

Risposta n. 76

OGGETTO: *Regime di non imponibilità IVA
Articolo 8-bis), d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633
Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212*

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante fa presente di stipulare frequentemente contratti aventi per oggetto l'esecuzione di attività di studio, preprogettazione e progettazione relative alla realizzazione di satelliti.

Dette attività - che l'istante commissiona a terzi - sono attività ad alto contenuto tecnologico, finalizzate non solo alla concreta realizzazione di un satellite ma, talvolta, alla fase preliminare consistente nello studio di fattibilità per la realizzazione effettiva del medesimo satellite. In sostanza, secondo l'istante, possono verificarsi tre possibili scenari:

- a) la fase di progettazione iniziale si concretizza nella progettazione finale ed esecutiva, con la realizzazione effettiva del satellite e tutto ciò che ne deriva;
- b) la fase di progettazione iniziale non perviene a soluzioni realizzabili e l'iniziativa specifica non viene realizzata, pur restando i risultati utilizzabili per studi e progetti successivi, sempre finalizzati alla realizzazione di satelliti;
- c) la fase di progettazione iniziale, partendo da un certo progetto che si dimostra successivamente irrealizzabile o parzialmente realizzabile, evolve

verso la realizzazione di altre tecnologie che restano a terra (*ground segment*), diverse dai satelliti, ma che possono essere connesse alla costruzione e al funzionamento di aeromobili o parti di essi.

Relativamente alle ipotesi prospettate nei punti *sub b)* e *sub c)*, l'istante evidenzia come la costruzione di un sistema satellitare presuppone attività (complesse ed articolate) e tempi diversi che non sempre portano ad una realizzazione concreta dell'iniziativa ma che sono, in ogni caso, sempre funzionali alla costruzione di sistemi satellitari.

In sostanza, le diverse attività poste in essere nella fase progettuale seppur non si concretizzeranno nella costruzione del satellite oggetto inizialmente del progetto, potranno comunque consentire, con i risultati prodotti, nuove realizzazioni, passando per l'esclusione di ipotesi che in origine sembravano percorribili.

Più specificamente, trattasi di attività i cui risultati:

- non necessariamente condurranno alla realizzazione nell'immediato di un satellite ma che sicuramente forniscono risultati utilizzati (o utilizzabili) per studi e progettazioni successive "sempre" finalizzate alla realizzazione di sistemi satellitari;
- potranno essere impiegati per la realizzazione di altre tecnologie, diverse dai satelliti, ma comunque connesse alle attività spaziali, allorché l'idea originaria sia dimostrata irrealizzabile (anche solo parzialmente).

Ciò posto, l'istante chiede di conoscere quale sia il trattamento fiscale, agli effetti dell'IVA, applicabile ai corrispettivi dalla stessa versati a fronte delle predette attività e, in particolare, si chiede se sia applicabile il regime di non imponibilità previsto dall'articolo 8-*bis*) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in quanto trattasi di attività di progettazione di satelliti o parti di essi, ivi compresi i segmenti a terra.

L'istante, oltre alle precisazioni inerenti le specifiche casistiche sopra elencate, chiede, inoltre, la possibilità di definire criteri di carattere generale per l'applicazione del regime di non imponibilità alle varie fasi delle attività di studio e

progettazione, ciò in considerazione della circostanza che a fronte del medesimo contratto si potranno avere - in termini di realizzazione del satellite - esiti riconducibili (*in toto* o in parte) contemporaneamente nelle diverse suddette casistiche.

Infine, viene fatto presente che una problematica connessa è quella relativa al segmento di terra (*ground segment*) in quanto sussistono alcuni casi in cui il segmento di terra è direttamente e biunivocamente connesso al satellite e può, pertanto, considerarsi parte di esso.

In altri casi, invece, il segmento di terra può essere funzionale a più satelliti ed essere utilizzato per acquisire dati da una pluralità di satelliti e in tale secondo caso resta comunque la circostanza che il satellite, senza un segmento di terra che ne legge i dati, sarebbe completamente inutile.

Pertanto, si chiede conferma che in questi casi si possa applicare l'orientamento contenuto nella risoluzione n. 69/E del 28 febbraio 2008.

