Risoluzione del 01/08/2014 n. 79 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa

Regime IVA servizio di vigilanza armata su navi mercantili in transito negli spazi marittimi internazionali a rischio pirateria

Testo:

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

QUESITO

La società ALFA s.r.l. è autorizzata dalla Prefettura della Provincia di ad esercitare - ai sensi dellart. 134 del Testo Unico delle Leggi di Pubblica Sicurezza di cui al **Regio Decreto 18 giugno 1931, n. 773** (di seguito, TULPS) e dellart. 256-bis del regolamento di attuazione di cui al **Regio Decreto 6 maggio 1940, n. 773** lattività di vigilanza limitatamente ai servizi di protezione a tutela delle navi mercantili, nonché delle merci e dei valori sulle stesse trasportati, battenti bandiera italiana in transito negli spazi marittimi internazionali a rischio pirateria, individuati con decreto del Ministro della Difesa, nei casi in cui non è previsto limpiego dei Nuclei militari di protezione della Marina.

La società istante intende fornire il suddetto servizio secondo le seguenti modalità:

- stipula di un contratto tra la società istante e larmatore con il quale sono stabilite le rispettive responsabilità e gli aspetti operativi attinenti limpiego delle guardie giurate a bordo delle navi che transitano in spazi marittimi internazionali a rischio pirateria;

- le guardie giurate raggiungono, tramite volo aereo, il porto dal quale ha inizio il servizio di vigilanza o, comunque, il luogo dal quale lo spazio marittimo internazionale è considerato a rischio pirateria;

- limbarco delle guardie giurate avviene, di regola, con la nave in movimento;

- terminato lo spazio marittimo a rischio pirateria (di regola, coincidente con un porto) le guardie giurate concludono il loro servizio di vigilanza/protezione della nave, del carico e dellequipaggio, e sbarcano dalla nave con le stesse modalità dellimbarco.

La società istante chiede di conoscere il regime IVA del servizio di vigilanza reso secondo le modalità anzidette agli armatori delle navi mercantili che transitano negli spazi marittimi internazionali a rischio pirateria.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ad avviso della società istante, il servizio di vigilanza armata delle navi mercantili, che transitano negli spazi marittimi internazionali a rischio pirateria (individuati con decreto 1° settembre 2011 del Ministro della Difesa), rientra tra le operazioni non imponibili ad IVA assimilate alle cessioni allesportazione di cui all**art. 8-bis, del d.P.R. n. 633 del 1972**.

In particolare, la lett. e-bis) di tale disposizione prevede tra le operazioni non imponibili le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui alla lettera e) direttamente destinate a sopperire ai bisogni delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere a), a-bis) e c) e del loro carico.

La società istante evidenzia che, ai fini della non imponibilità dei servizi in questione, sono necessari due requisiti:

1) loperazione deve essere resa a navi adibite alla navigazione in alto mare;

2) loperazione deve essere destinata a sopperire ai bisogni delle navi.

Per quanto riguardo il primo requisito, in mancanza di una definizione normativa di alto mare, ad avviso della società istante, è possibile far riferimento alla Convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare del 10 dicembre 1982 (c.d. Convenzione di Montego Bay), ratificata dallItalia con **legge n. 689 del 1994**.

In base a tale Convenzione, la sovranità degli Stati costieri si estende alle 12 miglia nautiche dalla costa (le cc.dd. acque territoriali); pertanto, per alto mare si possono intendere le acque oltre il suddetto limite (le cc.dd. acque internazionali).

Tale requisito ricorre nel caso in esame, in quanto è lo stesso legislatore italiano che consente il ricorso al servizio di protezione armata limitatamente a tutela delle navi mercantili battenti bandiera italiana che transitano in acque internazionali (rectius, negli spazi marittimi internazionali a rischio pirateria individuati con decreto ministeriale) (cfr. **art. 5, comma 4, del decreto-legge 12 luglio 2011, n. 107**).

Per quanto riguarda il secondo requisito, a parere della società istante, il servizio di vigilanza armata è, di per sé, qualificabile come unoperazione destinata a sopperire ai bisogni delle navi e del loro carico in quanto, in mancanza di

detto servizio, gli atti di pirateria renderebbero pressochè impossibile la navigazione senza esporre la nave, il relativo carico e lequipaggio ad un rischio elevato.

