

Risposta n. 394/2022

OGGETTO: Articolo 7-sexies, comma 1, lettera e-bis), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 - Imbarcazione da diporto in costruzione - Contratto di leasing nautico stipulato nel 2022 - Consegna imbarcazione a aprile 2023 - Destinazione utilizzo intra e extra-UE - Adempimenti

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

QUESITO

Alfa società semplice s.s. (di seguito, "Istante" o "Società") afferma di voler acquistare una nave da diporto attualmente in costruzione presso un cantiere navale italiano, *"mediante la sottoscrizione di un contratto di leasing nautico per esclusivo uso privato, al di fuori del perimetro di qualsivoglia attività di natura commerciale"*.

L'Istante riferisce che l'ultimazione dei lavori di costruzione e la consegna della nave è prevista per aprile 2023, benché già alla sottoscrizione del contratto, nel 2022, dovrà corrispondere un maxi canone iniziale (cd. canone di pre-locazione o "anticipo") pari al 40 per cento dell'importo finanziato. Ad ogni modo, l'unità da diporto non potrà essere utilizzata prima del mese di aprile del 2023.

Il dubbio che la Società pone riguarda l'applicazione della disciplina di cui all'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, l'Istante evidenzia che *"il contratto di leasing che sarà sottoscritto prevedrà il pagamento di un maxi-canone iniziale a cui dovrà essere applicata l'IVA secondo il medesimo regime che si renderà applicabile per tutti i restanti canoni di locazione finanziaria. In linea con le indicazioni fornite dalla stessa Amministrazione finanziaria con la Circolare n. 38/E del 22 luglio 2009"*.

La Società fa presente che, in base alle previsioni formulate circa l'impiego della nave nel corso del primo anno di utilizzo (uso promiscuo sia dentro sia fuori le acque territoriali dell'Unione Europea), i canoni di locazione finanziaria solo in parte assumeranno rilevanza agli effetti dell'IVA.

Ciò posto, in base a una interpretazione letterale delle norme vigenti (v. in particolare articolo 1, comma 710, della Legge di Bilancio 2021), per la corretta applicazione della disciplina di cui al citato articolo 7-*sexies*, comma 1, lettera *e-bis*), del Decreto IVA, l'Istante afferma che sarebbe tenuto a presentare per l'anno 2022, oltre alla dichiarazione anticipata provvisoria concernente la quota di navigazione extra UE, anche la dichiarazione a consuntivo, entro il 31 gennaio 2023, riguardante l'effettivo utilizzo del servizio nel territorio della UE.

Tuttavia, è evidente che in tale ultima data, non essendo ancora avvenuto il varo della nave, non sarà possibile impiegare la stessa per la navigazione nelle acque UE, né in quelle extra UE.

Tanto premesso, l'Istante chiede di sapere quale sia, nella particolare fattispecie qui rappresentata (*i.e.* contratto di *leasing* nautico stipulato nel 2022, concernente una imbarcazione in costruzione che sarà consegnata nel mese di aprile 2023) il corretto comportamento da assumere in merito alla dichiarazione da presentare a consuntivo ai fini dell'applicazione dell'articolo 7-*sexies*, comma 1, lettera *e-bis*), del Decreto IVA,

tenuto conto che, ove si dovessero osservare alla lettera i termini indicati dalle norme vigenti, nel gennaio 2023 la Società non sarebbe in grado di definire la percentuale di effettivo utilizzo della nave in acque UE o extra UE.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere della Società, la norma in questione deve essere interpretata nel senso che quando il contratto di locazione finanziaria abbia per oggetto un'unità da diporto in corso di costruzione con consegna prevista oltre l'anno solare di sottoscrizione del contratto di leasing, la dichiarazione fatta a consuntivo per la determinazione della percentuale di effettivo utilizzo va presentata entro il 31 gennaio dell'anno successivo a quello di varo e primo utilizzo (inteso come anno in cui la nave inizia la navigazione).

In particolare, l'Istante ritiene di dover assumere il seguente comportamento:

- al momento della stipula del contratto di leasing nell'anno 2022, presentare una prima dichiarazione anticipata contenente una percentuale provvisoriamente determinata sulla base di un programma di navigazione, così da assoggettare i canoni di pre-locazione alla stessa disciplina Iva che sarà riservata ai canoni di locazione nel corso dell'esecuzione del contratto;

- a gennaio 2023, presentare un'altra dichiarazione preventiva con riferimento al 2023 contenente la stessa percentuale provvisoria già presente nella prima dichiarazione, a valere per eventuali ulteriori canoni di pre-locazione e di locazione da corrispondere nel corso dell'anno 2023;

