

Risposta n. 159/2025

OGGETTO: Definizione del luogo della prestazione dei servizi di cui all'articolo 7–quater, comma 1, lettera e), e all'articolo 7–sexies, comma 1, lettera e–bis), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 afferenti ad imbarcazioni da diporto.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

Il sig. Tizio (di seguito "Istante" o "Contribuente") fa presente di aver sottoscritto, in data 4 luglio 2024, un contratto di locazione finanziaria avente ad oggetto un'imbarcazione da diporto della lunghezza di 23.9 metri, ad esclusivo uso privato.

Così come precisato dall'Istante in sede di risposta alla richiesta di documentazione integrativa *«l'Imbarcazione è messa a disposizione in Italia e la prestazione di servizio del leasing è effettuata da parte di un soggetto stabilito in Italia»*; inoltre *«è stata tempestivamente predisposta, appena dopo la*

sottoscrizione del contratto di locazione finanziaria (in data 4 luglio 2024), la dichiarazione di utilizzo dei servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e

simili non a breve termine nel territorio della UE, di imbarcazioni da diporto e di navigazione in alto mare, ai fini della non imponibilità, ai sensi degli articoli 7-sexies e 8-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in attuazione delle disposizioni di cui all'articolo 1, commi da 708 a 712, della legge n. 178 del 30 dicembre 2020».

L'imbarcazione è dotata di un sistema di navigazione satellitare (A.I.S., "Automatic Identification System").

Il contratto ha un termine di durata di cento venti mesi e prevede il pagamento di un "maxicanone" iniziale pari al quaranta per cento dell'importo finanziato, a cui si aggiungono cento diciannove canoni mensili. Si tratta, quindi, di un contratto di leasing nautico "non a breve termine" (di seguito "Contratto").

L'imbarcazione, in data 15 luglio 2024, è stata registrata nell'archivio telematico centrale delle unità da diporto (ATCN) e in data 18 luglio 2024 l'Istante ha istituito un apposito registro, vidimato da un Notaio, al fine di riportare tutti gli spostamenti dell'imbarcazione, con particolare riferimento alle acque situate fuori dell'Unione europea.

In data 24 luglio 2024, l'Istante ha ottenuto il codice M.M.S.I. (identificativo univoco di una stazione radio utilizzata su una nave) che rende concretamente utilizzabile il natante, in quanto in assenza di tale codice è preclusa la navigazione.

Sempre in data 24 luglio 2024, per l'imbarcazione, è stato attivato il servizio di tracking Astrapaging e Vesselfinder. In particolare, il servizio "Position Data", collegato

direttamente al sistema A.I.S. in uso sull'imbarcazione, è in grado di indicare con precisione le tratte marittime e le posizioni di ormeggio

dell'imbarcazione da diporto, riportando con esattezza le singole posizioni dell'imbarcazione (sia in movimento che in rada) e includendo nell'apposito report

data, ora, posizione, coordinate geografiche, codice M.M.S.I., velocità, etc.

Da tale report è possibile, altresì, desumere le ore di moto dell'imbarcazione. Peraltro, i sistemi Astrapaging e Vesselfinder consentono di verificare costantemente le posizioni e le rotte di navigazione dell'imbarcazione.

A partire dal 24 luglio 2024, l'imbarcazione ha navigato da Olbia verso acque extracomunitarie, raggiungendo, il 28 luglio 2024, la banchina di Tivat, Porto Montenegro, luogo presso cui l'imbarcazione è abitualmente ormeggiata (in forza di contratto di locazione della banchina, con durata dal 28 luglio 2024 al 1° maggio 2025).

Dunque, a decorrere dal 28 luglio 2024 e per lo meno fino al 31 dicembre 2024, il luogo di ricovero abituale dell'imbarcazione è il Montenegro, ovvero in un Paese extracomunitario.

