

**Risposta n. 166**

**OGGETTO:** Art. 8 comma 5 del DPR n. 633/72 - Cessioni di beni all'esportazione

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

**QUESITO**

La società ALFA ha sottoscritto un contratto con una società Beta, stabilita in un altro Stato X, membro dell'Unione europea, avente ad oggetto l'attività di ingegneria di costruzione, fornitura, costruzione, carico e rizzaggio ... su un mezzo navale di una struttura per una piattaforma marina da installare nell'Oceano ... di fronte alle coste del citato Stato membro Ue (all'interno delle acque territoriali, entro le dodici miglia dalla costa). Tale struttura sarà fissata al fondo marino e costituirà il supporto di una sottostazione elettrica offshore, destinata a convogliare a terra l'energia elettrica prodotta dalle pale eoliche per la successiva immissione nella rete elettrica. I lavori di ingegneria e costruzione saranno realizzati in un cantiere in Italia e la struttura, una volta completata, sarà poi caricata su un mezzo navale (resa contrattuale FOB cantiere in Italia) che la trasporterà in un luogo dell'Oceano... per essere ivi installata.

Ciò posto, l'istante evidenzia che sussistono obiettive condizioni di incertezza in merito alla disciplina IVA della fattispecie descritta, in quanto nel comma 5 dell'articolo 8 del d.P.R. n. 633/1972 non è precisato l'uso al quale sono destinate le

piattaforme di sfruttamento delle risorse.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'istante ritiene che l'operazione descritta costituisca una cessione di bene all'esportazione non imponibile ai sensi dell'articolo 8, primo e quinto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972. Il primo comma, in particolare, definisce le cessioni di beni all'esportazione mentre il quinto comma prevede che *"Ai fini dell'applicazione del primo comma si intendono spediti o trasportati fuori della Comunità anche i beni destinati ad essere impiegati nel mare territoriale per la costruzione, la riparazione la manutenzione, la trasformazione, l'equipaggiamento e il rifornimento delle piattaforme di perforazione e sfruttamento, nonché per la realizzazione di collegamenti fra dette piattaforme e la terraferma"*.

La struttura commissionata dalla società Beta stabilita nello Stato membro UE X sarà installata nell'Oceano... su una piattaforma marina collocata all'interno delle acque territoriali dello Stato membro UE X e verrà utilizzata per la produzione di energia elettrica eolica.

In conseguenza della qualificazione dell'operazione descritta come cessione all'esportazione, l'istante intende emettere fattura al momento dell'effettuazione dell'operazione con l'indicazione "operazione non imponibile".

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 8, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 prevede il regime di non imponibilità per le cessioni di beni all'esportazione. In particolare, la lettera a) individua le esportazioni cd. "dirette" ossia *"le cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedizione di beni fuori del territorio della Comunità economica europea, a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, anche per*

*incarico dei propri cessionari o commissionari di questi. I beni possono essere sottoposti per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni. L'esportazione deve risultare da documento doganale, o da vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un esemplare della fattura ovvero su un esemplare della bolla di accompagnamento emessa a norma dell'art. 2 del decreto del Presidente della Repubblica 6 ottobre 1978, n. 627..."*.

La lettera b) individua le esportazioni cd. "indirette" ovvero "*le cessioni con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità economica europea entro novanta giorni dalla consegna, a cura del cessionario non residente o per suo conto, ad eccezione dei beni destinati a dotazione o provvista di bordo di imbarcazioni o navi da diporto, di aeromobili da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato e dei beni da trasportarsi nei bagagli personali fuori del territorio della Comunità economica europea; l'esportazione deve risultare da vidimazione apposta dall'ufficio doganale o dall'ufficio postale su un esemplare della fattura"*.

Il quinto comma dell'articolo 8 in commento, introdotto dall'articolo 57, comma 1, lett. D), del DL n. 331 1993, dispone che "*Ai fini dell'applicazione del primo comma si intendono spediti o trasportati fuori della Comunità anche i beni destinati ad essere impiegati nel mare territoriale per la costruzione, la riparazione, la manutenzione, la trasformazione, l'equipaggiamento e il rifornimento delle piattaforme di perforazione e sfruttamento, nonché per la realizzazione di collegamenti fra dette piattaforme e la terraferma"*.