- alla fine dell'anno 2023 e comunque non oltre il 31 gennaio 2024, una dichiarazione consuntiva contenente l'effettiva percentuale di navigazione nelle acque dell'Unione europea sulla base degli effettivi spostamenti e rotte della Nave effettuati nell'anno 2023, anno di primo utilizzo;

- in base alla dichiarazione consuntiva, emettere le corrispondenti note di

variazione per i canoni di pre-locazione/locazione di competenza degli anni 2022 e 2023, in presenza di eventuali differenze rispetto alla percentuale di navigazione comunicata provvisoriamente.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il presente parere è reso sulla base degli elementi e dei documenti forniti dalla Società, qui assunti acriticamente, la cui verifica implica, di per sé, accertamenti e rilevamenti tecnici non esperibili in sede di interpello, rispetto ai quali rimane impregiudicata ogni possibilità di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

In questa sede, inoltre, si presuppone che l'operazione prospettata dall'Istante rientri nell'ambito applicativo dell'articolo 7-*sexies*, comma 1, lettera *e-bis*), del Decreto IVA, fermo restando che la sussistenza dei requisiti per l'applicabilità di tale disposizione implica valutazioni di fatto che esulano dalle prerogative dell'interpello.

L'articolo 1, comma 725, della legge di Bilancio 2020 stabilisce che per prevenire casi di doppia imposizione, di non imposizione o di distorsione di concorrenza ai fini dell'IVA, "*il luogo della prestazione dei servizi di cui all'articolo 7- quater, comma 1, lettera e all'articolo 7-sexies, comma 1, lettera e-bis*)) [n.d.r. servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, rispettivamente, a breve termine e non a breve termine], *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. Con provvedimento dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, sono individuati le modalità e i mezzi idonei a dimostrare l'effettiva fruizione e l'effettivo utilizzo del servizio al di fuori dell'Unione europea*".

Il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 341339 del 29 ottobre 2020 individua 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*) e dell'articolo 7-*sexies*, comma 1, lettera *e-bis*) del Decreto IVA.

Al riguardo, si rammenta che in base all'articolo 7-*sexies*, comma 1, lettera *e-bis*), del Decreto IVA si considerano effettuate nel territorio dello Stato se rese a committenti non soggetti passivi (B2C): "*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 (...).";

La predetta disposizione prevede che anche in relazione ai servizi di locazione, noleggio e simili di imbarcazioni da diporto, non a breve termine, (al pari di quanto previsto per quelli a breve termine), il luogo della prestazione degli stessi si considera al di fuori della UE qualora, attraverso adeguati mezzi di prova, sia dimostrata l'effettiva utilizzazione e l'effettiva fruizione del servizio al di fuori dell'Unione stessa (cfr. Provvedimento n. 341339 del 2020).

Il citato Provvedimento n. 341339, al punto 5.3., dispone inoltre che "*In caso di dichiarazione resa dall'utilizzatore dell'imbarcazione da diporto, circa la navigazione della stessa al di fuori dell'Unione europea per ogni anno di durata del contratto, la quota di non assoggettabilità all'imposta (...) s'intende provvisoriamente calcolata ed il fornitore potrà emettere la fattura in regime di parziale o integrale esclusione.*

Tuttavia, il dichiarante dovrà verificare a consuntivo quanto dichiarato anticipatamente e comunicare al proprio fornitore l'eventuale differenza rispetto alla percentuale indicata in base ai conteggi effettuati a consuntivo.

In tal caso, il fornitore dovrà, a sua volta, effettuare le necessarie variazioni in

aumento o diminuzione dell'imposta ai sensi dell'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, procedendo, se del caso, a versare la maggiore imposta dovuta e gli interessi di mora, senza alcun pagamento di sanzioni in applicazione dell'articolo 5 del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 472, per la propria condotta diligente".

Più in particolare, l'articolo 1, comma 710, della legge di Bilancio 2021 prevede che "Gli utilizzatori che dichiarano una percentuale determinata provvisoriamente, sulla base dell'uso previsto dell'imbarcazione, verificano, a conclusione dell'anno solare, la sussistenza della condizione dell'effettivo utilizzo del servizio nel territorio dell'Unione europea e integrano, entro il primo mese dell'anno successivo, la dichiarazione. Il prestatore emette la nota di variazione in relazione alla maggiore o alla minore imposta dovuta ai sensi dell'articolo 26 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, senza applicazione di sanzioni e interessi".

Il Provvedimento n. 151377 del 15 giugno 2021, rubricato "Approvazione del modello per le dichiarazioni 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", attua le previsioni contenute nell'articolo 1, commi da 708 a 712, della legge di Bilancio 2021 che ha introdotto alcune rilevanti novità nel settore di riferimento, sia "a livello" di Decreto IVA, sia nel decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (cfr. Risoluzione n. 54/E del 2021).

