

Circolare del 22/07/2009 n. 38 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

IVA. Nautica da diporto

Sintesi: Chiarimenti in merito al trattamento fiscale IVA della nautica da diporto, con particolare riferimento all'art. 7, quarto comma, lett. f), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, laddove si stabilisce il principio secondo cui le prestazioni di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto "se rese da soggetti domiciliati o residenti in Italia si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono utilizzate in Italia o in altro Stato membro della Comunita' stessa".

Testo:

Sono pervenute alla scrivente richieste di chiarimento in merito al trattamento fiscale ai fini IVA della nautica da diporto, con particolare riferimento all'art. 7, quarto comma, lett. f), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, laddove si stabilisce il principio secondo cui le prestazioni di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto "se rese da soggetti domiciliati o residenti in Italia si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono utilizzate in Italia o in altro Stato membro della Comunita' stessa".

1. Tassazione in base all'utilizzo

Al riguardo, si ricorda, preliminarmente, che la scrivente ha gia' dettato istruzioni in merito con la circolare n. 49 del 7 giugno 2002, nonche' con risoluzione n. 284 del 11 ottobre 2007.

In particolare, la circolare n. 49 del 2002, al fine di rispondere ad evidenti esigenze di semplificazione, ha precisato che, in sede di controllo, per verificare la corretta applicazione dell'imposta, ove non sia possibile avere un riscontro dell'effettivo utilizzo dell'imbarcazione in acque territoriali comunitarie, possa farsi ricorso a percentuali forfetarie di utilizzo dell'imbarcazione nel territorio comunitario, basate sulle caratteristiche tecniche della medesima e, in particolare, sull'attitudine di quest'ultima a uscire dalle acque territoriali comunitarie.

E' appena il caso di precisare che per "acque territoriali" si devono intendere quelle comprese nel limite delle 12 miglia marine dalla costa, come si evince dall'art. 3 della Convenzione delle Nazioni Unite sul Diritto del Mare e dall'art. 2, secondo comma, del codice della Navigazione. Peraltro, alla predetta Convenzione si e' recentemente richiamata anche la Corte di Giustizia delle Comunita' europee, con sentenza del 29 marzo 2007, in causa C-111/05, al fine di precisare il confine geografico entro il quale gli Stati membri possono legittimamente esercitare il proprio potere impositivo (vedi punti 56 e 57 della sentenza).

Per quanto riguarda la tassazione ai fini IVA di cui alla richiamata circolare n. 49 del 2002, si precisa quanto segue.

Il ricorso a percentuali forfetarie e' diretto ad individuare il luogo di utilizzo dell'imbarcazione, in mancanza di prove concrete, tenuto conto che, nella maggior parte dei casi, risulterebbe problematico sia per l'Amministrazione che per il contribuente dare una concreta dimostrazione delle rotte effettivamente seguite.

In tale ottica, con risoluzione n. 284 del 11 ottobre 2007, al fine di consentire alle societa' di leasing di determinare correttamente la base imponibile dell'operazione, si e' previsto che la compilazione di una dichiarazione di utilizzo dell'imbarcazione da parte dell'utilizzatore puo' consentire alla societa' di leasing di utilizzare le percentuali di forfetizzazione ai fini dell'individuazione della base imponibile da assoggettare a IVA, specificando peraltro che un'eventuale dichiarazione di utilizzo dell'imbarcazione in acque territoriali secondo percentuali inferiori a quelle stabilite in via presuntiva potra' legittimare una tassazione inferiore solo se siano forniti alla societa' elementi idonei a tale scopo. Nessuna responsabilita' in termini sanzionatori - come evidenziato nella citata risoluzione n. 284 del 2007 - puo' derivare invece

alla societa' di leasing a seguito dell'eventuale dimostrazione, in sede di accertamento, di un utilizzo dell'imbarcazione in acque comunitarie in misura superiore a quella presunta dalla circolare n. 49 del 2002 (es. licenze di navigazione rilasciate solo per la navigazione in acque territoriali, coperture assicurative con espressa indicazione della assenza di copertura per la navigazione in acque extraterritoriali).