Ne consegue che, ad avviso della società istante, il servizio di vigilanza armata delle navi mercantili italiane che transitano negli spazi marittimi internazionali a rischio pirateria è riconducibile tra le prestazioni di servizi non imponibili ad IVA ai sensi dell**art. 8-bis), primo comma, lett. e-bis), del d.P.R. n. 633 del 1972**.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La **legge 15 dicembre 2011, n. 217** (di seguito, Legge Comunitaria 2010) ha modificato l'**articolo 8-bis del D.P.R. n. 633 del 1972**, concernente il regime di non imponibilità IVA delle operazioni nel settore aeronavale, il quale nella novellata versione dispone testualmente: Sono assimilate alle cessioni all'esportazione, se non comprese nell'articolo 8:

a) le cessioni di navi adibite alla navigazione in alto mare e destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca nonché le cessioni di navi adibite alla pesca costiera o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unità da diporto di cui alla **legge 11 febbraio 1971, n. 50**; [omissis]

e-bis) le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui alla lettera e) direttamente destinate a sopperire ai bisogni delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere a), a-bis) e c) e del loro carico.

A seguito delle modifiche normative in esame, il regime di non imponibilità risulta, quindi, applicabile a condizione che le navi non solo siano destinate allesercizio di attività commerciali, ma anche a condizione che siano adibite alla navigazione in alto mare.

Per quanto riguarda, il requisito attinente alla navigazione in alto mare, non è sufficiente che le unità navali siano omologate a tale impiego sulla base delle loro caratteristiche strutturali, secondo la classificazione contenuta nel Codice della Navigazione (**R.D. 30 marzo 1942, n. 327**) e certificata dagli Enti di classificazione navale, essendo, invece, necessario che le stesse siano effettivamente utilizzate per la navigazione in alto mare.

In tal senso si è espressa la Presidenza del Consiglio dei Ministri- Ministro per gli Affari Europei - Settore legislativo - che, con nota prot. n. 260 del 5 marzo 2013, ha chiarito che la novellata norma non consente una interpretazione che preveda la non imponibilità correlata alla semplice caratteristica oggettiva dellimbarcazione indipendentemente dal suo concreto utilizzo.

Quanto poi al concetto di alto mare, lo stesso è universalmente riconosciuto così come disciplinato dalla Convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare - richiamata anche dalla società istante - più nota come Convenzione di Montego Bay, ratificata dallItalia con la **legge 2 dicembre 1994, n. 689**.

Larticolo 3 della Convenzione stabilisce che il mare territoriale di ogni Stato può arrivare fino a un limite massimo di 12 miglia marine, misurate a partire dalle linee di base determinate conformemente alla presente Convenzione.

Per alto mare sintendono, ai sensi dell'articolo 86 della Convenzione, tutte le aree marine non incluse nella zona economica esclusiva, nel mare territoriale o nelle acque interne di uno Stato, o nelle acque arcipelagiche di uno Stato-arcipelago.

Per mare territoriale sintende, quindi, larea marina compresa tra le linee di base e le 12 miglia nautiche misurate dalle stesse e, per esclusione, per alto mare sintende la zona marina oltre le 12 miglia nautiche dalle linee di base.

La Legge Comunitaria 2010 ha, altresì, introdotto la lett. e-bis), adeguando il testo dell**art. 8-bis del d.P.R. n. 633 del 1972**, sotto il profilo delle prestazioni di servizi relative alle navi e agli aeromobili, al contenuto dell**art. 148, lett. d) della direttiva 2006/112/CE**.

In particolare, il regime di non imponibilità delle prestazioni di servizi relative alle navi previsto prima delle modifiche introdotte con la Legge Comunitaria 2010 limitatamente ai servizi elencati nella lett. e) dellart. 8-bis è stato esteso a tutti i servizi direttamente destinati a sopperire ai bisogni delle navi.

In altri termini, sono attratti nel regime di non imponibilità tutti i servizi relativi alle navi, purchè presentino un collegamento funzionale diretto con il tipo di navigazione e con i bisogni delle navi e del loro carico, e purchè come precisato dalla Corte di Giustizia CE nella sentenza del 14 settembre 2006, cause riunite da C-181/04 a C-183/04 si tratti di operazioni rese direttamente allarmatore della nave.

Nel caso in esame, i servizi di vigilanza armata delle navi battenti bandiera italiana, resi dalla società istante - territorialmente rilevanti in Italia ai sensi dell**art. 7-ter, comma 1, lett. a), del d.P.R. n. 633 del 1972** sembrano presentare tutti i requisiti richiesti dall**art. 8-bis, primo comma, lett. e-bis), del d.P.R. n. 633 del 1972** per lapplicazione del regime di non imponibilità.