Più in generale, viene chiesto di precisare se il regime di non imponibilità possa essere applicato a tutte le attività di progettazione, ove per "progettazione" deve essere inteso nel senso di progettazione anche non esecutiva, la quale non può portare alla realizzazione del satellite in quanto la stessa non raggiunge il risultato di partenza che era stato ipotizzato e ritenuto concretamente raggiungibile.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che le problematiche sopra evidenziate siano state interpretate dall'Amministrazione finanziaria con la citata risoluzione n. 69/E del 2008, nella quale è stato chiarito che il regime IVA di non imponibilità si applica anche alla progettazione [non indicata espressamente nella lettera *e*) dell'articolo 8-*bis*)] in quanto integrante e propedeutica alla costruzione, sia del satellite sia del segmento di terra.

L'interpellante, altresì, è del parere che il regime di non imponibilità possa essere applicato non solo alle attività progettuali che [come nel caso *sub a*)] condurranno, ragionevolmente, alla effettiva realizzazione del satellite ma a tutte le attività effettuate in conformità alle regole *standard* definite all'*European Cooperation for Space Standardisation (ECSS)*, ciò in quanto, ai fini del trattamento IVA, appare evidente come tutte le attività svolte in conformità a detti *standard* siano ricomprese nel concetto di progettazione finalizzata alla realizzazione dei satelliti e i risultati ottenuti in ciascuna fase sono assolutamente propedeutici alla realizzazione delle fasi successive.

Al riguardo, in sede di integrazione documentale, l'istante chiarisce che la ECSS è una collaborazione internazionale non governativa tra le agenzie spaziali nazionali e le associazioni industriali europee di categoria con lo scopo di sviluppare e mantenere *standard* comuni per la gestione di qualità dei progetti spaziali.

Inoltre, l'istante è del parere che il concetto di "progettazione" deve intendersi applicato anche alla fase di studio preliminare ad alto contenuto tecnologico finalizzato alla realizzazione di satelliti (e relativi segmenti a terra) a condizione che sia dimostrabile il collegamento funzionale, anche futuro, alla realizzazione di sistemi satellitari (e relativi segmenti a terra) o di aeromobili o, in ogni caso, di beni e servizi per i quali è riconosciuta la non imponibilità IVA.

A parere dell'istante, in considerazione del mandato istitutivo della stessa istante, risulta inevitabile il collegamento funzionale della spesa con la realizzazione dei sistemi satellitari o più in generale di manufatti spaziali (destinati a essere lanciati nello spazio) e che costituisce la propria ragione sociale. Al riguardo, si evidenzia che i risultati di ciascuna fase del processo di progettazione dei sistemi spaziali, a prescindere dall'esito sulla fattibilità o meno della singola missione, vanno ad accrescere il livello complessivo di *know how* tecnologico, che rappresenta a sua volta il substrato necessario a garantire lo sviluppo e l'innovazione del settore. Essi entrano a far parte del patrimonio immateriale dell'istante, che

istituzionalmente dovrà valorizzare il portafoglio di programmi R&S spaziale (da quelli scientifici a quelli applicativi) su cui si esplica la sua attività istituzionale.

Dunque, a parere dell'interpellante - relativamente ai casi prospettati nei punti *sub a)* e *b)* - trattasi di prestazioni di servizi relative ai satelliti cui si applicherebbe, in base alla citata risoluzione n. 69/E del 2008, il regime di non imponibilità di cui all'articolo 8-*bis*), lettera *e*), del d.P.R. n. 633 del 1972.

Nel caso specifico, trattandosi di attività progettuali svolte in conformità alle norme *standard* definite dall'*ECSS*, per le quali sussiste il collegamento funzionale, anche futuro, della spesa con la realizzazione dei sistemi satellitari, l'istante ritiene che il predetto regime di non imponibilità possa estendersi senza alcuna rettifica (variazione in aumento) anche nel caso non si addivenisse, al termine del periodo contrattuale, ad avere certezza della fattibilità del progetto esecutivo dello specifico satellite, in quanto sarebbe sufficiente, per il mantenimento del regime di non imponibilità, dimostrare l'utilizzabilità dei risultati nello sviluppo del progetto di realizzazione del sistema satellitare ipotizzato o anche nella realizzazione di tecnologie per le quali è previsto il regime di non imponibilità IVA.