Peraltro, ove in corso di contratto detto soggetto preveda di utilizzare l'imbarcazione in misura diversa da quella inizialmente dichiarata (es: maggiore permanenza nelle acque territoriali rispetto alle percentuali standard fissate dalla circolare n. 49), sara' tenuto a darne appropriata comunicazione alla societa' di leasing, al fine di garantire la corretta applicazione dell'imposta, mediante il ricorso a percentuali forfetarie adeguate e coerenti con le nuove modalita' di utilizzo dell'imbarcazione.

E' inoltre opportuno precisare che le percentuali forfetarie di cui alla circolare n. 49 tengono gia' conto delle normali soste dell'imbarcazione stessa (es: rimessaggio a secco per l'inverno, interventi di manutenzione ordinaria in cantiere, ecc...). Il suddetto stato di fermo, infatti, quando rientra nell'ambito dell'ordinario uso dell'imbarcazione, non costituisce, isolatamente considerato, elemento idoneo a mettere in discussione l'applicazione delle percentuali stabilite dalla citata circolare n. 49 del 2002, sempre che non risultino ulteriori elementi atti a comprovare la permanenza dell'imbarcazione in acque territoriali comunitarie in misura superiore alle predette percentuali.

Parimenti, anche la mera constatazione che un'imbarcazione abbia navigato, con partenza ed approdo, tra due porti comunitari non costituisce, di per se', elemento sufficiente a pregiudicare l'applicazione delle percentuali in questione, sempre che le relative caratteristiche tecniche rendano l'imbarcazione stessa idonea a solcare acque internazionali.

2. Canoni di "prelocazione"

Per quanto riguarda i canoni di leasing, cosiddetti di "prelocazione", che vengono corrisposti in una fase antecedente alla materiale consegna ed utilizzo della imbarcazione, in quanto questa non sia ancora in grado di navigare o perche' in fase di costruzione e/o assemblaggio o perche' non abbia ancora ottenuto la licenza di navigazione, si fa presente quanto segue.

Nelle fasi quanto suddette risulta evidente che la imbarcazione non viene materialmente utilizzata, per cui, in linea di principio, non potrebbero essere applicate, ai fini della tassazione, delle percentuali forfetarie riferite proprio all'uso dell'imbarcazione in acque comunitarie o extracomunitarie.

Tuttavia, non puo' non tenersi conto della finalizzazione del contratto di leasing, che e' quella di attribuire la disponibilita' del bene al cliente per il suo uso e godimento. La stipula del contratto in una fase antecedente a quella in cui il cliente stesso puo' entrare nel materiale possesso del bene deriva, per lo piu', dalla necessita' da parte di quest'ultimo di far si' che l'imbarcazione sia realizzata secondo le sue specifiche esigenze. D'altro canto, non puo' trascurarsi la circostanza che, spesso, gli adattamenti fatti su una imbarcazione secondo le necessita' di un cliente potrebbero renderla di non facile commercializzazione nei confronti di altri clienti, qualora il primo non dovesse piu' concludere il contratto. Da cio', la prassi, nello specifico settore, di una stipula anticipata del contratto di leasing.

Per i motivi sopra esposti, si ritiene che anche ai canoni di "prelocazione" si applicano i parametri forfetari indicati nella richiamata circolare n. 49 del 2002, secondo quanto indicato nella citata risoluzione n. 284 del 2007.

A tal fine, occorrera' tener conto delle caratteristiche tecniche della imbarcazione, come risultanti dal contratto di locazione, nonche' da altri elementi, quali ad esempio le indicazioni contenute nella richiesta di autorizzazione alla navigazione, fermo restando la verifica, anche successiva, della corrispondenza di tali elementi con quelli attribuibili al bene finito.

Va, tuttavia, precisato, allo scopo di assicurare la corretta

applicazione dell'imposta ovvero di evitare possibili forme di abuso, che, in sede di controllo, gli Uffici dovranno valutare la ragionevolezza della durata del periodo di corresponsione dei canoni di "prelocazione" rispetto all'intera durata del contratto di leasing.

E' evidente che, qualora al termine del periodo di "prelocazione" l'imbarcazione non venga utilizzata al di fuori delle acque territoriali comunitarie, ovvero venga utilizzata all'interno del territorio comunitario in misura maggiore rispetto alle percentuali applicate nella fase di "prelocazione", gli Uffici procederanno al recupero della maggiore imposta e relative sanzioni ed interessi afferenti ai canoni di "prelocazione".

o
o o

Le Direzioni Regionali vigileranno affinche' i principi enunciati nella presente circolare vengano applicati con uniformita'.