Per quanto riguarda il requisito attinente allutilizzo della nave per scopi commerciali, detto requisito ricorre nel caso in esame in quanto, in base all**art. 5, comma 4, del decreto-legge n. 107 del 2011** recante misure urgenti antipirateria, i servizi in questione sono consentiti esclusivamente a tutela delle navi mercantili battenti bandiera italiana. Tale

caratteristica dovrebbe, quindi, costituire, di per sé, una conferma della destinazione allesercizio dellattività commerciale delle navi in questione.

Risulta, altresì, verificato il requisito che attiene alla navigazione in alto mare, in quanto in base allart. 5, comma 4, del richiamato **decreto-legge n. 107 del 2011** le navi che possono fruire del servizio di vigilanza armata sono solo quelle che percorrono tratte comprese nelle acque internazionali a rischio di pirateria, individuate con il decreto del Mistero della Difesa 1° settembre 2011.

Per quanto riguarda, infine, il requisito attinente alle caratteristiche del servizio e, in particolare, al nesso funzionale dello stesso rispetto ai bisogni delle navi e del loro carico - stante lampiezza della disposizione di cui all**art. 8-bis, primo comma, lett. e-bis), del d.P.R. n. 633 del 1972** - si è dellavviso che tra le prestazioni di servizi direttamente destinati a sopperire ai bisogni delle navi siano comprese non solo quelle connesse alla struttura della nave e/o alle sue componenti, ma anche tutti i servizi che, di fatto, rendono possibile lesercizio dellattività cui la nave stessa è destinata.

Considerato che la pirateria rappresenta una concreta minaccia alla libertà di navigazione, si ritiene che il servizio di vigilanza armata, fornito dalla società istante alle navi mercantili italiane, presenta un nesso funzionale diretto con i bisogni della nave, in quanto detto servizio garantisce la sicurezza della nave e del suo carico, nonché lincolumità del suo equipaggio durante la navigazione nelle rotte internazionali in cui, in base al citato decreto ministeriale, si verifica con maggiore frequenza il fenomeno della pirateria.

Pertanto, i servizi di protezione in esame - nel presupposto che, in linea con la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, gli stessi siano forniti direttamente allarmatore della nave possono fruire del regime di non imponibilità previsto dall**art. 8-bis, primo comma, lett. e-bis), del d.P.R. n. 633 del 1972**.

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

RISOLUZIONE N. 79/E

Direzione Centrale Normativa

Roma, 1° agosto 2014

OGGETTO: Regime IVA servizio di vigilanza armata su navi mercantili in transito negli spazi marittimi internazionali a rischio pirateria

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

QUESITO

La società ALFA s.r.l. è autorizzata dalla Prefettura della Provincia di … ad esercitare - ai sensi dell'art. 134 del Testo Unico delle Leggi di Pubblica Sicurezza di cui al Regio Decreto 18 giugno 1931, n. 773 (di seguito, "TULPS") e dell'art. 256-bis del regolamento di attuazione di cui al Regio Decreto 6 maggio 1940, n. 773 – l'attività di vigilanza limitatamente ai servizi di protezione a tutela delle navi mercantili, nonché delle merci e dei valori sulle stesse trasportati, battenti bandiera italiana in transito negli spazi marittimi internazionali a rischio pirateria, individuati con decreto del Ministro della Difesa, nei casi in cui non è previsto l'impiego dei Nuclei militari di protezione della Marina.

La società istante intende fornire il suddetto servizio secondo le seguenti modalità:

- stipula di un contratto tra la società istante e l'armatore con il quale sono stabilite le rispettive responsabilità e gli aspetti operativi attinenti l'impiego delle guardie giurate a bordo delle navi che transitano in spazi marittimi internazionali a rischio pirateria;
- le guardie giurate raggiungono, tramite volo aereo, il porto dal quale ha inizio il servizio di vigilanza o, comunque, il luogo dal quale lo spazio marittimo internazionale è considerato a rischio pirateria;
- l'imbarco delle guardie giurate avviene, di regola, con la nave in movimento;
- terminato lo spazio marittimo a rischio pirateria (di regola, coincidente con un porto) le guardie giurate concludono il loro servizio di vigilanza/protezione della nave, del carico e dell'equipaggio, e sbarcano dalla nave con le stesse modalità dell'imbarco.

La società istante chiede di conoscere il regime IVA del servizio di vigilanza reso – secondo le modalità anzidette – agli armatori delle navi mercantili che transitano negli spazi marittimi internazionali a rischio pirateria.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Ad avviso della società istante, il servizio di vigilanza armata delle navi mercantili, che transitano negli spazi marittimi internazionali a rischio pirateria (individuati con decreto 1° settembre 2011 del Ministro della Difesa), rientra tra le operazioni non imponibili ad IVA assimilate alle cessioni all'esportazione di cui all'art. 8-bis, del d.P.R. n. 633 del 1972.

