



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 21 maggio 2009

Oggetto: Acquisto di aeromobili e di altri beni e servizi destinati ad attività di trasporto aereo a prevalente carattere internazionale. Art. 8-bis, comma 1, lett. c) e d) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 8-bis, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 è stato esposto il seguente

QUESITO

La Alfa S.p.A. (in seguito, società istante o Alfa) ha assunto tale denominazione a seguito di delibera assembleare del ... 2008, che ha modificato completamente l'oggetto sociale precedente.

Per effetto della citata modifica, la società istante si è predisposta ad operare, in via principale, come vettore aereo, esercitando linee e collegamenti per il trasporto di persone e cose in Italia, fra l'Italia e Paesi esteri, nonché in Paesi esteri, precisando che la precedente diversa attività statutaria non è stata svolta né nel periodo d'imposta coincidente con l'anno solare 2007 né nella frazione del successivo anno 2008.

Con documentazione integrativa pervenuta il ... 2009, la società istante ha precisato, a parziale rettifica della originaria istanza, che a far data dal ... 2009 la

società Alfa ha assunto la denominazione di Alfa 2 S.p.A. e che nessun acquisto di materiale aeronautico, o comunque riferibile a beni e servizi di cui all'articolo 8-*bis* del D.P.R. n. 633 del 1972, si è verificato nel corso del 2008. Pertanto, l'istanza di interpello deve intendersi riferita al solo anno 2009 e, più precisamente, a partire dal ... 2009, data in cui Alfa ha iniziato ad operare quale vettore aereo internazionale, con la nuova denominazione di Alfa 2.

Nel 2009 Alfa intende procedere all'acquisto di beni e servizi direttamente connessi alla menzionata attività di trasporto aereo, quali aeromobili, apparati motore e loro componenti, nonché parti di ricambio degli stessi, oltre a relative dotazioni di bordo e forniture destinate al rifornimento degli aeromobili.

In particolare, i fornitori di apparati motore, ricambi e dotazioni di bordo potranno essere nazionali, comunitari o extra-comunitari, mentre non verranno effettuati importazioni o acquisti intracomunitari di aeromobili in quanto i nuovi velivoli saranno acquisiti mediante lo strumento della locazione operativa.

Ciò premesso, Alfa chiede se all'acquisto dei suddetti beni e servizi sia applicabile il regime di non imponibilità di cui all'art. 8-*bis*, primo comma, lettere *c*), *d*) ed *e*), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Alfa ritiene di essere legittimata a fruire del predetto regime di non imponibilità IVA sin dal momento dell'acquisizione dei menzionati beni e servizi in quanto, già in possesso del requisito soggettivo dell'esercizio di "impresa di navigazione aerea" previsto dal citato art. 8-*bis*, sarà con ogni probabilità in condizione di provare anche il requisito oggettivo (l'effettuazione "prevalente" di trasporti internazionali) entro la fine dell'anno in cui l'acquisto è effettuato.

A quest'ultimo riguardo, Alfa rinvia ai chiarimenti forniti nella circolare n. 26 del 3 agosto 1979 e nella risoluzione n. 505084 del 25 luglio 1987.

Con la circolare n. 26 del 1979 il Ministero delle Finanze ha precisato che: *"al fine di stabilire il criterio della prevalenza, assumono rilevanza i corrispettivi dei trasporti effettuati parte nel territorio nazionale e parte in quello"*

estero, nonché tra due o più Stati esteri, in confronto ai corrispettivi dei trasporti effettuati esclusivamente all'interno dello Stato", mentre con la risoluzione n. 505084 del 1987 ha chiarito che tale requisito deve sussistere "concretamente e non soltanto in via potenziale entro l'anno solare in cui è effettuata l'importazione".

Pertanto, ai fini della determinazione della "prevalenza" dei trasporti internazionali nell'ambito dell'attività esercitata in via principale la società istante intenderebbe:

a) raffrontare i corrispettivi delle prestazioni di trasporto effettuate su tratte nazionali con i corrispettivi relativi ai trasporti su tratte internazionali (comprendenti sia quelle percorse esclusivamente all'estero che quelle effettuate in parte sul territorio nazionale, computate però per intero);

b) effettuare una valutazione di tipo previsionale sul "fatturato" ai fini dell'eventuale raggiungimento della prevalenza dei trasporti internazionali su quelli interni entro il termine dell'anno solare in cui l'acquisto degli aeromobili è effettuato.

