

Risposta n. 430/2023

OGGETTO: Nozione di "utilizzo" ai fini dell'applicazione dell'articolo 7–sexies, comma 1, lettera e–bis) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 – Imbarcazioni da diporto – IVA sui canoni di locazione finanziaria (B2C) – Conteggio dei periodi di sosta

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

QUESITO

ALFA (di seguito, "Istante", "Società" o "Utilizzatrice") rappresenta di essere una società semplice che ha sottoscritto un contratto di *leasing* nautico avente ad oggetto una nave da diporto di circa XX metri, ad esclusivo uso privato, iscritta come "*Pleasure Yacht*".

La Società riferisce altresì che:

1. il contratto in questione dura 60 mesi con un *maxi*-canone iniziale pari al 40% dell'importo finanziato, a cui si aggiungono 59 canoni mensili:

2. il luogo di ricovero abituale della nave è in Italia, presso il Porto XY, intendendo per tale *"il luogo (sia esso il porto, il cantiere o il luogo di rimessaggio a terra) in cui l'imbarcazione sosta nei periodi in cui non è impiegata nelle attività diportistiche (tipicamente i periodi di sosta invernale)"*.

A parere dell'Istante sussistono dubbi in merito alla corretta applicazione dell'articolo 7-*sexies*, comma 1, lettera *e-bis*) del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, "Decreto IVA"), così come modificato dalle disposizioni recate dalla legge 27 dicembre 2019, n. 160 (in breve "Legge di Bilancio 2020") e dalla legge 30 dicembre 2020, n. 178 (di seguito, "Legge di Bilancio 2021").

In particolare, secondo la Società, i dubbi riguardano le concrete modalità di applicazione delle disposizioni contenute nel Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 29 ottobre 2020, n. 341339 che al paragrafo 1, lettera *e*), dispone quanto segue: *«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»*. Dal combinato disposto di questa disposizione e dell'articolo 7-*sexies*, comma 1, lettera *e-bis*), del Decreto IVA, risulterebbe che la parte del canone di locazione finanziaria da non assoggettare a IVA debba essere calcolata, a parere dell'Utilizzatrice, confrontando:

1. l'Utilizzo extra UE, inteso come numero di settimane in cui l'imbarcazione da diporto effettua spostamenti tra porti che comprendono acque extracomunitarie, inclusi

gli spostamenti da e verso il medesimo porto, con esclusione degli spostamenti tra cantieri o porti per motivi tecnici;

2. con il Totale Utilizzo, cioè il numero complessivo delle settimane in cui l'imbarcazione da diporto effettua spostamenti tra porti, inclusi gli spostamenti da e verso il medesimo porto, con esclusione degli spostamenti tra cantieri o porti per motivi tecnici.

Per l'Istante, oltre agli spostamenti tra cantieri o porti per motivi tecnici, da questo rapporto andrebbero escluse anche le settimane in cui l'imbarcazione:

a) non effettua alcuna navigazione, come quando staziona nel luogo di ricovero abituale, sia esso in banchina o rimessaggio a terra, oppure quando è in cantiere per manutenzione, a prescindere se detto luogo è in UE o in territorio extra-UE;

b) è armata, nel senso con equipaggio a bordo, senza tuttavia effettiva fruizione del servizio da parte sua e dei suoi beneficiari.

In queste ipotesi infatti, a suo dire, non c'è alcun utilizzo dell'imbarcazione nel senso chiarito dal citato Provvedimento del 2020, ai sensi del quale per "utilizzo" si intende «...*le settimane in cui l'imbarcazione ha effettuato spostamenti tra porti...*».

L'Utilizzatrice, pertanto, chiede conferma della possibilità di "*escludere dal computo del totale delle settimane solari dell'anno, le settimane in cui l'unità non avrà compiuto alcuno spostamento e non assumerà alcun rilievo la sua localizzazione (sia questa in porti o acque dell'Unione o fuori dall'Unione europea)*".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante cita a supporto della sua conclusione l'articolo 1, comma 725 della Legge di Bilancio 2020, secondo cui il luogo delle prestazioni di servizi di locazione anche

finanziaria di imbarcazioni da diporto deve considerarsi al di fuori dell'Unione Europea qualora sia dimostrato, con adeguati mezzi prova, che l'effettiva utilizzazione e fruizione del servizio sia avvenuto al di fuori dell'Unione Europea.