A riprova dell'ormeggio abituale, l'Istante allega al presente interpello:

- la documentazione contrattuale attestante l'utilizzo dello stallo portuale usato quale ricovero abituale;
- la relativa fattura;
- la ricevuta di pagamento.

Al fine di comprovare il luogo di utilizzo dell'imbarcazione, con particolare riferimento alle acque extra UE, il Contribuente ha intenzione di annotare, in modo

sistematico e dettagliato, tutti i movimenti del natante sul registro vidimato dal Notaio. A tal proposito, riferisce che tramite il sito di tracking delle imbarcazioni Astrapaging (<https://www.astrapaging.com/vesseltracking>), è possibile scaricare un file digitale contenente informazioni precise e puntuali sulla posizione geografica dell'imbarcazione, che lo stesso Contribuente stamperà e allegnerà al registro vidimato per garantire la tracciabilità e l'accuratezza dei dati riportati.

L'Istante fa presente, inoltre, che stamperà anche le foto del sistema di localizzazione di bordo effettuate quotidianamente.

Le informazioni riportate sul registro vidimato sono verificabili anche da parte dell'Autorità, attraverso l'accesso al servizio di AstraPaging denominato Vessel Tracking e il servizio di Vessel Finder denominato Historical AIS Data.

Tanto premesso, così come previsto dall'articolo 7-sexies, comma 1, lettera e-bis), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, le prestazioni relative ai servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine rese da un soggetto passivo Iva stabilito in Italia, relative ad imbarcazioni da diporto messe a disposizione nel territorio dello Stato, si considerano non effettuate nel territorio dello Stato ove l'utilizzo dell'imbarcazione avvenga al di fuori del territorio dell'Unione europea.

In tal caso, non sussiste per le prestazioni relative al contratto di locazione dell'imbarcazione in oggetto il presupposto (territoriale) dell'imposta sul

valore aggiunto, con conseguente esclusione della stessa imposta sul canone di leasing anticipato iniziale e sui canoni di leasing periodici.

A tal fine, l'Istante chiede di chiarire quali siano i meccanismi esatti di individuazione dei giorni di utilizzo dell'imbarcazione all'interno e all'esterno del territorio UE e i mezzi di prova adoperabili.

Nello specifico, l'Istante chiede di confermare:

1) che i mezzi di prova sopra rappresentati, utilizzati dal Contribuente per dimostrare l'utilizzo extra UE dell'imbarcazione in esame, garantiscano ampiamente, unitamente a quelli indicati nel Provvedimento sopra riportato, il tracciamento dell'utilizzo extraeuropeo dell'imbarcazione;

2) la correttezza della modalità di calcolo dei periodi di navigazione in acque territoriali UE, ai fini della liquidazione e del versamento dell'Iva, con particolare riferimento anche (ma non solo) alle frazioni di giorno;

3) che sia possibile considerare, ai fini del calcolo dell'Iva, le settimane che decorrono dal 24 luglio 2024, dato che l'imbarcazione è effettivamente e

legalmente utilizzabile solo dalla data in cui la stessa è stata dotata del MMSI.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In merito al riscontro degli elementi di prova dell'effettivo utilizzo di un'imbarcazione al di fuori del territorio europeo (quesito n. 1), il Provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 341339 del 29 ottobre 2020 stabilisce che per "mezzo di prova" s'intende la documentazione ufficiale, su supporti cartacei e/o digitali, proveniente dall'utilizzatore dell'imbarcazione da diporto o

dal soggetto che ne ha la responsabilità (ad esempio il comandante), idonea a dimostrare l'effettiva utilizzazione e fruizione dell'imbarcazione da diporto al di fuori dell'Unione europea, ai sensi dell'articolo 7- quater, comma 1, lettera e) e dell'articolo 7- sexies, comma 1, lettera e-bis) del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

La documentazione e i mezzi comprovanti l'effettiva utilizzazione sono stati indicati analiticamente in tale provvedimento. Tra essi, ad esempio, rilevano la cartografia dei viaggi, i dati e le informazioni estratte dagli eventuali sistemi di navigazione satellitare o di trasponder (ad esempio, i dati forniti attraverso il

sistema A.I.S., "Automatic Identification System", per le imbarcazioni che lo adottano).