CIRCOLARE N. 38/E



Roma, 22 luglio 2009

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Oggetto: IVA. Nautica da diporto.

Sono pervenute alla scrivente richieste di chiarimento in merito al trattamento fiscale ai fini IVA della nautica da diporto, con particolare riferimento all'art. 7, quarto comma, lett. f), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, laddove si stabilisce il principio secondo cui le prestazioni di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto “*se rese da soggetti domiciliati o residenti in Italia si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono utilizzate in Italia o in altro Stato membro della Comunità stessa*”.

1. Tassazione in base all'utilizzo

Al riguardo, si ricorda, preliminarmente, che la scrivente ha già dettato istruzioni in merito con la circolare n. 49 del 7 giugno 2002, nonché con risoluzione n. 284 del 11 ottobre 2007.

In particolare, la circolare n. 49 del 2002, al fine di rispondere ad evidenti esigenze di semplificazione, ha precisato che, in sede di controllo, per verificare la corretta applicazione dell'imposta, ove non sia possibile avere un riscontro dell'effettivo utilizzo dell'imbarcazione in acque territoriali comunitarie, possa farsi ricorso a percentuali forfetarie di utilizzo dell'imbarcazione nel territorio

comunitario, basate sulle caratteristiche tecniche della medesima e, in particolare, sull'attitudine di quest'ultima a uscire dalle acque territoriali comunitarie.

E' appena il caso di precisare che per "*acque territoriali*" si devono intendere quelle comprese nel limite delle 12 miglia marine dalla costa, come si evince dall'art. 3 della Convenzione delle Nazioni Unite sul Diritto del Mare e dall'art. 2, secondo comma, del codice della Navigazione. Peraltro, alla predetta Convenzione si è recentemente richiamata anche la Corte di Giustizia delle Comunità europee, con sentenza del 29 marzo 2007, in causa C-111/05, al fine di precisare il confine geografico entro il quale gli Stati membri possono legittimamente esercitare il proprio potere impositivo (vedi punti 56 e 57 della sentenza).

Per quanto riguarda la tassazione ai fini IVA di cui alla richiamata circolare n. 49 del 2002, si precisa quanto segue.

Il ricorso a percentuali forfetarie è diretto ad individuare il luogo di utilizzo dell'imbarcazione, in mancanza di prove concrete, tenuto conto che, nella maggior parte dei casi, risulterebbe problematico sia per l'Amministrazione che per il contribuente dare una concreta dimostrazione delle rotte effettivamente seguite.

In tale ottica, con risoluzione n. 284 del 11 ottobre 2007, al fine di consentire alle società di leasing di determinare correttamente la base imponibile dell'operazione, si è previsto che la compilazione di una dichiarazione di utilizzo dell'imbarcazione da parte dell'utilizzatore può consentire alla società di leasing di utilizzare le percentuali di forfetizzazione ai fini dell'individuazione della base imponibile da assoggettare a IVA, specificando peraltro che un'eventuale dichiarazione di utilizzo dell'imbarcazione in acque territoriali secondo percentuali inferiori a quelle stabilite in via presuntiva potrà legittimare una tassazione inferiore solo se siano forniti alla società elementi idonei a tale scopo. Nessuna responsabilità in termini sanzionatori – come evidenziato nella citata risoluzione n. 284 del 2007 – può derivare invece alla società di leasing a seguito dell'eventuale dimostrazione, in sede di accertamento, di un utilizzo dell'imbarcazione in acque comunitarie in misura superiore a quella presunta dalla circolare n. 49 del 2002 (es.

licenze di navigazione rilasciate solo per la navigazione in acque territoriali, coperture assicurative con espressa indicazione della assenza di copertura per la navigazione in acque extraterritoriali).

Peraltro, ove in corso di contratto detto soggetto preveda di utilizzare l'imbarcazione in misura diversa da quella inizialmente dichiarata (es: maggiore permanenza nelle acque territoriali rispetto alle percentuali standard fissate dalla circolare n. 49), sarà tenuto a darne appropriata comunicazione alla società di *leasing*, al fine di garantire la corretta applicazione dell'imposta, mediante il ricorso a percentuali forfetarie adeguate e coerenti con le nuove modalità di utilizzo dell'imbarcazione.