Dalla ricostruzione normativa sopra operata emerge che qualora l'imbarcazione da diporto sia destinata a un utilizzo sia intra che extra UE, l'utilizzatore, al fine di individuare la quota di non assoggettabilità all'IVA, presenta una dichiarazione (provvisoria) indicante la percentuale di navigazione prevista al di fuori della UE, per ogni anno di durata del contratto di *leasing*. Il fornitore potrà, quindi, emettere la fattura in regime di parziale o integrale esclusione dall'imposta.

Tuttavia, il dichiarante dovrà verificare a consuntivo (*i.e.* integrando la dichiarazione "*entro il primo mese dell'anno successivo*") quanto dichiarato anticipatamente in via provvisoria e comunicare al proprio fornitore l'eventuale differenza rispetto alla percentuale indicata in base ai conteggi effettuati a consuntivo.

In tema di maxicanone iniziale, preme innanzitutto evidenziare che secondo quanto chiarito dalla circolare n. 38/E del 22 luglio 2009, ai canoni di *leasing*, cc.dd. di "prelocazione", corrisposti in una fase antecedente alla materiale consegna ed utilizzo della imbarcazione, è applicabile lo stesso trattamento IVA riservato ai canoni pagati successivamente alla consegna del mezzo.

E' indubbio che quanto sino a ora chiarito vada adattato al caso di specie, caratterizzato dal fatto che la costruzione dell'imbarcazione avviene "a cavallo" di 2 annualità, nel senso che, secondo quanto riferito dall'Istante, la stessa inizia a aprile 2022 per terminare a aprile 2023, fermo restando che alla sottoscrizione del contratto, l'Istante dovrà corrispondere un maxi canone di pre-locazione pari al 40 per cento dell'importo finanziato.

Il problema sollevato dalla Società concerne, in particolare, il comportamento da assumere in merito alla dichiarazione da presentare a consuntivo per l'applicazione dell'articolo 7-*sexies*, comma 1, lettera *e-bis*), del Decreto IVA: rispettando i termini fissati dalle norme vigenti, a gennaio 2023, la Società dovrebbe presentare la dichiarazione a consuntivo, ma a questa data non è in grado di definire la percentuale di effettivo utilizzo dell'imbarcazione in acque UE o extra UE perché quest'ultima è ancora in costruzione.

Considerato che il Provvedimento n. 151377 del 15 giugno 2021 disciplina le dichiarazioni da presentare ai fini sia dell'utilizzo dei servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili non a breve termine nel territorio della UE, di imbarcazioni da diporto, sia ai fini dell'utilizzo delle navi in alto mare per l'applicazione del regime di non imponibilità IVA, ai sensi rispettivamente degli articoli 7-*sexies* e 8-*bis* del Decreto IVA, data questa comunione di intenti, si ritiene

che il caso *de quo* debba essere risolto alla luce dei principi forniti con la risoluzione n. 39/E del 28 maggio 2021 in materia di "*verifica a consuntivo della condizione di cui all'articolo 8-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA), per quanto attiene l'effettivo utilizzo per la navigazione in alto mare delle navi di nuova costruzione che non sono state messe in servizio (...)*".

Tale documento di prassi, confermando l'indirizzo interpretativo adottato con la risoluzione n. 2/E del 12 gennaio 2017, chiarisce che la verifica a consuntivo (n.d.r. nel caso della risoluzione n. 39, della condizione che il mezzo di trasporto marittimo sia adibito per la navigazione in alto mare) è rinviata "*al termine dell'anno successivo a quello di effettivo utilizzo del predetto mezzo, inteso come anno di messa in servizio per la navigazione*".

In senso conforme è anche la risoluzione n. 54/E del 6 agosto 2021 dove al punto 3, rubricato "*Presentazione della dichiarazione attestante l'utilizzo del mezzo di trasporto per la navigazione in alto mare nell'ipotesi di navi in costruzione*", si afferma che "*la condizione dell'effettivo uso della nave per la navigazione in alto mare, secondo le previsioni del citato articolo 8-bis del d.P.R. 633 del 1972, deve essere accertata alla fine dell'anno solare di primo utilizzo (varò o messa in servizio) della nave*". Alla luce di tale principio, si condivide la soluzione prospettata dalla Società che pertanto può presentare la "dichiarazione consuntiva" entro il mese di gennaio 2024, atteso che, essendo l'imbarcazione di fatto utilizzabile solo a partire dalla primavera del 2023, tale termine costituisce di fatto la prima data utile che consente all'Istante di definire "a consuntivo" l'effettiva percentuale di navigazione nelle acque della UE.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)