

Risposta n. 843/2021

OGGETTO: Attestazione della condizione di navigazione in alto mare ai fini della non imponibilità in presenza di subappalto - art. 8-bis lett. e) d.P.R. n. 633/72

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

QUESITO

"Alfa" S.p.A. (di seguito "Istante" e/o "Società") esercita, tra le altre, attività in campo navale nel settore della classificazione navale e del rilascio dei certificati statutari.

A tal fine la Società rappresenta che:

- la classificazione consiste nell'assegnazione di un certificato di "classe" ed è rilasciata seguendo norme contenute in regolamenti tecnici che riguardano i dimensionamenti e la costruzione delle strutture dello scafo, dei macchinari e degli impianti essenziali, la qualità dei materiali ed il loro stato di conservazione;
- i certificati statutari, invece, attestano se la nave o l'imbarcazione risulta conforme a normative nazionali o internazionali relative soprattutto alla sicurezza della navigazione ed alla prevenzione dell'inquinamento marino.

Con riferimento alla natura delle prestazioni e al tipo di beni collaudati, i servizi resi dall'Istante sono finalizzati al rilascio delle certificazioni necessarie per attestare che i materiali e le componenti installati a bordo della nave possiedono i requisiti

richiesti ai fini della classificazione navale e del rilascio delle certificazioni di sicurezza ed ambientali, risultando pertanto necessari per l'attribuzione ed il mantenimento della classe ed il rilascio e rinnovo delle certificazioni di sicurezza: infatti, in estrema sintesi, il positivo esito delle procedure di classificazione e di rilascio delle certificazioni risulta subordinato all'impiego, nella fase materiale di costruzione della nave, di materiali e componenti che, a loro volta, risultino pienamente conformi alle normative tecniche di dettaglio disciplinanti le caratteristiche progettuali e costruttive dei beni in esame.

La classificazione della nave consegue, infatti, all'accertamento che in ogni singola fase della progettazione e della costruzione navale siano state puntualmente rispettate tutte le norme tecniche che regolano la costruzione dello scafo, dei macchinari e degli impianti essenziali, nonché la qualità dei materiali impiegati. Ciascuno dei singoli pezzi e componenti in relazione ai quali si è conclusa positivamente la procedura di certificazione, al termine dell'intervento della Società, viene identificato con un numero di immatricolazione - oltre che con il marchio "Alfa" S.p.A. - che assume pertanto rilevanza quale immediato riscontro in merito all'idoneità al suo utilizzo per la costruzione della nave o la riparazione navale.

Si tratta, quindi, di beni appositamente ordinati e realizzati per essere collocati su una nave specifica, alla quale sono state adattate le loro caratteristiche costruttive.

Con riguardo al soggetto nei cui confronti tali prestazioni sono rese, l'Istante rappresenta di ricevere l'ordine di effettuare il servizio dal produttore dello specifico bene oggetto di collaudo, al quale la relativa produzione è stata commissionata dal cantiere navale che effettua la costruzione (o riparazione o trasformazione) di una nave per conto dell'armatore: trattasi, dunque, di prestazioni riconducibili al contratto di base stipulato tra il cantiere navale e l'armatore, dal momento che i beni collaudati dall'Istante sono sin dall'origine destinati ad una specifica nave, in quanto già ordinati dal cantiere che ha ricevuto l'appalto per la costruzione navale dall'armatore.

In particolare, quindi, è certa sin dall'origine la destinazione dei componenti

collaudati dalla Società ad una specifica nave, ma il committente diretto nei confronti del quale l'Istante deve emettere la fattura per le prestazioni di servizi effettuate, nella maggior parte delle situazioni, non è direttamente l'armatore bensì il cantiere o il produttore dei materiali navali da collaudare.

Sotto il profilo IVA la Società rappresenta, senza porre a tal fine alcun dubbio, di fatturare in regime di non imponibilità, ex art. 8-bis, c. 1 lett. e) del d.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 633, le prestazioni di collaudo finalizzate alla certificazione, approvazione od omologazione dei prodotti marini impiegati nella costruzione o manutenzione o riparazione di specifiche navi e dei relativi impianti di bordo, rese nei confronti del costruttore principale o di subappaltatori ed oggetto di documentazione in cui risulta comprovata dal committente la destinazione navale certa dei beni - mediante evidenza del numero di costruzione navale o di iscrizione al Registro Navale della nave destinataria degli stessi - sempreché, beninteso, siano soddisfatti anche gli altri requisiti richiesti dalla norma attualmente vigente (i.e. commercialità e soddisfacimento del requisito dell'effettivo utilizzo in alto mare ove necessari).

