

Risposta n. 4

***OGGETTO: Consulenza giuridica - IVA territorialità - Prestazione complessa -
articolo 7-ter d.P.R. n. 633 del 1972***

Con la consulenza giuridica specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'Associazione Alfa (in seguito, "Istante" o "Associazione") chiede di conoscere la corretta qualificazione della fornitura di servizi manutentivi integrati aeronautici su elicotteri operati dagli associati, il cui corrispettivo viene addebitato attraverso il meccanismo della fatturazione delle ore di volo alla tariffa oraria convenuta con il contratto "PBH" (di seguito, "contratto PBH"), ai fini del presupposto oggettivo IVA di cui agli artt. 2 e 3 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in breve, "Decreto IVA"). L'Associazione precisa che tale contratto è già utilizzato dai maggiori operatori nazionali di elicotteri.

Per quanto rappresentato nell'istanza, il contratto PBH prevede il coinvolgimento di 3 soggetti, ossia di un Costruttore Comunitario di elicotteri, di una Service Station (i.e. Centro Servizi) e dell'Acquirente (normalmente il proprietario o utilizzatore dell'elicottero).

Per fornire un tempestivo servizio di manutenzione all'Acquirente, direttamente

nello Stato di impiego dell'elicottero (in questo caso l'Italia), il Costruttore comunitario intende coinvolgere una Service Station, ossia una società italiana appartenente al proprio gruppo, associata dell'Istante.

Il Costruttore comunitario e la "sua" Service Station stipulano quindi i contratti PBH con tutti i clienti italiani, intenzionati ad avvalersi dei servizi ivi previsti, impegnandosi congiuntamente nell'esecuzione di detti servizi.

Il Costruttore Comunitario di elicotteri è un soggetto passivo stabilito ai fini IVA in altro Paese della UE diverso dall'Italia, mentre la sua Service Station è una società italiana, soggetto passivo IVA stabilito in Italia, dove opererà in base ad un mandato senza rappresentanza conferito dal Costruttore Comunitario. La Service Station dunque effettua le operazioni per conto del Costruttore Comunitario, ma in nome proprio.

L'Acquirente è un cliente, soggetto passivo stabilito ai fini IVA in Italia, operatore di elicotteri.

Lo scopo del contratto PBH è naturalmente quello di mantenere costante l'aeronavigabilità, ossia l'efficienza, l'idoneità e la sicurezza al volo del velivolo, mediante un servizio di manutenzione periodico, comprendente l'assistenza tecnica, la manutenzione, la revisione/riparazione e sostituzione di componenti meccanici ed elettronici, aggiornamento della documentazione tecnica, etc.

Sempre in merito al contratto PBH, che in base a quanto sopra prevede prestazioni composite ovvero complesse (operazioni concernenti sia prestazioni di servizi che fornitura di beni), l'Istante precisa che:

- l'esecuzione delle prestazioni, per la parte relativa ai servizi puramente manutentivi, programmati e non, avviene secondo il c.d. "metodo del cambio standard". Si tratta, nella sostanza, della sostituzione da parte del prestatore (nel caso di specie il Costruttore e Service Station), a scadenze prestabilite (c.d. "momenti di scambio"), di componenti inefficienti/usurate con componenti efficienti. Tali scadenze sono ovviamente stabilite in base al fisiologico grado di usura/vita utile dei

componenti, fermo restando che in caso di inconveniente tecnico/guasto, si provvede alla sostituzione del pezzo con uno nuovo. Il cliente/Acquirente paga un prezzo stabilito in base alle ore di volo dell'elicottero;

- il corrispettivo delle prestazioni è versato dall'Acquirente unicamente alla Service Station. Tale corrispettivo è determinato in base alle ore di volo dell'elicottero e dunque non riconducibile al numero o valore delle parti di ricambio consegnate. In sostanza, la fatturazione è parametrata al costo presunto di assistenza tecnica e riparazione per usura (ore di utilizzo) del velivolo. A tal fine l'Acquirente deve comunicare alla Service Station, a scadenze periodiche, le ore volate da ogni componente del velivolo. Sulla scorta di queste comunicazioni la Service Station emette fatture mensili al cliente.

Le fatture, quindi, riguardano servizi già eseguiti e da eseguirsi in futuro sulla base di interventi programmati.

A sua volta, la Service Station corrisponderà al Costruttore Comunitario un corrispettivo sulla base delle ore volate, ossia parametrato all'usura dei velivoli coperti dal contratto PBH.

In base a quanto riportato precedentemente, l'Istante chiede se le operazioni oggetto del contratto PBH rientrino tra le prestazioni di servizi c.d. generiche di cui all'articolo 7-ter del Decreto IVA (territorialmente rilevanti nel Paese ove è "stabilito" ai fini IVA il committente, soggetto passivo IVA) ovvero tra le cessioni di beni.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Associazione ritiene che le prestazioni oggetto del contratto PBH debbano essere trattate ai fini IVA:

- nel rapporto tra Costruttore Comunitario - Service Station, quali prestazioni di servizi generiche di cui all'articolo 7-ter del Decreto IVA, territorialmente rilevanti nel Paese ove è "stabilito" il committente, ossia la Service Station. Essendo quest'ultima

un soggetto IVA stabilito nel territorio dello Stato, l'operazione sarà territorialmente rilevante in Italia dove l'imposta sarà assolta dalla Service Station mediante il meccanismo dell'inversione contabile c.d. "reverse charge" in base a quanto disposto dall'articolo 17, comma 2 del Decreto IVA e dagli articoli 46 e 47 del DL n. 331 del 1993. L'operazione andrà monitorata mediante la trasmissione degli elenchi Intrastat servizi;

- nel rapporto tra Service Station e Acquirente, soggetto passivo "stabilito" ai fini IVA in Italia, quali prestazioni di servizi generiche di cui all'articolo 7-ter del Decreto IVA. Anche in questo caso l'operazione sarà territorialmente rilevante in Italia, a fronte della quale la Service Station emetterà regolare fattura elettronica con applicazione dell'aliquota IVA ordinaria del 22 per cento.