In particolare, la lett. e-bis) di tale disposizione prevede tra le operazioni non imponibili "le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui alla lettera e) direttamente destinate a sopperire ai bisogni delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere a), a-bis) e c) e del loro carico".

La società istante evidenzia che, ai fini della non imponibilità dei servizi in questione, sono necessari due requisiti:

1) l'operazione deve essere resa a navi adibite alla navigazione in alto mare;
2) l'operazione deve essere destinata a sopperire ai bisogni delle navi.

Per quanto riguardo il primo requisito, in mancanza di una definizione normativa di "alto mare", ad avviso della società istante, è possibile far riferimento alla Convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare del 10 dicembre 1982 (c.d. Convenzione di Montego Bay), ratificata dall'Italia con legge n. 689 del 1994.

In base a tale Convenzione, la sovranità degli Stati costieri si estende alle 12 miglia nautiche dalla costa (le cc.dd. "acque territoriali"); pertanto, per "alto mare" si possono intendere le acque oltre il suddetto limite (le cc.dd. " acque internazionali").

Tale requisito ricorre nel caso in esame, in quanto è lo stesso legislatore italiano che consente il ricorso al servizio di protezione armata limitatamente a tutela delle navi mercantili battenti bandiera italiana che transitano in acque internazionali (rectius, negli spazi marittimi internazionali a rischio pirateria individuati con decreto ministeriale) (cfr. art. 5, comma 4, del decreto-legge 12 luglio 2011, n. 107).

Per quanto riguarda il secondo requisito, a parere della società istante, il servizio di vigilanza armata è, di per sé, qualificabile come un'operazione destinata a sopperire ai bisogni delle navi e del loro carico in quanto, in mancanza di detto servizio, gli atti di pirateria renderebbero pressochè impossibile la navigazione senza esporre la nave, il relativo carico e l'equipaggio ad un rischio elevato.

Ne consegue che, ad avviso della società istante, il servizio di vigilanza armata delle navi mercantili italiane che transitano negli spazi marittimi internazionali a rischio pirateria è riconducibile tra le prestazioni di servizi non imponibili ad IVA ai sensi dell'art. 8-bis), primo comma, lett. e-bis), del d.P.R. n. 633 del 1972.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La legge 15 dicembre 2011, n. 217 (di seguito, "Legge Comunitaria 2010") ha modificato l'articolo 8-bis del D.P.R. n. 633 del 1972, concernente il regime di non imponibilità IVA delle operazioni nel settore aeronavale, il quale nella novellata versione dispone testualmente: "Sono assimilate alle cessioni all'esportazione, se non comprese nell'articolo 8:

a) le cessioni di navi adibite alla navigazione in alto mare e destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca nonché le cessioni di navi adibite alla pesca costiera o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unità da diporto di cui alla legge 11 febbraio 1971, n. 50;

[…omissis…]

e-bis) le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui alla lettera e) direttamente destinate a sopperire ai bisogni delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere a), a-bis) e c) e del loro carico".

A seguito delle modifiche normative in esame, il regime di non imponibilità risulta, quindi, applicabile a condizione che le navi non solo siano "destinate all'esercizio di attività commerciali", ma anche a condizione che siano "adibite alla navigazione in alto mare".

Per quanto riguarda, il requisito attinente alla navigazione in alto mare, non è sufficiente che le unità navali siano "omologate" a tale impiego sulla base delle loro caratteristiche strutturali, secondo la classificazione contenuta nel Codice della Navigazione (R.D. 30 marzo 1942, n. 327) e certificata dagli Enti di classificazione navale, essendo, invece, necessario che le stesse siano effettivamente utilizzate per la navigazione in alto mare.

In tal senso si è espressa la Presidenza del Consiglio dei Ministri- Ministro per gli Affari Europei - Settore legislativo - che, con nota prot. n. 260 del 5 marzo 2013, ha chiarito che la novellata norma non consente una interpretazione che preveda la non imponibilità correlata "alla semplice caratteristica oggettiva dell'imbarcazione indipendentemente dal suo concreto utilizzo".

Quanto poi al concetto di “alto mare”, lo stesso è universalmente riconosciuto così come disciplinato dalla Convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare - richiamata anche dalla società istante - più nota come Convenzione di Montego Bay, ratificata dall’Italia con la legge 2 dicembre 1994, n. 689.