Molto più residuale, a parere dell'istante, è la fattispecie indicata nel caso *sub c)*, ove, partendo da una certa "idea" che si dimostra poi "irrealizzabile" o "realizzabile solo parzialmente", l'attività evolve verso l'esecuzione di altre tecnologie che restano a terra, diverse dai satelliti, ma che possono essere connesse alla costruzione e al funzionamento di aeromobili o parti di essi. In tale ipotesi, secondo l'istante, il regime di non imponibilità potrà permanere "solo" se il bene eventualmente realizzato rientrerà tra quelli riconducibili nel richiamato articolo 8-*bis*) del d.P.R. n. 633 del 1972.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 8-*bis*), primo comma, lettera *b*), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, prevede che sono assimilate alle cessioni all'esportazione e, quindi, soggette al regime di non imponibilità all'IVA, "le

cessioni di aeromobili, compresi i satelliti, ad organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica”.

Sono, tra le altre, assimilate alle cessioni all’esportazione, ai sensi della successiva lettera *e*), le prestazioni di servizi relative alla costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione, trasformazione, assiemaggio, allestimento, arredamento, locazione e noleggio degli aeromobili di cui alla lettera *b*) predetta.

Al riguardo, l’articolo 34-*bis* del decreto legge 2 marzo 1989, n. 69, stabilisce che *“le disposizioni di cui all’articolo 8-bis, primo comma, lettera b), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, si applicano anche alle cessioni ivi previste effettuate all’Agenzia Spaziale Italiana”.*

Pertanto, in virtù dell’estensione del regime di non imponibilità, di cui al citato articolo 8-*bis*), operata dal suddetto articolo 34-*bis*), sono considerate non imponibili, tra le altre, le cessioni di satelliti e alcune prestazioni di servizi relative alla costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione, trasformazione, assiemaggio, allestimento, arredamento, locazione e noleggio di satelliti effettuate nei confronti dell’istante.

Con riferimento specifico alla realizzazione del segmento di terra (*ground segment*), con la risoluzione n. 69/E del 28 febbraio 2008, è stato affermato che può ritenersi come facente parte della *“costruzione del satellite”* e, come tale, trattasi di attività idonea a rientrare nel campo applicativo del regime di non imponibilità, di cui all’art. 8-*bis*), primo comma, lettera *e*) del d.P.R. n. 633 del 1972. Tale precisazione vale nel presupposto che, dal punto di vista tecnico, la componente di terra di un sistema spaziale è un tutto inscindibile con la componente spaziale in orbita: in altri termini, il segmento di terra costituisce condizione necessaria e sufficiente affinché il sistema nella sua globalità possa operare.

In altri termini, non è ipotizzabile l’esistenza di un sistema spaziale composto da soli satelliti in orbita senza la relativa e complementare componente di terra.

Con riferimento alla fattispecie in esame, si rileva che ell in accordo a quanto previsto dal decreto legislativo 4 giugno 2003, n. 128 (recante il riordino dello stesso

ente), ai sensi dell'articolo 1 dello Statuto, è un “ente pubblico nazionale, assimilato agli enti ricerca, avente il compito di promuovere, sviluppare e diffondere, con il ruolo di agenzia, la ricerca scientifica e tecnologica applicata al campo spaziale e aerospaziale e lo sviluppo di servizi innovativi, perseguendo obiettivi di eccellenza, coordinando e gestendo i progetti nazionali e la partecipazione italiana a progetti europei e internazionali (...) avendo attenzione al mantenimento della competitività del comparto industriale italiano”.

Scopo principale dell'istante, dunque, è quello di promuovere, realizzare, finanziare e gestire programmi/progetti spaziali innovativi, ovvero programmi di ricerca e sviluppo scientifico e tecnologico, condotti per maggior parte nell'ambito di collaborazioni europee e internazionali, che conducano ad un aumento delle conoscenze scientifiche e delle capacità innovative e tecnologiche della comunità scientifica e industriale nazionale.