E' inoltre opportuno precisare che le percentuali forfetarie di cui alla circolare n. 49 tengono già conto delle normali soste dell'imbarcazione stessa (es: rimessaggio a secco per l'inverno, interventi di manutenzione ordinaria in cantiere, ecc...). Il suddetto stato di fermo, infatti, quando rientra nell'ambito dell'ordinario uso dell'imbarcazione, non costituisce, isolatamente considerato, elemento idoneo a mettere in discussione l'applicazione delle percentuali stabilite dalla citata circolare n. 49 del 2002, sempre che non risultino ulteriori elementi atti a comprovare la permanenza dell'imbarcazione in acque territoriali comunitarie in misura superiore alle predette percentuali.

Parimenti, anche la mera constatazione che un'imbarcazione abbia navigato, con partenza ed approdo, tra due porti comunitari non costituisce, di per sé, elemento sufficiente a pregiudicare l'applicazione delle percentuali in questione, sempre che le relative caratteristiche tecniche rendano l'imbarcazione stessa idonea a solcare acque internazionali.

2. Canoni di “prelocazione”

Per quanto riguarda i canoni di *leasing*, cosiddetti di “prelocazione”, che vengono corrisposti in una fase antecedente alla materiale consegna ed utilizzo della imbarcazione, in quanto questa non sia ancora in grado di navigare o perché

in fase di costruzione e/o assemblaggio o perché non abbia ancora ottenuto la licenza di navigazione, si fa presente quanto segue.

Nelle fasi suddette risulta evidente che la imbarcazione non viene materialmente utilizzata, per cui, in linea di principio, non potrebbero essere applicate, ai fini della tassazione, delle percentuali forfetarie riferite proprio all'uso dell'imbarcazione in acque comunitarie o extracomunitarie.

Tuttavia, non può non tenersi conto della finalizzazione del contratto di leasing, che è quella di attribuire la disponibilità del bene al cliente per il suo uso e godimento. La stipula del contratto in una fase antecedente a quella in cui il cliente stesso può entrare nel materiale possesso del bene deriva, per lo più, dalla necessità da parte di quest'ultimo di far sì che l'imbarcazione sia realizzata secondo le sue specifiche esigenze. D'altro canto, non può trascurarsi la circostanza che, spesso, gli adattamenti fatti su una imbarcazione secondo le necessità di un cliente potrebbero renderla di non facile commercializzazione nei confronti di altri clienti, qualora il primo non dovesse più concludere il contratto. Da ciò, la prassi, nello specifico settore, di una stipula anticipata del contratto di leasing.

Per i motivi sopra esposti, si ritiene che anche ai canoni di "prelocazione" si applicano i parametri forfetari indicati nella richiamata circolare n. 49 del 2002, secondo quanto indicato nella citata risoluzione n. 284 del 2007.

A tal fine, occorrerà tener conto delle caratteristiche tecniche della imbarcazione, come risultanti dal contratto di locazione, nonché da altri elementi, quali ad esempio le indicazioni contenute nella richiesta di autorizzazione alla navigazione, fermo restando la verifica, anche successiva, della corrispondenza di tali elementi con quelli attribuibili al bene finito.

Va, tuttavia, precisato, allo scopo di assicurare la corretta applicazione dell'imposta ovvero di evitare possibili forme di abuso, che, in sede di controllo, gli Uffici dovranno valutare la ragionevolezza della durata del periodo di corresponsione dei canoni di "prelocazione" rispetto all'intera durata del contratto di leasing.

E' evidente che, qualora al termine del periodo di "prelocazione" l'imbarcazione non venga utilizzata al di fuori delle acque territoriali comunitarie, ovvero venga utilizzata all'interno del territorio comunitario in misura maggiore rispetto alle percentuali applicate nella fase di "prelocazione", gli Uffici procederanno al recupero della maggiore imposta e relative sanzioni ed interessi afferenti ai canoni di "prelocazione".

o
o o

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente circolare vengano applicati con uniformità.