È pacifico, infatti, che il regime di non imponibilità ex art. 8-bis lett. e) del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ha carattere oggettivo e si estende a tutte le prestazioni di servizi necessarie, come mezzo al fine, per la costruzione, manutenzione, riparazione, ecc. delle navi agevolabili a prescindere dai particolari requisiti soggettivi degli assuntori dei lavori o dagli schemi contrattuali posti in essere per la realizzazione dell'opera, estendendosi dunque anche ai subappalti (cfr. Risoluzione n. 37/E del 17/5/2010, Risoluzione n. 161/E del 30/7/2003, Nota 18/4/86, n. 356560, C.M. 3/8/79, n. 26, prot. 411138).

La Società, inoltre, in linea con la prassi emanata in relazione alla normativa previgente, ai fini dell'applicabilità del regime di non imponibilità ex art. 8-bis, lett. e) del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 per le prestazioni di servizi relative a navi agevolabili, conserva le dichiarazioni cartacee attestanti che le navi sulle quali la componentistica certificata viene installata soddisfano il requisito dell'effettivo utilizzo

in "alto mare" (cfr. risoluzione n. 2/E del 12 gennaio 2017 e risoluzione 6/E del 16 gennaio 2018).

Al riguardo, tuttavia, l'Istante rappresenta che la Legge di Bilancio 2021 (Legge 30 dicembre 2020 n. 178) ha modificato il predetto articolo 8-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 inserendo la previsione secondo cui *"I soggetti che intendono avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza pagamento dell'imposta" attestino la condizione della navigazione in alto mare mediante apposita dichiarazione da redigere in conformità al modello approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate. A seguito della trasmissione telematica della dichiarazione è rilasciata apposita ricevuta telematica con indicazione del protocollo di ricezione che è necessario indicare nelle fatture emesse in base ad essa, o riportare dall'importatore nella dichiarazione doganale".*

Con Provvedimento direttoriale Prot. n. 151377/2021, pubblicato sul sito internet dell'Agenzia delle entrate in data 15 giugno 2021, sono state approvate le istruzioni ed il modello da utilizzare per le operazioni effettuate a partire dal 14 agosto 2021.

In considerazione del fatto che il modello in parola sembra impostato come se la sua compilazione dovesse avvenire unicamente - su base annua o infrannuale - da parte dell'armatore o del proprietario della nave direttamente a conoscenza degli elementi ivi richiesti, ai fini dell'implementazione degli adempimenti necessari per una corretta fatturazione in regime di non imponibilità IVA ex art. 8 bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, la Società istante, in presenza di subappalti, qualora non direttamente indicata nella dichiarazione trasmessa dall'armatore/proprietario perché, ad esempio, da questi non conosciuta, pone i seguenti quesiti:

A) In primo luogo, chiede se debba necessariamente ricevere il modello di dichiarazione dal suo subappaltante per poter fatturare le proprie prestazioni di servizi di cui trattasi in regime di non imponibilità ex art. 8-bis lett. e) del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Peraltro, considerato che in tal caso difficilmente "Alfa" per la

fatturazione dei servizi in subappalto potrebbe ricevere dalla controparte subappaltante una dichiarazione attestante il *"possesso dei documenti richiesti ai fini della dimostrazione della sussistenza della condizione"*, chiede inoltre di chiarire come procedere alla compilazione della "casella 10" del modello in parola in presenza di subappalti.

B) In alternativa, chiede se possa comunque fatturare i servizi di certificazione/collaudato di componentistica navale con comprovata destinazione su navi *"agevolabili"*, indicando in fattura il protocollo della dichiarazione rilasciata dall'armatore/proprietario nei confronti del subappaltante con riferimento alla nave cui i componenti da certificare/collaudare si riferiscono. In tal caso, l'Istante a supporto documentale della fatturazione in regime di non imponibilità ex art. 8-bis lett. e) del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 si farebbe rilasciare dal subappaltante la dichiarazione da questi ricevuta con riferimento alla nave agevolabile (cui la componentistica attiene) unitamente alla prova del riscontro telematico della sua avvenuta presentazione.