L’articolo 3 della Convenzione stabilisce che il mare territoriale di ogni Stato può arrivare “fino a un limite massimo di 12 miglia marine, misurate a partire dalle linee di base determinate conformemente alla presente Convenzione”.

Per “alto mare” s’intendono, ai sensi dell'articolo 86 della Convenzione, “tutte le aree marine non incluse nella zona economica esclusiva, nel mare territoriale o nelle acque interne di uno Stato, o nelle acque arcipelagiche di uno Stato-arcipelago”.

Per “mare territoriale” s’intende, quindi, l’area marina compresa tra le linee di base e le 12 miglia nautiche misurate dalle stesse e, per esclusione, per “alto mare” s’intende la zona marina oltre le 12 miglia nautiche dalle linee di base.

La Legge Comunitaria 2010 ha, altresì, introdotto la lett. e-bis), adeguando il testo dell’art. 8-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, sotto il profilo delle prestazioni di servizi relative alle navi e agli aeromobili, al contenuto dell’art. 148, lett. d) della direttiva 2006/112/CE.

In particolare, il regime di non imponibilità delle prestazioni di servizi relative alle navi – previsto prima delle modifiche introdotte con la Legge Comunitaria 2010 limitatamente ai servizi elencati nella lett. e) dell’art. 8-bis – è stato esteso a tutti i servizi direttamente destinati a sopperire ai bisogni delle navi.

In altri termini, sono attratti nel regime di non imponibilità tutti i servizi relativi alle navi, purchè presentino un collegamento funzionale diretto con il tipo di navigazione e con i bisogni delle navi e del loro carico, e purchè – come precisato dalla Corte di Giustizia CE nella sentenza del 14 settembre 2006, cause

riunite da C-181/04 a C-183/04 – si tratti di operazioni rese direttamente all'armatore della nave.

Nel caso in esame, i servizi di vigilanza armata delle navi battenti bandiera italiana, resi dalla società istante - territorialmente rilevanti in Italia ai sensi dell'art. 7-ter, comma 1, lett. a), del d.P.R. n. 633 del 1972 – sembrano presentare tutti i requisiti richiesti dall'art. 8-bis, primo comma, lett. e-bis), del d.P.R. n. 633 del 1972 per l'applicazione del regime di non imponibilità.

Per quanto riguarda il requisito attinente all'utilizzo della nave per scopi commerciali, detto requisito ricorre nel caso in esame in quanto, in base all'art. 5, comma 4, del decreto-legge n. 107 del 2011 recante misure urgenti antipirateria, i servizi in questione sono consentiti esclusivamente a tutela delle navi mercantili battenti bandiera italiana. Tale caratteristica dovrebbe, quindi, costituire, di per sé, una conferma della destinazione all'esercizio dell'attività commerciale delle navi in questione.

Risulta, altresì, verificato il requisito che attiene alla navigazione in alto mare, in quanto in base all'art. 5, comma 4, del richiamato decreto-legge n. 107 del 2011 le navi che possono fruire del servizio di vigilanza armata sono solo quelle che percorrono tratte comprese nelle acque internazionali a rischio di pirateria, individuate con il decreto del Mistero della Difesa 1° settembre 2011.

Per quanto riguarda, infine, il requisito attinente alle caratteristiche del servizio e, in particolare, al nesso funzionale dello stesso rispetto ai bisogni delle navi e del loro carico - stante l'ampiezza della disposizione di cui all'art. 8-bis, primo comma, lett. e-bis), del d.P.R. n. 633 del 1972 - si è dell'avviso che tra le "prestazioni di servizi direttamente destinati a sopperire ai bisogni delle navi" siano comprese non solo quelle connesse alla struttura della nave e/o alle sue componenti, ma anche tutti i servizi che, di fatto, rendono possibile l'esercizio dell'attività cui la nave stessa è destinata.

Considerato che la pirateria rappresenta una concreta minaccia alla libertà di navigazione, si ritiene che il servizio di vigilanza armata, fornito dalla società istante alle navi mercantili italiane, presenta un nesso funzionale diretto con i

bisogni della nave, in quanto detto servizio garantisce la sicurezza della nave e del suo carico, nonché l'incolumità del suo equipaggio durante la navigazione nelle rotte internazionali in cui, in base al citato decreto ministeriale, si verifica con maggiore frequenza il fenomeno della pirateria.

Pertanto, i servizi di protezione in esame - nel presupposto che, in linea con la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, gli stessi siano forniti direttamente all'armatore della nave – possono fruire del regime di non imponibilità previsto dall'art. 8-bis, primo comma, lett. e-bis), del d.P.R. n. 633 del 1972.

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

IL DIRETTORE CENTRALE