

Risposta n. 346

OGGETTO: *Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212 -
Credito d'imposta di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto
legge 30 dicembre 1997, n. 457*

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

QUESITO

La società Alfa, con sede legale a Cipro, fa parte del gruppo multinazionale Beta, con sede in Svizzera, ed opera nel settore dei servizi per navi da crociera.

Il gruppo Beta si posiziona come fornitore di servizi nel segmento di mercato “servizi di crociera” nel mondo. Beta è uno dei principali riferimenti mondiali per armatori e operatori di crociere per la gestione di strutture recettive e ristoranti di alto livello a bordo di navi da crociera offrendo servizi alberghieri e di ristorazione, gestione dell'equipaggio sia per le navi marittime che per le navi da crociera fluviale.

Attualmente il gruppo gestisce più di 50 navi oceaniche e navi da crociera fluviali con circa 15.000 dipendenti a bordo e 180 dipendenti in diversi paesi, ma non ancora in Italia.

Ciò premesso, l'istante rappresenta la seguente fattispecie.

Il soggetto "C" è una società armatoriale che opera attraverso navi da crociera battenti bandiera italiana. Le navi di C risultano iscritte nel Registro Internazionale e sono debitamente autorizzate ad appaltare servizi di bordo ai sensi dell'articolo 17, comma 1, della legge 5 dicembre 1986, n. 856. Quest'ultima disposizione prevede che l'armatore di navi adibite a crociera possa essere autorizzato dal Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti ad appaltare alcuni servizi di bordo ad imprese nazionali o straniere che abbiano un rappresentante in Italia.

Il soggetto "H" è una società che gestisce catene di negozi *retail*, ossia di vendita al minuto, in aeroporti, stazioni ferroviarie, a bordo di navi da crociera, traghetti ecc..

C e H intendono sottoscrivere un accordo in virtù del quale il primo concederà al secondo il diritto di svolgere attività *retail* nei confronti dei passeggeri che soggiornano a bordo delle proprie navi da crociera, navi che battono bandiera italiana.

Per lo svolgimento della succitata attività, H intende a sua volta avvalersi dei servizi dell'istante.

L'istante intende costituire una società di capitali ovvero una sede secondaria (stabile organizzazione) in Italia la quale sottoscriverà un contratto con H avente ad oggetto attività commerciali complementari, accessorie o, comunque, relative, ai sensi dell'articolo 13 della legge 23 dicembre 1999, n. 488, all'attività crocieristica svolta da C.

Per prestare tali servizi l'istante assumerà proprio personale dipendente che verrà imbarcato sulle navi di C. Nei confronti dei propri dipendenti, l'istante applicherà integralmente il contratto collettivo nazionale dei marittimi imbarcati su navi da crociera ed acquisirà la qualifica di sostituto di imposta.

L'articolo 4, comma 1, del decreto legge 30 dicembre 1997, n. 457, prevede che "*ai soggetti che esercitano l'attività produttiva di reddito di cui al comma 2 (reddito derivante dall'utilizzo di navi iscritte nel Registro*

internazionale) è attribuito un credito d'imposta in misura corrispondente all'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta sui redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo corrisposti al personale di bordo imbarcato sulle navi iscritte nel Registro internazionale, da valere ai fini del versamento delle ritenute alla fonte relative a tali redditi. Detto credito non concorre alla formazione del reddito imponibile".

L'articolo 13, comma 2, della legge 23 dicembre 1999, n. 488, estende il credito d'imposta di cui al comma 1 dell'articolo 4 del d.l. n. 457 del 1997 anche ai soggetti che, in base a rapporti contrattuali con l'armatore, esercitano a bordo di navi da crociera attività commerciali complementari, accessorie o comunque relative alla prestazione principale.

Obiettivo del legislatore è quello di incentivare l'assunzione da parte delle imprese di lavoratori marittimi, riducendo il costo di tutto il personale dipendente imbarcato attraverso il meccanismo del credito d'imposta.

Tutto ciò premesso, l'istante chiede se, in qualità di sostituto d'imposta, possa fruire del credito di imposta previsto dall'articolo 4 del d.l. n. 457 del 1997 e dall'articolo 13 della legge 488 del 1999, considerato che non sottoscriverà un rapporto contrattuale diretto con l'armatore C bensì con una società terza H, allo scopo autorizzata da C.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Le prospettive dell'operazione di apertura di una società di capitali in Italia o di una sede secondaria hanno lo scopo per il gruppo Beta di sviluppare il proprio business sulle navi da crociera italiane. Si tratta di un'operazione che favorirebbe l'occupazione in un settore oggetto di disposizioni legislative, come quelle in esame, atte a favorirne lo sviluppo e l'incremento dell'occupazione.

Ad avviso dell'istante, l'intento del legislatore è quello di riconoscere il credito a favore di tutto il personale imbarcato, sia esso alle dipendenze dirette dell'armatore ovvero assunto da soggetti terzi che, in base a rapporti contrattuali con quest'ultimo, esercitano a bordo di navi da crociera.

