

Luogo della prestazione dei servizi di cui all'articolo 7-quater, comma 1, lettera e), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, aventi ad oggetto imbarcazioni da diporto. Individuazione delle modalità e dei mezzi idonei a dimostrare l'effettiva fruizione e l'effettivo utilizzo del servizio al di fuori dell'Unione europea ai sensi dell'articolo 1, comma 725, Legge 2 dicembre 2019, n. 160 (Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 304 del 30 dicembre 2019)

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

In base alle attribuzioni conferitegli dalle norme riportate nel seguito del presente provvedimento

DISPONE

1. Definizioni

Ai fini del presente provvedimento valgono le seguenti definizioni:

- a) per “imbarcazione da diporto” s’intende ogni costruzione di qualunque tipo e con qualunque mezzo di propulsione destinata alla navigazione da diporto, escludendo i natanti da diporto a remi, le moto d’acqua e le imbarcazioni inferiori a 7,5 metri non registrate;
- b) per “fornitore” s’intende il soggetto che mette a disposizione l’imbarcazione da diporto sulla base di un contratto di locazione, noleggio, ed altri contratti simili aventi le medesime finalità di utilizzo, a breve termine;
- c) per “utilizzatore dell’imbarcazione da diporto” s’intende il soggetto che la utilizza sulla base di un contratto di locazione, noleggio, ed altri contratti simili aventi le medesime finalità di utilizzo, a breve termine;

- d) per contratto di locazione, noleggio, ed altri contratti simili aventi le medesime finalità di utilizzo, a breve termine, s'intende un contratto in cui è previsto il possesso o l'uso ininterrotto del natante per un periodo non superiore a novanta giorni;
- e) 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), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

La documentazione che prova l'effettiva utilizzazione e fruizione dell'imbarcazione da diporto è la seguente:

- 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);
- il giornale di navigazione o il giornale di bordo tenuto dal comandante della nave, sul quale vengono registrati tutti i dati ed i fatti relativi alla navigazione (cfr. articoli 169, 173 e 174 del codice della navigazione);
- 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;
- la documentazione attestante (fatture, contratti, ricevute fiscali e relativi mezzi di pagamento) acquisti di beni e/o servizi, presso esercizi commerciali al di fuori dell'Unione europea, relativi all'utilizzo fuori dall'Unione europea dell'imbarcazione da diporto;
- il contratto di locazione, noleggio, ed altri contratti simili, a breve termine.

2. Ambito applicativo

Le disposizioni del presente Provvedimento, dando attuazione all'articolo 1, comma 725, della legge 2 dicembre 2019 n. 160, individuano i mezzi e le modalità di prova idonei a dimostrare l'utilizzazione e la fruizione dell'imbarcazione da diporto al di fuori

dell'Unione europea, ai sensi dell'articolo 7-*quater*, comma 1, lettera e), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

3. Modalità di prova dell'effettivo utilizzo dell'imbarcazione da diporto

L'effettiva utilizzazione e fruizione dell'imbarcazione da diporto al di fuori dell'Unione europea si evince dal contratto di locazione, noleggio, ed altri contratti simili, a breve termine, anche sulla base della dichiarazione resa dall'utilizzatore dell'imbarcazione stessa sotto la propria responsabilità. Il contratto deve essere supportato dai mezzi di prova di cui al paragrafo 1, lettera e), secondo il regime di cui al paragrafo 4.

4. Regime di prova dell'effettivo utilizzo dell'imbarcazione da diporto

4.1 Prova del tempo di navigazione al di fuori dell'Unione europea

I mezzi di prova di cui al paragrafo 1, lettera e) delle definizioni devono indicare che l'imbarcazione da diporto ha effettuato la navigazione al di fuori dell'Unione europea.