In altri termini, pur non essendo la Alfa in grado, nel primo periodo di operatività e in quelli successivi, di verificare al momento di effettuazione degli acquisti di beni e servizi indicati nell'art. 8-bis, primo comma, lettere c), d) ed e) del D.P.R. n. 633 del 1972 il raggiungimento del requisito oggettivo della prevalenza, essa ritiene che tale requisito sarà regolarmente soddisfatto e ordinariamente verificabile al termine di ciascuna anno solare nel corso del quale viene operato l'acquisto (e ciò alla stregua di quanto già oggi accade, in sostanza, in capo al vettore aereo di bandiera).

Alfa ritiene di poter correttamente:

- informare per iscritto i propri fornitori del possesso dei requisiti di vettore aereo con prevalente attività di trasporto internazionale durante ciascun anno solare;

- chiedere ai fornitori l'emissione di fatture non imponibili ad IVA per le cessioni di beni e prestazioni di servizi indicate nel citato art. 8-bis;

- non procedere alla regolarizzazione ai sensi dell'art. 6, ottavo comma, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, delle fatture ricevute in corso d'anno;
- verificare, al termine di ciascun anno solare, la ricorrenza dei requisiti previsti in particolare dall'art. 8-bis, primo comma, lett. c), per fruire del beneficio fiscale;
- informare i fornitori per iscritto, nell'eventualità che non si dovessero verificare i menzionati requisiti, della necessità di emettere fatture con addebito dell'imposta ovvero, con riferimento alle operazioni già effettuate, di emettere note di variazione in aumento della sola imposta ai sensi dell'art. 26, primo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, liquidando le sanzioni dovute (eventualmente in misura ridotta in applicazione dell'istituto del ravvedimento operoso).

Come emerge dalla documentazione integrativa trasmessa, il requisito della prevalenza del trasporto internazionale sussiste per ciascuno dei primi tre mesi dell'anno 2009 (che costituisce, come sopra evidenziato, l'unica annualità cui si riferisce l'istanza di interpello). La ricorrenza di tale requisito è provato dai dati di traffico consuntivi, relativi al predetto trimestre, allegati alla documentazione esibita.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 8-bis, primo comma, lettera c) del D.P.R. n. 633 del 1972 assimila alle cessioni all'esportazione, e dunque considera operazioni non imponibili, tra l'altro "*c) le cessioni di aeromobili destinati a imprese di navigazione aerea che effettuano prevalentemente trasporti internazionali; d) le cessioni di apparati motori e loro componenti e di parti di ricambio degli ... aeromobili ..., le cessioni di beni destinati a loro dotazione di bordo e le forniture destinate al loro rifornimento e vettovagliamento ...; e) le prestazioni di servizi ... relativi alla ... manutenzione, riparazione ..., locazione e noleggio ... degli aeromobili ...*".

Tale disposizione costituisce diretta attuazione di quanto previsto dall'articolo 148, lettera f), della Direttiva n. 2006/112/CE.

Con riguardo a tale disposizione – in precedenza contenuta nell’articolo 15, punto n. 6, della Direttiva n. 77/388/CEE – la Corte di Giustizia ha affermato che *“spetta al giudice nazionale valutare la rilevanza rispettiva delle parti di attività internazionali e non internazionali di queste compagnie. Al fine di procedere a questa valutazione, possono essere presi in considerazione tutti gli elementi che danno un’indicazione della rilevanza relativa del tipo di trasporto interessato, in particolare il fatturato”* (sentenza 9 ottobre 2002, causa C-382/02).

Conforme al principio enunciato nella riferita sentenza è il criterio già adottato dall’Amministrazione finanziaria con circolare n. 26 del 3 agosto 1979; in tale documento di prassi è stato chiarito che *“al fine di stabilire il criterio di prevalenza, assumono rilevanza i corrispettivi dei trasporti effettuati parte nel territorio nazionale e parte in quello estero, nonché tra due o più Stati esteri, in confronto ai corrispettivi dei trasporti effettuati esclusivamente all’interno dello Stato”*.

La concreta applicazione di tale criterio, in base al quale la prevalenza del trasporto internazionale è accertata – su base annua – rapportando i corrispettivi relativi a tali trasporti ai corrispettivi dei trasporti effettuati in Italia, comporta normalmente che la valutazione venga effettuata con riguardo all’anno precedente, cioè dopo che sia stato determinato l’ammontare complessivo dei corrispettivi conseguiti della compagnia aerea.