C) Dal punto di vista sanzionatorio, chiede se l'articolo 7, commi 3-bis e comma 4-ter, del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 471 possa essere interpretato facendo riferimento alla dichiarazione *"circolarizzata"* dal subappaltante (che l'ha ricevuta con riferimento alla nave agevolabile) al subappaltatore che effettua prestazioni sulla medesima nave. In tal caso, in particolare, chiede se sia corretto considerare che non si applichino sanzioni nel caso in cui l'Istante, in qualità di subappaltatore, a supporto dell'emissione delle fatture di collaudo di componentistica navale, fatturi facendo riferimento al protocollo della dichiarazione rilasciata dall'armatore/proprietario nei confronti del subappaltante con riferimento alla nave sulla quale viene montata la componentistica da collaudare/certificare e - ai fini di consentire le opportune verifiche - acquisisca copia dal subappaltatore della dichiarazione telematica da questi ricevuta e della relativa prova del riscontro per via telematica dell'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate.

D) Dato il tenore letterale della norma, chiede se sia corretto che in mancanza di dichiarazione telematica da parte della sua diretta controparte (*i.e.* il cliente subappaltante), l'Istante debba necessariamente procedere a fatturare con IVA al subappaltante italiano le sue prestazioni di servizi di collaudo/certificazione, anche se la nave sulla quale la componentistica da collaudare/certificare viene installata è agevolabile in base a dichiarazione cartacea rilasciata da un armatore/proprietario estero.

E) Infine, in presenza di prestazioni di servizi relative a navi in costruzione, chiede se il ricevimento della dichiarazione attestante la sussistenza dei requisiti su base previsionale possa coprire tutto il periodo di costruzione - anche pluriennale - della nave fino all'anno del suo primo utilizzo o se, invece, la dichiarazione debba comunque essere rinnovata ogni anno anche prima dell'anno del primo utilizzo della nave.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Con riferimento al quesito A), la Società ritiene che il tenore letterale della norma richieda che in presenza di subappalti, l'Istante (qualora non direttamente indicato nella dichiarazione trasmessa dall'armatore/proprietario perché, ad esempio, da questi non conosciuto) debba ricevere il modello di dichiarazione dal suo subappaltante per poter fatturare le sue prestazioni di servizi non imponibili ex art. 8-bis lett. e) del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Con riferimento al quesito B, ai fini di semplificazione e non essendo comunque in contrasto con la formulazione della norma, "Alfa" ritiene, in presenza di subappalti, di poter fatturare i servizi di certificazione/collaudo di componentistica navale con comprovata destinazione su navi "agevolabili", indicando in fattura il protocollo della dichiarazione rilasciata dall'armatore/proprietario nei confronti del subappaltante con riferimento alla nave cui i componenti da certificare/collaudo si riferiscono.

In tal caso, la Società a supporto documentale della fatturazione in regime di non imponibilità ex art. 8-bis lett. e) del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, si farebbe rilasciare dal subappaltante la dichiarazione da questi ricevuta con riferimento alla nave agevolabile (cui la componentistica attiene) unitamente alla prova del riscontro telematico della sua avvenuta presentazione.

Con riferimento al quesito C) relativo agli aspetti sanzionatori, la Società ritiene che l'articolo 7 del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 471, commi 3-bis e comma 4-ter, vada interpretato facendo riferimento alla dichiarazione "circolarizzata" dal subappaltante (che l'ha ricevuta con riferimento alla nave agevolabile) al subappaltatore che effettua prestazioni sulla medesima nave.

Alla luce di ciò, pertanto, non sarebbero applicabili sanzioni nel caso in cui "Alfa", in qualità di subappaltatore, a supporto dell'emissione delle fatture di collaudo di componentistica navale, fatturi facendo riferimento al protocollo della dichiarazione rilasciata dall'armatore/proprietario nei confronti del subappaltante con riferimento alla nave sulla quale viene montata la componentistica da collaudare/certificare e - ai fini di consentire le opportune verifiche - acquisisca copia dal subappaltatore della dichiarazione telematica da questi ricevuta e della relativa prova del riscontro per via telematica dell'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate.