Per quanto riguarda la nozione di "utilizzo" di un'imbarcazione, il Provvedimento stesso, alla lettera e) della sezione "Definizioni" indica che *«per utilizzo della imbarcazione da diporto nell'ambito dei contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio ed altri contratti simili non a breve termine s'intendono le settimane in cui l'imbarcazione da diporto ha effettuato spostamenti tra porti (inclusi gli spostamenti da e verso il medesimo porto), con esclusione degli spostamenti tra cantieri o porti per motivi tecnici»*.

Nella Risposta ad interpello n. 430 del 2023 è stato chiarito che ai fini IVA la locazione finanziaria relativa alle imbarcazioni da diporto difetta della territorialità, quando l'imbarcazione è utilizzata in territorio extraUE, limitatamente alle settimane di "effettiva utilizzazione in detto territorio", da

dimostrare con adeguati mezzi di prova.

Tanto premesso, ad avviso dell'Istante, i mezzi menzionati che intende produrre (quali, tra gli altri, la tenuta del registro vidimato, i dati e le informazioni estratti dal sistema di navigazione satellitare A.I.S., "Automatic Identification System" e dal sito AstraPaging, il giornale di bordo, la documentazione comprovante l'ormeggio dell'imbarcazione da diporto presso il Porto Montenegro, il contratto di locazione finanziaria e le fotografie digitali della posizione dell'imbarcazione) sono sufficienti per dimostrare il luogo di utilizzo della propria imbarcazione.

In merito all'individuazione dei periodi di navigazione europea ed extraeuropea (quesito n. 2), ai fini delle modalità di determinazione dell'imposta, a parere del Contribuente il calcolo dell'Iva dovuta sui canoni deve tenere in considerazione i giorni di effettivo utilizzo dell'imbarcazione al di fuori dell'Unione europea tracciati sulla base dei mezzi di prova indicati.

Più precisamente, l'Istante ritiene che se per la maggior parte dei giorni nell'arco della settimana l'imbarcazione è stata al di fuori dell'Unione europea, ovvero si hanno due prove di extraterritorialità a settimana, l'intera settimana di navigazione si considera come utilizzo extra UE.

Per quanto riguarda i brevi spostamenti di alcune ore nell'arco della giornata da Porto Montenegro (luogo di ricovero abituale dell'Imbarcazione) al territorio dell'Unione (ad esempio verso acque croate), secondo il Contribuente, allorquando lo spostamento in acque unionali sia inferiore a dodici ore, l'intera giornata va assunta quale giornata di utilizzo in territorio extracomunitario.

In conclusione, è intenzione dell'Istante determinare, ai fini del calcolo dell'Iva, i periodi di utilizzo extra UE su base settimanale, in funzione dei

movimenti effettivi dell'imbarcazione, considerando:

- una "settimana di utilizzo dell'imbarcazione in territorio europeo" realizzandosi il presupposto dell'imposta ove per la maggior parte dei giorni in una settimana l'imbarcazione sia stata in acque europee;

- una "giornata di utilizzo dell'imbarcazione come territorialmente europea" ove per la maggior parte delle ore nell'arco di un giorno l'imbarcazione sia stata in acque europee.