4.2 Imbarcazioni da diporto equipaggiate con sistemi di navigazione satellitare

La prova dell'utilizzo e della fruizione al di fuori dell'Unione europea dell'imbarcazione da diporto, dotata di sistemi di navigazione satellitare o di trasponder (ad esempio, sistema A.I.S., "Automatic Identification System"), è fornita attraverso i dati e le informazioni estratte dai sistemi di navigazione in uso. I dati e le informazioni devono essere in grado di indicare, con precisione e coerenza, le tratte marittime effettuate dall'imbarcazione da diporto.

Salvo fenomeni di frode o abuso, la fornitura dei dati e delle informazioni in oggetto è idonea a provare che l'imbarcazione da diporto ha effettuato la navigazione al di fuori dell'Unione europea.

4.3 Imbarcazioni da diporto prive di sistemi di navigazione satellitare

La prova dell'utilizzo e della fruizione al di fuori dell'Unione europea dell'imbarcazione da diporto, non dotata di sistemi di navigazione satellitare, è fornita attraverso l'esibizione del contratto di locazione, noleggio, ed altri contratti simili, a breve termine.

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

- i dati cartacei o digitali del giornale di navigazione o del giornale di bordo;
- 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;
- 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;
- la documentazione attestante (fatture, contratti, ricevute fiscali e relativi mezzi di pagamento) acquisti di beni e/o servizi, presso esercizi commerciali ubicati al di fuori dell'Unione europea, relativi all'utilizzo al di fuori dell'Unione europea dell'imbarcazione da diporto.

Salvo fenomeni di frode o abuso, la fornitura dei dati e dei documenti indicati è idonea a provare che l'imbarcazione da diporto ha effettuato la navigazione al di fuori dell'Unione europea.

5. Conservazione della documentazione relativa all'effettivo utilizzo dell'imbarcazione da diporto

Il fornitore e l'utilizzatore dell'imbarcazione da diporto sono tenuti a conservare la documentazione comprovante l'effettivo utilizzo e fruizione dell'imbarcazione da diporto al di fuori dell'Unione europea per un periodo di dieci anni a decorrere dall'anno in cui si è verificato l'utilizzo dell'imbarcazione. Tale documentazione deve essere messa a disposizione su richiesta degli organi dell'Amministrazione finanziaria.

6. Applicabilità

La disciplina di cui ai punti precedenti si applica ai contratti di locazione, noleggio, ed altri contratti simili a breve termine, conclusi successivamente alla pubblicazione del presente Provvedimento.

Motivazioni

Ai sensi dell'articolo 1, comma 725, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, il luogo della prestazione dei servizi di cui all'articolo 7-*quater*, comma 1, lettera e) del DPR n. 633 del 1972, relativi alle imbarcazioni da diporto si considera al di fuori dell'Unione europea se è dimostrato sulla base di adeguati mezzi di prova che l'effettiva utilizzazione e l'effettiva fruizione del servizio avvengono al di fuori dell'Unione Europea.

La richiamata disposizione è stata introdotta a seguito del parere motivato con cui (in data 25 luglio 2019) la Commissione europea, ai sensi dell'art. 258, primo comma, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, ha contestato all'Italia la violazione delle disposizioni della Direttiva 2006/112/CE (Direttiva IVA) che determinano la "territorialità" delle operazioni di locazione e noleggio a breve termine, vale a dire per un periodo non superiore a novanta giorni, delle imbarcazioni da diporto.

In particolare, nel predetto parere motivato la Commissione europea ha specificato che dall'articolo 56 della Direttiva IVA si evince che, in via generale, il luogo della prestazione di servizi costituita dalla locazione o dal noleggio di un'imbarcazione da diporto, qualora sia a breve termine o fornita dal prestatore del servizio a partire dalla sede della sua attività economica o da una stabile organizzazione situata in detto luogo, deve essere il luogo in cui l'imbarcazione è effettivamente messa a disposizione del destinatario.

L'articolo 59 bis, lettera a), della richiamata Direttiva IVA consente agli Stati membri, al fine di evitare i casi di doppia imposizione, di non imposizione o di distorsione di 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.