Con riferimento al quesito D), si ritiene che ad oggi, in mancanza di dichiarazione telematica, il tenore letterale della norma obblighi a fatturare le prestazioni di servizi di collaudo/certificazione effettuate nei confronti del subappaltante italiano con IVA, anche se la nave sulla quale la componentistica da collaudare/certificare viene installata è agevolabile in base a dichiarazione cartacea rilasciata da un armatore/proprietario estero.

L'armatore estero non tenuto a trasmettere telematicamente la dichiarazione nei confronti del suo fornitore di beni italiano - ad esempio perché tali cessioni sono fuori campo IVA ex art. 7-bis dal punto di vista territoriale - potrebbe infatti essere disponibile/interessato a rilasciare dichiarazione cartacea attestante la sussistenza dei

requisiti della nave chiedendo al proprio fornitore di "circularizzarla" ai suoi subappaltatori di prestazioni di servizi attinenti la nave "agevolabile". Alla luce della nuova formulazione della norma, tuttavia, sembra di poter desumere che il possesso di una dichiarazione cartacea circa la sussistenza dei requisiti sulla nave per la quale sono eseguiti i collaudi della componentistica sia totalmente influente, nonostante la nave in tali casi sia "nella sostanza" agevolabile. La norma anche sanzionatoria sembra, infatti, richiedere in ogni caso il riscontro del protocollo relativo alla presentazione della dichiarazione telematica redatta sul modello dell'Agenzia delle entrate attribuendo una sorta di efficacia sostanziale costitutiva alla dichiarazione telematica, che, pertanto, a prescindere dall'effettiva sussistenza dei requisiti sulla nave agevolabile, sembra costituire elemento essenziale ed imprescindibile per poter applicare la non imponibilità.

Con riferimento al quesito E, in presenza di prestazioni di servizi relative a navi in costruzione, secondo la Società, il ricevimento della dichiarazione attestante la sussistenza dei requisiti su base previsionale può coprire tutto il periodo di costruzione - anche pluriennale - della nave fino all'anno del suo primo utilizzo con la conseguenza che la dichiarazione non deve necessariamente essere rinnovata ogni anno anche prima dell'anno del primo utilizzo della nave.

La norma, come modificata dalla Legge di Bilancio, infatti, prevede ora un obbligo di verifica della condizione su base annua, ma non opera espressamente alcuna distinzione per le navi in corso di costruzione, pur non escludendone un trattamento specifico data la particolarità della fattispecie. In tali casi, in base alla prassi precedente, la verifica è richiesta entro l'anno successivo "al varo della nave in mare", lasciando intendere che la dichiarazione provvisoria in caso di costruzioni pluriennali possa avere anche durata pluriennale e - salvo variazioni - avere valenza "fino al varo".

In presenza di navi in costruzione, dunque, ad avviso di "Alfa", il protocollo della prima dichiarazione ricevuta potrebbe aver valenza fino all'anno del primo effettivo utilizzo della nave (salvo sopravvengano comunicazioni differenti da parte

dell'acquirente).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La disciplina dell'articolo 8-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 è stata novellata dall'articolo 1, comma 708, della legge 30 dicembre 2020, (legge di bilancio 2021) ed ha avuto attuazione con le disposizioni del Provvedimento direttoriale prot. n. 151377/2021 del 15 giugno u.s..

Con la Risoluzione n. 54/E del 6 agosto 2021, l'Agenzia delle Entrate, nel fornire i primi chiarimenti (tra l'altro) sulle modalità di compilazione delle dichiarazioni di utilizzo di imbarcazioni adibite alla navigazione in alto mare, ha già dato riscontro ad alcuni quesiti presentati dall'interpellante con l'istanza in esame.