Alla luce del criterio esposto, di converso l'Istante considera una "settimana di utilizzo dell'imbarcazione in territorio extraeuropeo" non venendo ricompresa

tale settimana nel calcolo dell'IVA sui canoni di leasing ove per la maggior parte dei giorni in una settimana l'imbarcazione sia stata in acque extra europee e la "giornata di utilizzo dell'imbarcazione come territorialmente extraeuropea" ove per la maggior parte delle ore nell'arco di un giorno l'imbarcazione sia stata in acque extraeuropee.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con riferimento ai quesiti proposti, si osserva preliminarmente che in base all'articolo 7-sexies, comma 1, lettera e-bis), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 si considerano effettuate nel territorio dello Stato, se rese a committenti non soggetti passivi *«le prestazioni di cui alla lettera e) [servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine] relative ad imbarcazioni da diporto, sempre che l'imbarcazione sia effettivamente messa a disposizione nel territorio dello Stato e la prestazione sia resa da soggetti passivi ivi stabiliti e sia*

utilizzata nel territorio della Comunità. Le medesime prestazioni, se l'imbarcazione da diporto è messa a disposizione in uno Stato estero fuori della Comunità ed il prestatore è stabilito in quello stesso Stato, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate. Alle medesime prestazioni, quando l'imbarcazione da diporto è messa a disposizione in uno Stato diverso da quello di stabilimento del prestatore, si applica la lettera e)».

In quest'ultima ipotesi, ai sensi della lettera e) dello stesso articolo 7-sexies la prestazione di servizi si considera effettuata in Italia *«quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero e sempre che siano utilizzate nel territorio della Comunità».*

Nel caso in esame, è stato specificato in sede di documentazione integrativa che l'imbarcazione è messa a disposizione in Italia e la prestazione di servizio del leasing è effettuata da parte di un soggetto stabilito in Italia.

In ogni caso, si desume, da quanto descritto, un utilizzo dell'imbarcazione sia all'interno che al di fuori dell'Unione Europea, con l'effetto che il presupposto della territorialità per l'applicazione dell'IVA sui canoni di locazione risulta integrato nella misura in cui l'utilizzo dell'imbarcazione avvenga nel territorio unionale o nazionale.

Al riguardo, si fa presente che l'articolo 1, comma 725, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 ha disposto che *«Per prevenire casi di doppia imposizione, di non imposizione o di distorsione di concorrenza ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, il luogo della prestazione dei servizi di cui all'articolo 7-quater, comma 1, lettera e), e all'articolo 7-sexies, comma 1, lettera e-bis), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, di imbarcazioni da diporto si considera al di fuori*

dell'Unione europea qualora attraverso adeguati mezzi di prova sia dimostrata l'effettiva utilizzazione e l'effettiva fruizione del servizio al di fuori dell'Unione europea».

Gli articoli 7-quater, lettera e) e 7-sexies, lettera e-bis), del d.P.R. n. 633 del 1972 sono stati adottati in applicazione della facoltà di cui all'articolo 59-bis della direttiva 2006/112/CE (direttiva IVA) di spostare il luogo di imposizione al di fuori dell'Unione europea qualora l'effettiva utilizzazione e l'effettiva fruizione dei servizi avvengano al di fuori della stessa Unione, in deroga all'articolo 56 della medesima direttiva Iva che pone, come luogo del servizio di locazione a breve termine di un'imbarcazione da diporto, il luogo in cui l'imbarcazione è effettivamente messa a disposizione del destinatario.

Con Provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 341339 del 29 ottobre 2020 sono stati individuati le modalità e i mezzi idonei a dimostrare l'effettiva fruizione e l'effettivo utilizzo del servizio al di fuori dell'Unione europea, distinguendo i contratti a breve termine da quelli non a breve termine.

In particolare, il citato Provvedimento prevede, tra le definizioni valevoli ai fini dell'applicazione delle disposizioni sopra menzionate, quelle di "mezzo di prova" e di "utilizzo" dell'imbarcazione da diporto nell'ambito dei contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio ed altri contratti simili non a breve termine.