Con tale norma il legislatore italiano ha esercitato l'opzione prevista dall'articolo 157, paragrafo 1, lettera d) della direttiva 2006/112/CE che consente di applicare il regime di non imponibilità a talune operazioni caratterizzate, in sostanza, da una rilevanza territoriale extra unionale.

Nella circolare del 23/02/1994 n. 13 sono state illustrate le novità contenute nel quinto comma dell'articolo 8 del d.P.R. n. 633 del 1972 che, in particolare, come

rappresentato dall'istante, ha ricompreso nel concetto di cessione all'esportazione anche le operazioni di spedizione e trasporto di beni utilizzati nel mare territoriale per la costruzione, la riparazione, la manutenzione, la trasformazione, l'equipaggiamento ed il rifornimento delle piattaforme di perforazione e sfruttamento, nonché per la realizzazione di collegamenti fra dette piattaforme e la terraferma.

Ciò posto, con riferimento alla operazione posta in essere dall'istante, stante la natura complessa della stessa, occorre preliminarmente chiarire se rientri tra le cessioni di beni ai sensi dell'articolo 2 del d.P.R. n. 633 del 1972 o tra le prestazioni di servizi di cui all'articolo 3 del citato decreto.

Con riferimento alle fattispecie caratterizzate dalla presenza di operazioni composite e miste, in esecuzione di contratti internazionali, peraltro, appare utile

richiamare i chiarimenti forniti dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea con le sentenze del 29 marzo 2007, causa C-111/05 (Aktiebolaget NN c. Svezia), e del 27 ottobre 2005, causa C-41/04 (Levob Verzekeringen BV c. Paesi Bassi).

Nella sentenza resa nel corso della causa C-111/05, in particolare, i Giudici comunitari hanno esaminato i profili fiscali relativi ad un'operazione di fornitura e di posa in opera di un cavo a fibre ottiche collegante due Stati membri e posizionato parzialmente al di fuori del territorio comunitario, riconoscendo - in via preliminare - la necessità di "stabilire se, dal punto di vista dell'IVA, la fornitura e la posa in opera di un cavo (...) debbano essere trattate come due operazioni imponibili distinte o come un'unica operazione composita, costituita da più elementi" (cfr. punto 20 della sentenza).

Al riguardo, la Corte, richiamando la sua pregressa giurisprudenza, ha ribadito che "quando un'operazione è costituita da una serie di elementi e di atti, si devono anzitutto prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali si svolge l'operazione considerata per determinare, da un lato, se ci si trovi di fronte a due o più prestazioni distinte o ad un'unica prestazione e, dall'altro, se, in quest'ultimo caso la detta prestazione unica debba essere qualificata come cessione di beni o come

prestazione di servizi" (cfr. punto 21 della sentenza e giurisprudenza ivi menzionata).

Per i Giudici europei, infatti, da un lato, "ciascuna operazione dev'essere considerata di regola come autonoma e indipendente e (...) dall'altro, l'operazione costituita da un'unica prestazione sotto il profilo economico non dev'essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA(...)", con la conseguenza che "occorre, in primo luogo, individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi per stabilire se il soggetto passivo fornisca al suo cliente più prestazioni principali distinte o un'unica prestazione" (cfr. punto 22).

Quanto ai criteri per l'individuazione dei c.d. "elementi predominanti" di una determinata prestazione mista o composita, i Giudici comunitari affermano che "se è vero che il rapporto tra il prezzo del bene e quello dei servizi è un dato obiettivo che rappresenta un indice di cui si può tener conto nel qualificare l'operazione di cui alla causa principale, è altrettanto vero (...) che il costo del materiale e dei lavori non deve, da solo, assumere un'importanza decisiva" (cfr. punto 37).

Nel caso oggetto della sentenza in esame, dunque, la Corte di Giustizia giunge ad escludere che la prestazione di servizi (ossia, la posa in opera del cavo) abbia un carattere prevalente sulla cessione del bene (il cavo), rilevando che "dalla descrizione delle clausole del contratto contenuta nella decisione di rinvio risulta che i lavori che devono essere compiuti dal fornitore si limitano alla posa in opera del cavo di cui trattasi nella causa principale e non hanno lo scopo o il risultato di alterare la natura del detto cavo e neppure quello di adattarlo ai bisogni specifici del cliente" (cfr. punto 39 della sentenza).