In sostanza, il mandato istitutivo dell'istante riguarda principalmente programmi di R&S che, in quanto tali, sono svolti per il raggiungimento di uno scopo obiettivamente e intrinsecamente aleatorio (dato che non sussiste certezza circa un'effettiva riuscita della ricerca) e devono essere rivolti allo sviluppo di una soluzione non disponibile o non pienamente disponibile sul mercato.

Nel perseguimento del proprio scopo istitutivo, l'istante stipula diversi contratti aventi per oggetto attività di studio, preprogettazione e progettazione finalizzate alla realizzazione di satelliti, dette attività - ad alto contenuto tecnologico - non sono solo dirette alla concreta realizzazione di un satellite ma possono consistere anche in studi di fattibilità finalizzati alla eventuale realizzazione di un sistema satellitare.

Nell'ambito di tale contesto complesso, in concreto, l'istante rappresenta che si possono verificare le tre ipotesi racchiuse ed elencate nei suddetti punti *sub a)*, *b)* e *c)*.

Con riferimento al caso di cui punto *sub a)*, ossia l'ipotesi in cui la progettazione iniziale si concretizza in progettazione finale ed esecutiva fino alla

realizzazione del satellite, si ritiene che realizzandosi la costruzione del satellite oggetto di “progettazione iniziale”, detta attività sia riconducibile tra le prestazioni di servizi “*relative*” alla costruzione di satelliti di cui al citato articolo 8-*bis*) e che ad essa si renda applicabile il regime di non imponibilità IVA ivi previsto.

Relativamente alle ipotesi prospettate nei punti *sub b)* e *sub c)*, ossia nell’eventualità in cui i risultati della progettazione iniziale, pur non conducendo alla realizzazione del progetto iniziale, potrebbero essere utilizzati in studi e progetti successivi ma sempre finalizzati alla realizzazione di satelliti oppure potrebbero evolvere verso altre tecnologie che restano a terra ma che possono essere connesse alla costruzione o al funzionamento di aeromobili, si ritiene che ai fini della applicazione del regime previsto dal citato articolo 8-*bis*) - stante il tenore letterale della norma - risulta dirimente stabilire un nesso tra la fase progettuale e di studio e la concreta realizzazione del satellite o del suo componente di terra (*ground segment*).

In sostanza, affinché si possa applicare il regime di non imponibilità in esame è necessario che sussista un collegamento funzionale, non tanto tra la spesa e la realizzazione dei sistemi satellitari e più in generale dei manufatti spaziali quanto piuttosto tra gli studi di fattibilità e progettazione e la materiale ed effettiva realizzazione del satellite o del suo componente di terra, anche se lo stesso bene non venisse ultimato nell’immediato.

In caso contrario, ossia quando la progettazione e le altre fasi di studio sono diretti a generare risultati non necessariamente correlati alla realizzazione del satellite ma utilizzabili per la realizzazione di altre tecnologie diverse dai satelliti, seppur connesse con “*l’attività spaziale in genere*”, si ritiene che non possa applicarsi il suddetto regime di non imponibilità IVA e, conseguentemente, le suddette prestazioni saranno riconducibili nell’ambito applicativo del tributo.

Ne consegue che in tale ipotesi, qualora la fase prodromica della progettazione non addivenisse alla materiale realizzazione del satellite, per le operazioni di studio, progettazione, ecc., effettuate in regime di non imponibilità, il soggetto contraente

prestatore (nello specifico, BETA S.p.A.) sarà tenuto ad effettuare la variazione in aumento, ai sensi dell'articolo 26, primo comma, del citato d.P.R. n. 633 del 1972.

Infine, coerentemente con quanto precisato con la suddetta risoluzione n. 69/E, si ritiene applicabile il regime di non imponibilità alle fasi (studio, progettazione, ecc.) inerenti alla costruzione del segmento di terra (*ground segment*) - sia se esso è direttamente e biunivocamente connesso al satellite sia se funzionale a più satelliti e acquisire i dati da più satelliti - ciò in quanto il segmento di terra rappresenta una condizione necessaria e sufficiente affinché il sistema nella sua globalità possa operare e, quindi, la sua realizzazione può ritenersi una condizione necessaria alla costruzione del satellite.

Il Direttore Centrale
Firmato digitalmente