Lo stesso Provvedimento, alla lettera e) della sezione "Definizioni", dispone che *«per utilizzo della imbarcazione da diporto nell'ambito dei contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio ed altri contratti simili non a breve termine s'intendono le settimane in cui l'imbarcazione da diporto ha effettuato spostamenti tra porti (inclusi gli spostamenti da e verso il medesimo porto), con esclusione degli spostamenti tra cantieri o porti per motivi tecnici».*

In merito alla nozione di "utilizzo", nella Risposta ad interpello n. 430 del 2023 è stato specificato che la definizione recata dalla lettera e) del medesimo Provvedimento è finalizzata a distinguere gli spostamenti tra porti all'interno dell'Unione europea da quelli extraunionali (e i relativi mezzi di prova) e che si considera utilizzo anche la situazione di sosta (in cui l'unità sia armata o stazioni nel luogo di ricovero abituale) per scelta del locatario. Non si configura utilizzo solo nel caso in cui l'unità sia in cantiere per manutenzione o per motivi tecnici che ne impediscono la concreta fruizione.

Con la citata Risposta (riguardante un'imbarcazione effettivamente messa a disposizione nel territorio dello Stato, acquisita mediante un contratto di leasing nautico stipulato tra due soggetti passivi Iva, stabiliti in Italia) viene anche precisato che il criterio di territorialità è integrato nella misura in cui l'utilizzo dell'imbarcazione avvenga nel territorio unionale.

La prestazione di locazione finanziaria è territorialmente rilevante in Italia se l'imbarcazione è utilizzata nel territorio dell'UE, mentre difetta della territorialità quando è utilizzata in territorio extraUE ma limitatamente alle "settimane di effettiva utilizzazione" in detto territorio, da dimostrare con adeguati mezzi di prova.

Per quanto concerne la dimostrazione dell'effettivo utilizzo e fruizione dell'imbarcazione da diporto "al di fuori dell'Unione europea" per i contratti di locazione finanziaria non a breve termine, il citato Provvedimento prevede che *«La prova dell'utilizzo e della fruizione al di fuori dell'Unione europea dell'imbarcazione da diporto è fornita attraverso l'esibizione del contratto di locazione, anche finanziaria, noleggio, ed altri contratti simili, non a breve termine, nonché attraverso l'esibizione dei dati cartacei o digitali del giornale di navigazione o del giornale ufficiale di bordo*

o, in assenza di questi ultimi, di un registro vidimato, attestanti tutti gli spostamenti effettuati, le relative ore di moto, comprovate dall'apposito dispositivo conta ore, di inizio e fine di ciascun spostamento e, eventualmente, i trasferimenti effettuati per prove e/o spostamenti tecnici o attinenti a manutenzioni».

Inoltre, è necessario esibire almeno uno dei seguenti mezzi di prova:

- i. i dati e le informazioni estratte dai sistemi di navigazione satellitare o di trasponder (ad esempio, sistema A.I.S., "Automatic Identification System") in uso;
- ii. le fotografie digitali del punto nave per ogni "settimana di navigazione" individuata da un qualsiasi dispositivo e rilevata con una frequenza di almeno due per ogni settimana di navigazione;
- iii. la documentazione comprovante (fatture, contratti, ricevute fiscali e relativi mezzi di pagamento) «l'ormeggio dell'imbarcazione da diporto presso porti ubicati al di fuori dell'Unione europea».

Tanto premesso, in merito al quesito n. 1, si rileva che l'articolo 11, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (*«Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente»*), come da ultimo modificato dall'articolo 1 del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219, dispone che *«il contribuente può interpellare l'Amministrazione finanziaria per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente alla:*

- a) applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla loro corretta interpretazione;*
- b) corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie ad esse applicabili;*

(...)».

L'obiettivo incertezza della fattispecie oggetto di interpello è un requisito immanente dell'istituto in esame, così come la necessità da parte del contribuente che l'Amministrazione provveda a qualificare in modo corretto fattispecie tributarie.

L'interpello, come disciplinato dalla richiamata lettera a) dell'articolo 11 ha, infatti, l'obiettivo di tutelare il contribuente nella fase dell'interpretazione della norma tributaria quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza.