A suo parere, la *ratio* di questa disposizione va rintracciata nell'articolo 59-bis, lettera a), della Direttiva 2006/112/CE, che consente agli Stati membri, al fine di evitare casi di doppia imposizione, di non imposizione o di distorsione della concorrenza, 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 dell'Unione Europea.

Ciò trova conferma nelle Motivazioni del summenzionato Provvedimento, dove è specificato quanto segue: *"Considerata la sua conformazione geografica, l'Italia è concretamente e attualmente esposta al rischio di concorrenza da parte di Stati terzi, in cui l'imbarcazione da diporto potrebbe essere messa a disposizione dell'utilizzatore, in particolare quando anch'esso provenga da Paesi Terzi. È necessario pertanto determinare l'effettiva utilizzazione e l'effettiva fruizione di tali servizi, con modalità che assicurino da un lato la proporzionalità negli oneri da adempimento e dall'altro consentano di non vanificare la volontà del legislatore, al fine di determinare quale parte del servizio in parola sia imponibile in Italia"*.

Nel caso della locazione finanziaria, essendo a lungo termine, è fisiologico che, per la maggior parte della durata del contratto, l'imbarcazione non sia in navigazione, bensì ormeggiata. Sarebbe dunque penalizzante conteggiare come "utilizzo" i periodi di sosta nel luogo di ricovero abituale.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il presente parere è circoscritto esclusivamente al quesito esposto, avente a oggetto la corretta interpretazione della nozione di "**utilizzo**" ai fini dell'applicazione dell'articolo 7-sexies, comma 1, lettera e-bis) del Decreto IVA [in breve, "articolo 7-sexies" o "lettera e-bis)"].

La soluzione prospettata dall'Istante non è condivisibile per le seguenti motivazioni.

Per la norma in commento: *«In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, lettera b), si considerano effettuate nel territorio dello Stato se rese a committenti non soggetti passivi:*

(...)

e-bis) le prestazioni di cui alla lettera e) [n.d.r. 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 (...) ».

Ai sensi della citata lettera e-bis), quindi, la locazione finanziaria è territorialmente rilevante in Italia al ricorrere congiunto dei 3 seguenti presupposti:

1. l'imbarcazione è effettivamente messa a disposizione nel territorio dello Stato;
2. la prestazione (in questo caso, il *leasing* finanziario) è resa da un soggetto passivo stabilito in Italia;

3. la stessa imbarcazione è utilizzata nel territorio dell'UE, mentre difetta della territorialità quando, pur ricorrendo i primi due presupposti, è utilizzata in territorio extra-UE ma limitatamente alle settimane di "*effettiva utilizzazione*" in detto territorio, da dimostrare con adeguati mezzi di prova (cfr. articolo 1, comma 725, della Legge di Bilancio 2020 e Provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 341339 del 2020).

Ne consegue che nella fattispecie in esame, risultando verificati i primi due presupposti, il criterio di territorialità è integrato nella misura in cui l'utilizzo dell'imbarcazione avvenga nel territorio unionale.

Al riguardo, si osserva che il Provvedimento n. 341339 del 2020 è previsto dal comma 725 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2019 n. 160. Ai sensi di tale disposizione, "*il luogo della prestazione di servizi di cui (omissis) all'articolo 7-sexies, comma 1, lettera e-bis, 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 al di fuori dell'Unione europea*". Il provvedimento citato, quindi, è finalizzato esclusivamente all'individuazione delle modalità e dei mezzi probatori in questione.

Ciò spiega perché la definizione di "*utilizzo*" recata dalla lettera e) del medesimo Provvedimento sia finalizzata a distinguere gli spostamenti tra porti all'interno dell'Unione europea da quelli extra-unionali (e i relativi mezzi di prova).

Nel caso in cui, come nella fattispecie in esame, l'unità sia armata o stazioni, per scelta del locatario, nel luogo di ricovero abituale in Italia ovvero in un altro Paese dell'Unione, sia esso in banchina o rimessaggio a terra, si configura utilizzo nel

territorio unionale. 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.

D'altra parte, seguendo la tesi della Società, essendo fisiologico che nel *leasing* finanziario "*per la maggior parte della durata del contratto*" l'imbarcazione sia in ricovero, l'Istante sconterebbe l'IVA (in Italia o all'estero) solo quando l'imbarcazione è in navigazione, pur essendo il canone sempre dovuto per il medesimo importo. Significherebbe, in altri termini, far dipendere il pagamento dell'IVA dalla volontà del conduttore di utilizzare oppure no l'imbarcazione, pur avendone la disponibilità, oppure ancorarne il pagamento al ciclo delle stagioni.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)