Secondo la Commissione, l'articolo 59 bis può essere applicato a causa di un rischio di doppia imposizione, di non imposizione o di distorsione della concorrenza e non può costituire la base giuridica di una normativa che preveda l'applicazione di percentuali forfettarie senza che sia dimostrato, caso per caso, il luogo dell'effettiva utilizzazione o dell'effettiva fruizione. Se non sono soddisfatte le rigorose condizioni d'applicazione dell'articolo 59 bis della Direttiva IVA, gli Stati membri sono tenuti ad applicare la regola generale di cui all'articolo 56 della stessa Direttiva.

L'Italia si è avvalsa della deroga di cui al richiamato articolo 59 bis, lettera a), prevedendo, all'articolo 7-*quater*, lettera e), del decreto del Presidente della Repubblica italiana 26 ottobre 1972, n. 633, che si considerano effettuate nel territorio dello Stato, *«le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine, di mezzi di trasporto quando gli stessi sono messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato e sempre che siano utilizzate all'interno del territorio della Comunità. Le medesime prestazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando i mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario al di fuori del territorio della Comunità e sono utilizzati nel territorio dello Stato»*.

Tuttavia, date le difficoltà a seguire i movimenti delle imbarcazioni da diporto, con circolare n. 49/E del 7 giugno 2002 sono state stabilite delle percentuali indicative di presumibile utilizzo delle imbarcazioni al di fuori delle acque territoriali dell'Unione europea in considerazione della lunghezza e del tipo di propulsione dell'imbarcazione utilizzata.

La Commissione evidenzia che il ricorso a tali percentuali non risulta compatibile con le disposizioni unionali richiamate e, pertanto, ha invitato la Repubblica italiana ad adottare le disposizioni necessarie per conformarsi al parere motivato.

L'articolo 1, comma 725, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 intende quindi adeguare l'ordinamento interno alle disposizioni della direttiva IVA, in relazione alla tassazione dei servizi di locazione, noleggio e simili, a breve termine di cui all'articolo 7-*quater*, primo comma, lettera e) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, delle imbarcazioni da diporto, secondo quanto richiesto dalla Commissione.

A tal fine la disposizione esplicita che il ricorso al criterio di territorialità dettato dall'articolo 7-*quater*, lettera e), del DPR n. 633 del 1972 risponde alla finalità di prevenire casi di doppia imposizione, di non imposizione o di distorsione di concorrenza. L'articolo 7-*quater*, lettera e) citato, è stato, infatti, adottato in applicazione della facoltà di cui all'articolo 59 bis della direttiva IVA che consente, in deroga all'articolo 56 della medesima direttiva IVA, di tassare il solo utilizzo e fruizione dell'imbarcazione nelle acque territoriali UE, per conseguire le finalità sopra citate. 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 sufficientemente semplici da non vanificare la volontà del legislatore, al fine di determinare quale parte del servizio in parola sia imponibile in Italia.

La disposizione, inoltre, in linea con la previsione dell'articolo 59 bis della direttiva IVA, dispone che il servizio di locazione, noleggio e simili, a breve termine di cui all'articolo 7-quater, primo comma, lettera e) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, di imbarcazioni da diporto si considera effettuato fuori dalle acque territoriali dell'Unione europea se è dimostrato sulla base di adeguati mezzi di prova che l'imbarcazione è effettivamente utilizzata e fruita al di fuori delle acque territoriali dell'Unione europea. È quindi previsto che con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate siano individuati le modalità e i criteri di determinazione di tale effettivo utilizzo.

Il presente Provvedimento, in attuazione della norma primaria, individua le modalità e i mezzi idonei a dimostrare l'effettiva fruizione e l'effettivo utilizzo dell'imbarcazione al di fuori dell'Unione europea.

In particolare, il Provvedimento prevede la definizione d'imbarcazione da diporto, di fornitore, di utilizzatore dell'imbarcazione da diporto e di mezzo di prova.