L'istante ritiene, pertanto, che le disposizioni di cui all'articolo 4 del d.l. n. 457 del 1997 e all'articolo 13 della legge 488 del 1999, siano applicabili anche nei suoi confronti in quanto e nella misura in cui:

- 1) la costituenda società di capitali dell'istante sarà italiana, ovvero, l'istante istituirà una sede secondaria (stabile organizzazione) in Italia;
- 2) l'istante acquisirà la qualifica di sostituto di imposta ed applicherà nei confronti dei propri dipendenti il contratto collettivo nazionale dei marittimi imbarcati su navi da crociera;
- 3) le navi di C, su cui opererà il personale dell'istante, svolgono attività croceristica, battono bandiera italiana, sono iscritte nel Registro Interazionale e sono debitamente autorizzate dal ministero delle infrastrutture e trasporti ai sensi dell'articolo 17, comma 1, della legge n. 856 del 1986;
- 4) l'istante eserciterà a bordo delle navi da crociera di C attività commerciali complementari, accessorie o comunque relative alla prestazione principale cui si estende il credito di imposta come previsto dall'articolo 13, comma 2, della legge n. 488 del 1999;
- 5) ove previsto dalla legge o dalla regolamentazione di settore, i contratti tra C ed H e tra H e l'istante saranno previamente autorizzati dal Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il decreto legge 30 dicembre 1997, n. 457, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1998, n. 30, recante “*Disposizioni urgenti per lo sviluppo del settore dei trasporti e l'incremento dell'occupazione*” ha istituito il “Registro internazionale” delle navi che sono adibite alla navigazione internazionale per traffici esclusivamente commerciali.

L'articolo 4, comma 1, del citato d.l. n. 457 del 1997, riconosce in favore di coloro che producono reddito attraverso l'utilizzo delle predette navi “*un credito d'imposta in misura corrispondente all'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta sui redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo corrisposti*

al personale di bordo imbarcato sulle navi iscritte nel Registro internazionale, da valere ai fini del versamento delle ritenute alla fonte relative a tali redditi”.

L’articolo 13, comma 2, della legge 23 dicembre 1999, n. 488, ha esteso tale credito d’imposta *“anche ai soggetti che in base a rapporti contrattuali con l’armatore esercitano a bordo di navi da crociera attività commerciali complementari, accessorie o comunque relative alla prestazione principale”.*

Al riguardo, si fa presente, infatti, che ai sensi dell’articolo 17 della legge 5 dicembre 1986, n. 856, il Ministro delle infrastrutture e dei trasporti può autorizzare *“l’armatore ad appaltare ad imprese nazionali o straniere che abbiano un raccomandatario o un rappresentante in Italia, servizi complementari di camera, servizi di cucina o servizi generali a bordo delle navi adibite a crociera nonché ogni altra attività commerciale complementare, accessoria o comunque relativa all’attività crocieristica”* (comma 1). *“Tali servizi sono svolti dall’appaltatore con gestione ed organizzazione propria ed il relativo personale non fa parte dell’equipaggio (...)”*(comma 2).

Finalità delle disposizioni agevolative in commento è quella di favorire la crescita occupazionale nel settore marittimo, riducendo il costo del lavoro a carico delle imprese operanti in detto settore.

Nel caso di specie, l’istante, pur non avendo rapporti contrattuali con l’armatore, chiede di poter fruire, ai sensi dell’articolo 13, comma 2, della legge n. 488 del 1999, del credito d’imposta in qualità di subappaltatrice dei servizi di bordo per navi da crociera, precisando, a tale fine, che provvederà a costituire una società di capitali ovvero una sede secondaria in Italia (stabile organizzazione) e che assumerà proprio personale dipendente cui applicherà integralmente il contratto collettivo nazionale dei marittimi imbarcati su navi da crociera.

Al riguardo, si fa presente che l’articolo 13, comma 2, della legge n. 488 del 1999, riconosce il credito d’imposta di cui all’articolo 4, comma 1, del citato d.l. n. 457 del 1997, a condizione che l’impresa abbia rapporti contrattuali diretti con l’armatore (contratto d’appalto) e che quest’ultimo sia stato autorizzato ad

appaltare i servizi di bordo (*cfr.* circolare INPS n. 137 del 26 luglio 2002, e n. 67 del 16 aprile 2004 sui profili assicurativi e previdenziali).

Nonostante il personale delle imprese subappaltatrici sia assunto per operare nel contesto delle navi da crociera, non è possibile estendere alle imprese subappaltatrici il beneficio fiscale di cui all'articolo 13, comma 2, della legge n. 488 del 1999, atteso che la disposizione agevolativa, facendo riferimento solo ai soggetti aventi rapporti contrattuali con l'armatore, presenta un ambito applicativo precisamente delimitato.

Le imprese subappaltatrici non sono, infatti, contemplate nella norma. In assenza di tale previsione e considerato che la norma agevolativa non è suscettibile di interpretazione analogica o estensiva, il credito d'imposta in argomento non può essere riconosciuto alle imprese subappaltatrici.

In relazione al caso di specie, si ritiene, pertanto, che l'istante non possa fruire, ai sensi dell'articolo 13, comma 2, della legge n. 488 del 1999, del credito d'imposta di cui all'articolo 4 del d.l. n. 457 del 1997.

IL DIRETTORE CENTRALE
Firmato digitalmente