

Roma, 19 giugno 2008

Oggetto: Istanza di interpello – Art.11, legge 27 luglio 2000, n. 212.

Introduzione di beni in Italia da parte di ente pubblico comunitario – Non temporaneità – Acquisto intracomunitario – Art. 38, comma 3, D.L. n. 331/1993 – Apertura posizione IVA in Italia – Successiva locazione del bene – Prestazione di servizio ex art. 7, comma 4, lett. d) D.P.R. n. 633/1972 – Autofatturazione da parte del committente soggetto passivo nazionale.

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 38 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 convertito nella legge 29 ottobre 1993 n. 429, è stato esposto il seguente

QUESITO

I professionisti istanti dott. X e avv. Y, domiciliati presso lo Studio associato ALFA con sede in ..., in qualità di procuratori speciali del Ministero della Difesa dei Paesi Bassi con sede in The Hague (di seguito Ministero o "istante") – ente pubblico di diritto estero che in relazione ad alcune attività è soggetto passivo d'imposta nei paesi Bassi, non registrato ai fini IVA in Italia – premettono che tale Ministero intende introdurre nel territorio italiano un simulatore di volo di sua proprietà.

Tale operazione sarà effettuata allo scopo sia di concedere il bene in locazione ad una società residente in Italia sia di utilizzare il simulatore, durante la sua permanenza in Italia, per l'addestramento del proprio personale. Alla scadenza del rapporto di locazione, di durata quadriennale, il bene sarà restituito all'istante e trasportato dal territorio italiano a quello olandese.

A parere dell'istante sussiste il dubbio se nella fattispecie prospettata si debba applicare l'art. 38, quinto comma, lettera *a*) oppure il terzo comma, lettera *b*) del richiamato D.L. n. 331 del 1993.

Nel primo caso l'introduzione del simulatore nel territorio italiano non costituirebbe acquisto intracomunitario in quanto bene utilizzato temporaneamente per l'esecuzione di prestazioni ovvero che, se importato, beneficerebbe dell'ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi doganali.

In proposito, la norma non definisce in modo apprezzabile il concetto di utilizzo temporaneo del bene per l'esecuzione di prestazioni mentre il riferimento al regime dell'ammissione temporanea potrebbe richiamare la limitazione temporale di ventiquattro mesi prevista dall'art. 17, secondo comma, lettera *h*) della Direttiva n. 112 del 28 novembre 2006, contraria alle esigenze dei contraenti, interessati ad una locazione del bene per un periodo più lungo, con la conseguente assimilazione dell'operazione ad un acquisto intracomunitario dopo due anni dall'introduzione del bene e l'obbligo per il locatore olandese di registrarsi ai fini IVA in Italia.

Nel secondo caso, invece, l'introduzione in Italia del simulatore da parte dell'istante per l'addestramento del proprio personale, ossia per le finalità istituzionali tipiche del Ministero della Difesa, potrebbe costituire un acquisto intracomunitario. In tal caso, però, non è chiaro se sussista la destinazione per finalità rientranti nell'esercizio dell'impresa dei beni prevista dal secondo periodo della lettera *b*) del comma 3 del citato art. 38.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che l'introduzione in Italia del simulatore di volo non dia luogo ad un acquisto intracomunitario, a prescindere dal fatto che il bene sia utilizzato oltre che dallo stesso Ministero della Difesa olandese anche da un locatario soggetto passivo d'imposta in Italia.

Infatti, l'utilizzo del bene proveniente dalla Difesa olandese e introdotto in Italia per attività di addestramento del proprio personale non sarebbe effettuato "per finalità rientranti nell'esercizio dell'impresa" come previsto dal citato art. 38, terzo comma, lettera *b*), ma da un ente di diritto pubblico per il conseguimento di interessi pubblici.

Tale conclusione è confermata dal fatto che l'art. 38, quinto comma, lettera *a*) del D.L. n. 331 del 1993 dispone che l'introduzione di un bene in Italia per essere ivi temporaneamente utilizzato quale strumentale per l'esecuzione di prestazioni di servizi da parte dello stesso soggetto che lo ha introdotto nel territorio dello Stato non costituisce acquisto intracomunitario.

Il temporaneo utilizzo – valido in tutte le ipotesi in cui il bene sia utilizzato sulla base di un contratto a termine non traslativo della proprietà – sussiste anche in presenza di un contratto di locazione di quattro anni, posto che, come stabilito dall'art. 17, punto 2, lettera *h*) della Direttiva 112 del 2006, il limite di ventiquattro mesi riguarda esclusivamente il caso di utilizzazione temporanea di un bene che se importato fruirebbe del regime di ammissione temporanea, ipotesi che non può realizzarsi in quanto il simulatore di volo è destinato ad essere utilizzato in Italia per fini commerciali (ossia per essere concesso in locazione).