La scrivente è dell'avviso che i medesimi principi si applichino al caso prospettato nell'istanza di interpello, in cui si verte delle obbligazioni assunte dall'Istante in base al contratto stipulato con la società Beta stabilita in un altro Stato membro UE, X.

Dal contratto... si evince che l'istante, in qualità di "...", si obbliga a fornire al

"..." (...) una struttura in acciaio che verrà installata nella piattaforma marina del cliente del "..." (...), sita nelle acque territoriali dello Stato membro UE X. La struttura in acciaio, una volta costruita in Italia, sarà caricata su una nave messa a disposizione dal "...", ormeggiata presso... e trasportata FOB (free on board) sulla piattaforma marina sita nelle acque territoriali dello Stato membro UE X.

Il corrispettivo dell'operazione è... comprensivo delle spese relative al lavoro necessario per costruire il prodotto, al materiale, al disegno industriale, al test da effettuare, al personale, al trasporto, alle procedure doganali (...).

Tale somma può subire delle variazioni in corso d'opera, prima della data di consegna del bene, sulla base di un accordo tra il "..." e il "...".

Alla luce delle clausole contrattuali esaminate, della descrizione dell'operazione effettuata dall'istante, la scrivente ritiene che l'operazione configuri una cessione di beni e non invece una prestazione di servizi.

Circa la qualificazione della cessione in commento come cessione all'esportazione ai sensi dell'articolo 8 del d.P.R. n. 633 del 1972, si osserva quanto segue.

Nel quinto comma dell'articolo 8 in commento rientrano le ipotesi in cui i beni sono destinati ad essere impiegati nel mare territoriale, per le operazioni ivi indicate. Secondo la Convenzione delle Nazioni Unite sui diritti del mare (Convenzione di "Montego Bay") "La sovranità dello Stato costiero si estende, al di là del suo territorio e delle sue acque interne e, nel caso di uno Stato-arcipelago, delle sue acque arcipelagiche, a una fascia adiacente di mare, denominata mare territoriale" (articolo 1, comma 2). Inoltre, l'articolo 3 stabilisce che "Ogni Stato ha il diritto di fissare la larghezza del proprio mare territoriale fino a un limite massimo di 12 miglia marine, misurate a partire dalle linee di base determinate conformemente alla presente Convenzione".

Nel caso descritto nell'istanza, i beni saranno utilizzati al di fuori delle acque territoriali italiane, precisamente su di una piattaforma nell'Oceano... all'interno delle

acque territoriali dello Stato membro UE X.

Pertanto, a prescindere dalla qualificazione della piattaforma oggetto del contratto come piattaforma di perforazione ai sensi della richiamata disposizione, la scrivente è dell'avviso che non si renda applicabile l'articolo 8 del d.P.R. n. 633 del 1972, ma che la fattispecie configuri più correttamente una cessione intracomunitaria non imponibile ai sensi dell'articolo 41, comma 1, lettera a) del DL n. 331 del 1993 a favore della società stabilita nello Stato membro UE X.

Per quanto concerne gli adempimenti contabili, l'istante deve emettere la fattura a norma dell'articolo 21 del d.P.R. n. 633 del 1972 entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, con l'indicazione, in luogo dell'ammontare dell'imposta, che si tratta di operazione non imponibile e con l'eventuale specificazione della relativa norma comunitaria o nazionale. La fattura deve inoltre contenere l'indicazione del numero di identificazione attribuito, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, al cessionario dallo Stato membro di appartenenza (cfr. articolo 46, comma 2, del DL n. 331 del 1993).

Va da sé che l'applicazione della non imponibilità è condizionata al rispetto di tutte le circostanze previste dall'articolo 41 ed in particolare della prova del trasporto del bene da parte del cedente al di fuori del territorio dello Stato, secondo quanto prevede l'articolo 45-bis del regolamento n. 282 del 2011.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**