Per quanto riguarda le modalità di prova, l'effettiva utilizzazione e fruizione dell'imbarcazione da diporto al di fuori dell'Unione europea si evince dal contratto di locazione, noleggio, ed altri contratti simili, a breve termine anche sulla base della dichiarazione resa dall'utilizzatore dell'imbarcazione stessa, sotto la propria responsabilità.

Il contratto deve essere supportato dai mezzi di prova individuati dal Provvedimento.

Con particolare riguardo alla prova, il Provvedimento individua i mezzi di prova idonei a comprovare l'effettivo utilizzo della imbarcazione al di fuori delle acque territoriali dell'Unione europea. I mezzi di prova devono, inoltre, indicare con precisione e coerenza che l'imbarcazione da diporto ha effettuato la navigazione al di fuori dell'Unione europea.

La prova di tale circostanza varia a seconda se l'imbarcazione da diporto sia dotata o meno di sistemi di navigazione satellitare.

Infatti, per le imbarcazioni da diporto dotate di sistema satellitare di navigazione l'effettivo utilizzo del mezzo di trasporto al di fuori dell'Unione europea potrà essere provato attraverso l'esibizione la fornitura dei soli dati estraibili e/o desumibili dai sistemi di navigazione in uso.

Per le imbarcazioni da diporto prive dei suddetti sistemi di navigazione satellitare l'effettivo utilizzo del mezzo di trasporto al di fuori dell'Unione europea potrà essere provato attraverso il contratto di locazione, noleggio, ed altri contratti simili, a breve termine. Oltre a tale mezzo di prova, occorrerà fornire almeno due tra gli ulteriori documenti di prova indicati in elenco (es., almeno due fotografie digitali del punto nave, idoneo a dimostrare la posizione dell'imbarcazione al di fuori delle acque territoriali per il tempo di utilizzo).

Per entrambe le tipologie di imbarcazione – dotate o meno di sistemi di navigazione satellitare – resta salva la possibilità per l'Amministrazione Finanziaria di accertare fenomeni di frode o abuso in relazione ai mezzi di prova adottati per dimostrare l'effettivo utilizzo dell'imbarcazione nelle acque territoriali esterne all'Unione europea.

Il Provvedimento, inoltre, regola l'obbligo di conservazione della documentazione, attestante l'effettivo utilizzo dell'imbarcazione.

Infine, il Provvedimento individua la decorrenza degli effetti delle disposizioni in esso contenute, disponendo che le stesse si applicano ai contratti di locazione, noleggio ed altri contratti simili, a breve termine, conclusi successivamente all'entrata in vigore dello stesso.

Riferimenti normativi

a) Attribuzioni del Direttore dell'Agenzia delle Entrate

Decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, recante la riforma dell'organizzazione del Governo, a norma dell'art. 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59 (art. 57; art. 62; art. 66; art. 67, comma 1; art. 68, comma 1; art. 71, comma 3, lett. a); art. 73, comma 4).

Statuto dell'Agenzia delle Entrate, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 42 del 20 febbraio 2001 (art. 5, comma 1; art. 6, comma 1)

Regolamento di amministrazione dell' Agenzia delle Entrate, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 36 del 13 febbraio 2001 (art. 2, comma 1)

Decreto del Ministro delle Finanze 28 dicembre 2000, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 9 del 12 gennaio 2001

b) Riferimenti normativi

Articolo 1, comma 725, Legge 2 dicembre 2019, n. 160

Articolo 7-quater, comma 1, lettera e), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 il quale individua i criteri di territorialità dei servizi di locazione noleggio e simili a breve termine, tra l'altro, delle imbarcazioni da diporto

Articolo 56 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto;

Articolo 59-bis della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto

La pubblicazione del presente provvedimento sul sito internet dell' Agenzia delle Entrate tiene luogo della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, ai sensi dell' articolo 1, comma 361, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

IL DIRETTORE DELL' AGENZIA

Ernesto Maria Ruffini

firmato digitalmente