Peraltro, nella fattispecie appare soddisfatta anche la condizione dell'utilizzo del bene come strumentale per l'esecuzione di prestazioni di servizi da parte dello stesso soggetto che lo ha introdotto nel territorio dello Stato, dal momento che il simulatore di volo sarà concesso in locazione da parte dello stesso soggetto che lo introdurrà in Italia (prestazione di servizio ai sensi dell'art. 3, secondo comma, n. 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, territorialmente rilevante in Italia). Similmente, alla scadenza del contratto di locazione l'invio del bene dall'Italia ai Paesi Bassi non darà luogo ad una cessione intracomunitaria.

L'istante riferisce che la descritta soluzione interpretativa è stata sostanzialmente confermata dall'autorità fiscale olandese, a parere della quale l'uso del simulatore da parte del Ministero della Difesa avviene sia nelle vesti di organismo statale sia nelle vesti di impresa, sulla base di un utilizzo effettivo del

bene calcolato in ore annue – eventualmente modificabili e da valere anche ai fini della detrazione dell'imposta assolta nel quadriennio – mentre la consegna del simulatore in Italia e il suo rientro nei Paesi Bassi non avranno conseguenze sul piano dell'IVA.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La fattispecie prospettata riguarda l'invio in Italia di un bene da parte di un ente pubblico dei Paesi Bassi, organo istituzionale dotato comunque di un numero di identificazione IVA, da destinare per una parte prevalente a un utilizzo con finalità di addestramento a personale proprio e per una parte più limitata a un utilizzo da parte di terzi dietro pagamento di un corrispettivo specifico.

Contrariamente a quanto prospettato dall'istante, l'introduzione nel territorio italiano del simulatore di volo assume i connotati di un acquisto intracomunitario ai sensi dell'art. 38, terzo comma, lett. *b*), del citato D.L. n. 331 del 1993 in quanto la sua destinazione in Italia, che viene effettuata anche per finalità economiche, prevede un utilizzo del bene per un periodo ben più lungo rispetto ad una normale introduzione temporanea per l'esecuzione di prestazioni.

Infatti, pur non essendo specificamente individuato dalla norma un termine temporale che definisca il concetto di "temporaneo utilizzo" può farsi utile riferimento ad una durata di 24 mesi utilizzata per definire la durata della ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi doganali, prevista come fattispecie di esclusione dell'acquisto intracomunitario dallo stesso comma 5, lett. *a*), dell'art. 38 del D.L. n. 331 del 1993, nel quale è disciplinata anche la fattispecie dei beni introdotti nel territorio dello Stato ai fini di un temporaneo utilizzo.

Pertanto, non potendosi considerare l'introduzione finalizzata ad un'utilizzazione temporanea del bene, deve ritenersi che nella fattispecie in esame si realizzi un'operazione assimilata ad un acquisto intracomunitario, trattandosi di invio di beni che, pur in assenza di un trasferimento di proprietà o di altro diritto reale,

viene effettuato nell'ambito della propria impresa, ai sensi del comma 3, lett. b) dell'art. 38 del D.L. n. 331 del 1993.

Ciò anche in considerazione del fatto che il Ministero della Difesa dei Paesi Bassi intende utilizzare il simulatore di volo tra l'altro nell'ambito della propria attività economica, diversa da quella istituzionale, concedendolo in locazione ad un'impresa italiana.

Ai fini degli adempimenti connessi alla realizzazione dell'acquisto intracomunitario, il Ministero della Difesa dei Paesi Bassi dovrà identificarsi ai fini IVA in Italia mediante la procedura prevista dall'art. 35-ter del D.P.R. n. 633 del 1972, ovvero nominare un proprio rappresentante fiscale ai sensi dell'art. 17, secondo comma, del citato decreto.

Va inoltre precisato che la successiva messa a disposizione del simulatore nei confronti di un'impresa italiana costituisce una prestazione di servizi (locazione di un bene mobile materiale diverso da un mezzo di trasporto), rilevante territorialmente in Italia ai sensi dell'art. 7, quarto comma, lett. d) del D.P.R. n. 633 del 1972.

Per tale operazione, il committente, in quanto soggetto passivo IVA nazionale, diviene egli stesso "debitore dell'imposta" secondo quanto previsto dall'art. 17, terzo comma, ultimo periodo, a nulla rilevando la circostanza che il prestatore, soggetto non residente, si sia identificato ai fini IVA in Italia. Conseguentemente, sarà lo stesso committente a dover assolvere agli obblighi IVA, attraverso il meccanismo del *reverse charge*.

Nel caso prospettato, poiché il destinatario della locazione è un soggetto passivo d'imposta in Italia, quest'ultimo in qualità di committente deve procedere all'emissione di un'autofattura per l'assolvimento dell'IVA in Italia, anche se il Ministero olandese si è identificato in Italia o ha nominato un proprio rappresentante fiscale per l'assolvimento degli obblighi IVA.

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