In particolare, trovano soluzione nella citata risoluzione:

- il quesito sub A): al riguardo, la Società (subappaltatore), per poter fatturare le prestazioni di servizi di cui trattasi in regime di non imponibilità ex art. 8-bis, primo comma, lett. e), d.P.R. n. 633 del 1972, dovrà ricevere dal suo subappaltante la dichiarazione relativa alla nave su cui verranno installati i beni da certificare, compilata dall'armatore e/o dichiarante con indicazione del relativo protocollo rilasciato dall'Agenzia delle entrate, e da quest'ultimo trasmessa al proprio fornitore diretto (subappaltante);

- quesito sub B): l'Istante, in presenza di subappalti, può fatturare in regime di non imponibilità i servizi di certificazione/collaudo di componentistica navale con comprovata destinazione su navi "agevolabili", indicando in fattura il protocollo della dichiarazione rilasciata dall'armatore/proprietario nei confronti del proprio fornitore diretto (subappaltante);

- quesito sub C): la citata Risoluzione ha espressamente previsto che *"il dichiarante (indipendentemente dal fatto che sia o meno residente, stabilito o identificato in Italia) deve presentare la dichiarazione indicando i dati dei soli*

fornitori cd. diretti nella Sezione II del Quadro B ed a questi ultimi la dichiarazione è resa disponibile secondo quanto previsto dal Provvedimento. Il fornitore, ricevuta la copia della dichiarazione, dovrà a sua volta trasmettere quest'ultima - con indicazione del relativo protocollo rilasciato dall'Agenzia dell'entrate - ai propri cedenti o prestatori che abbiano titolo ad applicare il regime di non imponibilità ai sensi dell'articolo 8-bis del DPR n. 633 del 1972. Si ricorda che ciascun fornitore, diretto o indiretto, è tenuto ad indicare il protocollo della dichiarazione rilasciato dall'Agenzia delle entrate nelle fatture emesse." (ndr. sottolineatura aggiunta). Al riguardo, resta fermo, come prospettato dall'Istante, che quest'ultimo dovrà conservare copia della dichiarazione telematica ricevuta dal proprio committente, fornitore diretto o indiretto dell'armatore, e la relativa prova del riscontro per via telematica dell'avvenuta presentazione del modello di dichiarazione all'Agenzia delle entrate;

- quesito sub D): in caso di mancato ricevimento del modello di dichiarazione telematica previsto dall'articolo 8-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nei casi diversi da quelli in cui l'armatore/proprietario - soggetto non residente, non stabilito e non identificato nel territorio dello Stato - abbia trasmesso la dichiarazione al Centro operativo di Pescara [nel qual caso trovano applicazione i chiarimenti resi al par. 1) della citata Risoluzione], l'Istante deve fatturare le prestazioni di servizi di collaudo/certificazione effettuate nei confronti del subappaltante italiano con IVA.

In riferimento al quesito sub E), la più volte citata Risoluzione 54/E del 2021 ha chiarito che:

- per le imbarcazioni in corso di costruzione, la verifica a consuntivo della sussistenza della condizione della navigazione in alto mare non può essere effettuata, come richiesto dalla nuova norma, entro la fine dell'anno solare in cui è stata inoltrata la dichiarazione stessa;

- i committenti/dichiaranti presentano la dichiarazione secondo le regole individuate nel Provvedimento indicando - per identificare che la nave è in costruzione - nella casella 2 (numero di iscrizione della nave) il seguente codice convenzionale

9999999, lasciando vuota la casella 1 (Paese di iscrizione) e compilando la casella 3 (nome della nave) con un numero progressivo (1, 2, 3...) quando la dichiarazione si riferisce a più imbarcazioni in costruzione dello stesso dichiarante, ferma restando la necessità di barrare le caselle 7 e 10.

Con specifico riferimento al dubbio sollevato dall'Istante con il quesito in esame, che non trova puntuale riscontro nei chiarimenti resi, si fa presente che la predetta dichiarazione dovrà essere presentata una sola volta e - in assenza di modifiche sopravvenute rispetto al suo rilascio - sarà valida fino all'anno del primo effettivo utilizzo (varò o messa in servizio) della nave, anno al termine del quale dovrà essere effettuato il riscontro della condizione dell'effettivo uso della nave per la navigazione in alto mare, secondo le previsioni del citato articolo 8-bis del d.P.R. 633 del 1972.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)