Il comma 4 del citato articolo 11, stabilisce che *«Agli effetti del comma 1, non ricorrono condizioni di obiettiva incertezza quando l'amministrazione finanziaria ha fornito, mediante documenti di prassi o risoluzioni, la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente»*.

Tale circostanza ricorre nel caso in esame, dal momento che la scrivente ha già fornito chiarimenti in merito alla specificazione dei mezzi di prova richiesti ai fini della dimostrazione dell'effettiva fruizione e dell'effettivo utilizzo del servizio in esame al di fuori dell'Unione europea, ai sensi del citato articolo 1, comma 725 e 726 della Legge n. 160 del 2019.

Nel caso in esame, il Contribuente non ha proposto alcun dubbio sulla qualificazione giuridico tributaria di una fattispecie, avendo il quesito ad oggetto un asserito dubbio sulla sufficienza dei concreti mezzi di prova del tipo di utilizzo dell'imbarcazione da diporto, in relazione ai quali chiede una valutazione/comparazione con quelli indicati nel Provvedimento sopra citato, con conseguente trasformazione dell'interpello in uno strumento di accertamento preventivo.

Peraltro, il Provvedimento de quo individua il "minimo" onere probatorio posto a carico del contribuente, ben potendo dunque quest'ultimo esibire ulteriori e più precisi mezzi di prova.

In base a quanto affermato nell'istanza di interpello, il Contribuente sembra già in possesso dei mezzi di prova indicati nel citato Provvedimento: in particolare, l'Istante ritiene che i mezzi di prova che intende produrre *«siano sufficienti e ultronei rispetto ai requisiti normativi per dimostrare il luogo di utilizzo dell'imbarcazione»*.

In conclusione, alla luce delle richiamate disposizioni di legge e dei citati documenti di prassi, il quesito relativo alla verifica dei mezzi di prova in argomento deve essere dichiarato inammissibile e, quindi, non produttivo degli effetti tipici dell'interpello.

Con riferimento al quesito n. 2, riguardante la determinazione dei criteri per individuare le "settimane" di utilizzo unionale o extraunionale, nel caso di entrambi i tipi di utilizzo nell'arco di una settimana o anche nell'ambito di una stessa giornata, si osserva che, considerato che l'Italia si è avvalsa della facoltà di applicare l'articolo 59-bis della direttiva Iva, in deroga all'articolo 56 della stessa direttiva, è necessario determinare l'effettiva utilizzazione e l'effettiva fruizione di tali servizi.

Alla luce della finalità del Provvedimento di individuare l'utilizzo dell'imbarcazione da diporto al di fuori dell'Unione europea valorizzando il movimento della medesima la quota di esclusione da IVA del canone annuo di leasing si determina in via definitiva, a consuntivo (alla fine di ciascun anno solare), in base alla percentuale risultante dalla frazione comprendente al numeratore le settimane in cui la barca ha oltrepassato le acque territoriali comunitarie e al denominatore le sole

settimane in cui l'imbarcazione da diporto ha navigato, ossia ha effettuato spostamenti tra porti (inclusi gli spostamenti da e verso il medesimo porto), con esclusione (come già previsto nelle riss. 2/E/2017 e 8/E/2018 ai fini dell'alto mare) degli spostamenti tra cantieri o porti per motivi tecnici.

Di conseguenza, qualora il contribuente provi di aver compiuto, nell'arco della medesima settimana, due spostamenti in acque internazionali, detta settimana può essere inserita nel numeratore del predetto calcolo.

Con riferimento al quesito n. 3, si condivide la soluzione proposta dall'Istante, ovvero si ritiene di poter considerare, ai fini del calcolo dell'Iva in esame, le settimane che decorrono dal 24 luglio 2024, dato che l'imbarcazione è effettivamente e legalmente utilizzabile solo dalla data in cui la stessa è stata dotata del MMSI, e può navigare.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Resta impregiudicato il potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

**IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)**