È necessario, inoltre, ai fini dell’attribuzione del beneficio fiscale, che la prevalenza del traffico internazionale sussista non solo con riguardo all’anno precedente a quello di acquisto dell’aeromobile, ma anche all’anno nel corso del quale l’acquisto è effettuato.

Tale orientamento è desumibile dalla risoluzione del 25 luglio 1987, n. 505084 in cui è stato riconosciuto il beneficio della non applicazione dell’IVA – in virtù del combinato disposto degli articoli 8-bis, primo comma, lettera c) e 68, primo comma, lettera a) del D.P.R. n. 633 del 1972 – relativamente ad una operazione di importazione di un aeromobile effettuata da un soggetto che operava, precedentemente all’importazione medesima, in qualità di noleggiante

vettore. In tale caso, pur confermandosi la rilevanza dell'attività effettuata nell'anno precedente a quello di acquisto dell'aeromobile, è stato precisato che il presupposto della prevalenza del traffico internazionale deve sussistere anche per l'anno in corso.

La citata risoluzione, infatti, precisa che *“per quanto concerne, infine, l'ulteriore condizione prevista dal più volte richiamato art. 8-bis, e cioè che la parte prevalente dell'attività eseguita sia costituita da trasporti internazionali, si osserva che, per il definitivo riconoscimento dell'agevolazione, è indispensabile che il cennato presupposto sussista concretamente e non soltanto in via potenziale, entro l'anno solare in cui è stata effettuata l'importazione”*.

In definitiva, può ritenersi che il regime di non imponibilità in commento si applica alle cessioni di aeromobili effettuate nei confronti di imprese di navigazione aerea che, nell'anno antecedente all'acquisto, hanno effettuato prevalentemente trasporto internazionale e che confermano tale requisito nell'anno in cui tale cessione viene effettuata. In assenza di quest'ultima condizione, l'operazione va assoggettata a IVA venendo meno il beneficio della non imponibilità (legittimamente e provvisoriamente) applicato sulla base del traffico prevalente internazionale registrato nell'anno precedente.

Ciò posto, occorre esaminare il trattamento da riservare ad una compagnia aerea che, come nel caso rappresentato da Alfa, effettua operazioni ricomprese nel disposto del citato articolo 8-bis nell'anno in cui inizia l'attività di impresa di navigazione aerea (nel caso in esame, il 2009).

In tale ipotesi, mancando il riferimento ad un'annualità precedente, le parti non potranno che riferirsi esclusivamente all'anno in corso, con la conseguenza che la cessione potrà essere effettuata in regime di non imponibilità nel presupposto, dichiarato dall'acquirente al venditore, che in tale anno l'acquirente stesso abbia effettuato (per il periodo antecedente la data di acquisto) ed effettuerà (per il successivo periodo dell'anno) trasporto internazionale in misura superiore a quello nazionale.

Sulla base dei principi esposti, è comunque necessario confermare, al termine del periodo d'imposta, che il requisito della prevalenza si sia concretamente realizzato con riferimento all'intero anno.

Si ritiene dunque che Alfa possa acquisire, nel primo anno di effettivo esercizio dell'attività di navigazione aerea, gli aeromobili in regime di non imponibilità dichiarando al cedente che effettuerà prevalentemente trasporto internazionale, a condizione tuttavia che il requisito del prevalente traffico internazionale, già concretamente verificato con riguardo al periodo compreso tra l'inizio dell'attività e la data di effettuazione dell'operazione, trovi conferma al termine del periodo d'imposta con riferimento all'intera annualità 2009.

In carenza di quest'ultima condizione, dovrà essere emessa nota di variazione in aumento dell'imposta ai sensi dell'articolo 26, comma primo, del D.P.R. n. 633 del 1972, secondo le modalità prospettate dall'istante.

Va da sé che la soluzione sopra evidenziata è riferibile esclusivamente al primo anno di effettivo esercizio dell'attività di navigazione aerea svolta dalla Alfa; per le acquisizioni effettuate nelle successive annualità occorrerà riscontrare che nell'annualità precedente all'acquisto stesso sia stato effettuato trasporto internazionale in misura prevalente e che tale condizione trovi conferma al termine dell'anno in cui si effettua l'acquisizione.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.