (Corte di Cassazione, sentenza n. 6484 del 16.03.2018).

Coerentemente con la giurisprudenza comunitaria e con quella interna, la risoluzione 5 aprile 2011, n. 41/E - ribadendo, tra l'altro, un principio interpretativo già espresso nella circolare 26 novembre 1987, n. 71 - ha chiarito che la nozione di "attività propria dell'impresa" va assunta sotto il profilo prevalentemente qualitativo, intesa, cioè, come quella diretta a realizzare l'oggetto sociale e, quindi a qualificare sotto l'aspetto oggettivo l'impresa esercitata, proiettata sul mercato e nota ai terzi. In base a tale nozione, il citato documento di prassi ha escluso che operazioni normalmente intese di natura finanziaria - esenti ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 1) del d.P.R. n. 633 del 1972 - poste in essere da concessionarie automobilistiche possano essere considerate come attività propria delle stesse. Piuttosto, dette operazioni - a prescindere dalla frequenza con la quale sono realizzate e dalla loro entità - devono essere qualificate come strumentali o accessorie al migliore svolgimento dell'ordinaria attività esercitata (nella specie, vendita di automobili). Conseguentemente, secondo il citato documento

di prassi, tali operazioni sono escluse dal calcolo della pro-rata di detraibilità dell'IVA, sempreché - come precisato dalla Corte di Giustizia - le stesse comportino un limitato impiego di lavoro, beni e servizi rilevanti ai fini IVA, tale da non costituire una vera e propria organizzazione specificamente dedicata alla gestione dei finanziamenti concessi.

In sostanza, dai principi desumibili dalla richiamata giurisprudenza e dalla prassi amministrativa, il carattere non sistematico e il limitato uso di beni e servizi costituiscono gli elementi sufficienti a qualificare occasionale e accessoria una determinata operazione economica, giustificando, conseguentemente, l'esclusione dell'applicazione del pro-rata di cui all'art. 19-bis, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Avendo riguardo al caso in esame, si è dell'avviso che il servizio che la società istante si è impegnata a fornire - consistente nel "servizio di noleggio di una unità navale battente bandiera italiana e/o comunitaria funzionale all'assistenza e sorveglianza sanitaria dei migranti soccorsi in mare ovvero giunti sul territorio nazionale a seguito di sbarchi autonomi nell'ambito dell'emergenza relativa al rischio sanitario connesso all'insorgenza di patologie derivanti da agenti virali trasmissibili", esente da IVA ai sensi dell'art. 10, comma 1, numero 21) del d.P.R. n. 633 del 1972 - non sia riconducibile all'attività propria della società medesima.

L'oggetto sociale di ALFA, infatti, è costituito dalla realizzazione, direttamente o indirettamente, di iniziative armatoriali regolate dal codice della navigazione per il trasporto dei passeggeri, merci, rotabili e contenitori, ivi comprese l'attività di raccomandazione marittima, l'assunzione di agenzie e rappresentanze di compagnie marittime ed aeree italiane e straniere.

Si tratta, dunque, di una tipologia di attività rispetto alla quale il servizio descritto nell'istanza in esame, connesso all'emergenza da Covid-19, fornito da ALFA può considerarsi estraneo anche sotto il profilo di una connessione funzionale.

In altri termini, sotto il profilo qualitativo, il servizio in questione (esente da IVA), stante anche il carattere eccezionale della situazione per la quale si è reso necessario, non può considerarsi diretto a realizzare l'oggetto sociale e, quindi, nei termini anzidetti, a qualificare sotto l'aspetto oggettivo l'impresa esercitata, proiettata sul mercato e nota ai terzi.

Depone per questa conclusione anche il carattere temporaneo del servizio prestato, considerato che la fornitura dello stesso è temporalmente limitata al perdurare della situazione di emergenza sanitaria causata dalla diffusione del Covid-19.

Inoltre, tenendo conto di quanto affermato nell'istanza in trattazione, assunto acriticamente in questa sede, ALFA non dispone di alcuna organizzazione specificamente dedicata alla fornitura dei servizi di assistenza/accoglienza alloggiativa, idonea a rendere su base sistematica e coordinata e, dunque, alla stregua di una vera e propria attività economica, le prestazioni di assistenza e ricovero di cui all'art. 10, comma 1, n. 21) del d.P.R. n. 633 del 1972 che caratterizzano il "servizio di noleggio di una unità navale battente bandiera italiana e/o comunitaria funzionale all'assistenza e sorveglianza sanitaria dei migranti soccorsi in mare ovvero giunti sul territorio nazionale a seguito di sbarchi autonomi nell'ambito dell'emergenza relativa al rischio sanitario connesso all'insorgenza di patologie derivanti da agenti virali trasmissibili", qualificato esente da IVA secondo la risposta n. 445 del 2020, in virtù delle caratteristiche oggettive dello stesso, a prescindere, dunque, dalle caratteristiche soggettive del fornitore (i.e. ALFA).

In forza delle considerazioni sopra esposte, ai fini della determinazione dell'imposta detraibile, si è dell'avviso che nella fattispecie in esame torni applicabile il criterio generale dell'utilizzazione specifica dei beni e dei servizi, con conseguente indetraibilità dell'IVA afferente i beni ed i servizi impiegati nelle operazioni esenti ai sensi dell'art. 19, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972.

**firma su delega del Direttore Centrale,
Capo Divisione aggiunto
Vincenzo Carbone
Delega n. 14034 del 10 novembre 2022**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**