L'Istante richiama la risoluzione n. 73/E del 25 marzo 2003 avente a oggetto un intervento di manutenzione programmata, comprensivo di assistenza tecnica e dell'eventuale sostituzione e ritiro dei pezzi difettosi, a fronte di un corrispettivo unico. La risoluzione chiarisce che quando il servizio di manutenzione risulta strutturato sotto forma di appalto di servizi o di contratto d'opera (come nel caso oggetto di quesito), l'acquisizione delle componenti di ricambio nuove o il ritiro dei pezzi difettosi (appartenenti alla sfera giuridica di chi riceve tale servizio), non riflette per il cessionario i caratteri di un'autonoma operazione di acquisto o di cessione di beni. Va dunque intesa come operazione composita, per meglio dire alla stregua di servizi (e più precisamente tra i servizi generici di cui all'articolo 7-ter del Decreto IVA).

Considerato che nel caso in esame tra il Costruttore comunitario e la Service Station esiste un rapporto di mandato senza rappresentanza, a parere dell'Istante, sia il rapporto tra questi due soggetti sia il rapporto tra la Service Station e l'Acquirente rientrano tra le prestazioni di servizi c.d. generiche.

A conferma di questa conclusione, l'Associazione riferisce che il Costruttore Comunitario utilizza il medesimo contratto in diversi Stati Membri, le cui amministrazioni fiscali (ad es. Germania e Francia) sono concordi nel ritenere le

prestazioni contrattualmente offerte quale servizio unitario generico ai sensi dell'articolo 44 della Direttiva 2006/112/CE.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il presente parere è reso assumendo acriticamente le informazioni rese dall'Associazione e contenute sia nell'istanza sia nei documenti allegati, con riferimento alle quali resta impregiudicata ogni possibilità di sindacato da parte della scrivente Agenzia.

In tema di trattamento IVA delle operazioni complesse, si ritiene utile richiamare le considerazioni espresse dalla Corte di Giustizia UE, nella sentenza 4 settembre 2019, Causa C-71/18. Secondo i giudici unionali, "quando un'operazione è costituita da una serie di elementi e di atti, si devono prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali essa si svolge per determinare se tale operazione comporti, ai fini IVA, due o più prestazioni distinte o un'unica prestazione» (cfr. anche sentenza 17 dicembre 2020, C-801/19, sentenza 4 settembre 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punto 35 e giurisprudenza ivi citata). «Infatti, in determinate circostanze, più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dare così luogo separatamente a imposizione o a esenzione, devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti (sentenza del 4 settembre 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).

Un'operazione deve essere considerata unica, in particolare, quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono così strettamente collegati da formare, oggettivamente, un'unica prestazione economica indissociabile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale. È questo il caso anche quando una o più prestazioni costituiscono una prestazione principale e la o le altre prestazioni costituiscono una o più prestazioni accessorie cui si applica lo stesso trattamento fiscale della prestazione

principale. Segnatamente, una prestazione dev'essere considerata accessoria a una prestazione principale quando per la clientela non costituisce un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire al meglio del servizio principale offerto dal prestatore (sentenza del 4 settembre 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).

Al fine di stabilire se le prestazioni fornite siano indipendenti o costituiscano una prestazione unica, è importante individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi. Tuttavia, non esistono regole assolute quanto alla determinazione dell'estensione di una prestazione dal punto di vista dell'IVA e occorre quindi, per determinare l'estensione di una prestazione, prendere in considerazione la totalità delle circostanze in cui si svolge l'operazione in questione (sentenza del 17 gennaio 2013, BGŻ Leasing, C224/11, EU:C:2013:15, punto 32).

In sede di tale valutazione globale delle circostanze, la dichiarata intenzione delle parti di assoggettare ad IVA un'operazione deve essere presa in considerazione, purché sia comprovata da elementi oggettivi (sentenza del 12 luglio 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C326/11, EU:C:2012:461, punto 33)».

Non esiste pertanto una norma che permetta di determinare quando ai fini IVA un'operazione è complessa piuttosto che autonoma. Secondo la Corte di Giustizia UE occorre a tal fine condurre una valutazione case by case, che consideri "la totalità delle circostanze in cui si svolge l'operazione in questione", ivi compresa "la dichiarata intenzione delle parti di assoggettare ad IVA un'operazione", comprovata da elementi oggettivi.

Con riferimento alla fattispecie rappresentata dall'Associazione, senza entrare nel merito circa l'intenzione delle parti di determinazione l'unitario corrispettivo previsto dal contratto PBH in base alle ore di volo dell'elicottero, si ritiene che la totalità degli elementi contrattuali, le circostanze fattuali cui essi fanno riferimento nonché le concrete e oggettive modalità, comunemente riscontrabili, di eseguire un'attività di manutenzione, siano "così strettamente collegati da formare, oggettivamente, un'unica

prestazione economica indissociabile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale" .

Sostanziandosi in una prestazione generica, la stessa sarà territorialmente rilevante in Italia ai sensi dell'articolo 7-ter del Decreto IVA, con applicazione dell'aliquota IVA ordinaria del 22 per cento.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)