

## **Nautica da diporto: territorialità IVA dei servizi di noleggio**

### Premessa

Il presente lavoro è finalizzato a fornire una descrizione della normativa italiana in materia di IVA nel settore della nautica da diporto.

Tenuto conto, peraltro, della complessità dell'argomento, anche a seguito delle ultime modifiche intervenute in esecuzione delle Direttive Comunitarie, e degli interventi già adottati che, tuttavia, esplicheranno i propri effetti negli anni successivi, la relazione vuole essere solo una mera introduzione alla conoscenza della disciplina che potrà essere successivamente integrata con specifici approfondimenti, anche in relazione ad alcune concrete fattispecie che si dovessero verificare.

Il lavoro, infine, potrà essere uno spunto di riflessione unitamente alla conoscenza della medesima normativa in altri Paesi della Comunità Economica Europea finalizzato altresì alla verifica del grado di armonizzazione nei diversi territori.

### Normativa di riferimento

L'impianto normativo disciplinante l'applicazione dell'Imposta sul Valore Aggiunto (IVA) in Italia è contenuto, principalmente, nel decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il quale si fonda su tre presupposti e precisamente: (i) oggettivo, (ii) soggettivo e (iii) territoriale.

Di recente il suddetto D.P.R. n. 633/1972 è stato modificato, in attuazione delle Direttive Comunitarie, nella parte relativa alla definizione dei criteri di individuazione del requisito della territorialità delle prestazioni di servizi sia nell'ambito *B2B<sup>1</sup>* che *B2C*; ovvero, nel definire la regola generale per tutte le citate tipologie, sono state introdotte apposite regole per talune prestazioni di servizi, ivi incluse alcune riferite al settore della nautica<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Ci si riferisce in particolare al caso in cui il committente non utilizzi l'unità da diporto nell'esercizio dell'attività propria di impresa. L'operazione di noleggio, infatti, si considera non imponibile ai fini IVA, in quanto assimilata alle cessioni all'esportazione, laddove il soggetto committente utilizzi direttamente la stessa imbarcazione nell'esercizio di una delle seguenti attività commerciali (disciplinate dall'art. 2 del decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171): locazione e noleggio; insegnamento professionale della navigazione da diporto; centri di immersione e di addestramento subacqueo come unità di appoggio per i praticanti immersione subacquea a scopo ricreativo [Cfr. Art. 8-bis, comma 1, lett. e), citato D.P.R. n.633/1972].

<sup>2</sup> Il decreto legislativo 11 febbraio 2010, n. 18, nel recepire le direttive 2008/8/CE, del 12 febbraio 2008, 2008/9/CE, del 12 febbraio 2008, e 2008/117/CE, del 16 dicembre 2008, le quali hanno modificato la direttiva 2006/112/CE, del 28 novembre 2006, ha introdotto nel D.P.R. n. 633/1972 gli articoli *7-bis*, *7-ter*, *7-quater*, *7-quinquies*, *7-sexies* e *7-septies*, a decorrere dall'1 gennaio 2010.

Le prestazioni di servizi di noleggio di imbarcazioni sono state suddivise in tre distinte fattispecie ovvero: (i) servizi di noleggio *a breve termine*<sup>3</sup> resi nei confronti di qualunque tipologia di committente (B2B o B2C), in tal caso si applica la regola specifica disciplinata dall'art. 7-*quater*<sup>4</sup>; (ii) servizi di noleggio *non a breve termine* resi a committente privato (B2C), in tal caso si applica la regola specifica disciplinata dall'art. 7-*sexies*<sup>5</sup>; servizi di noleggio *non a breve termine* resi a committente soggetto passivo italiano (B2B), in tal caso si applica la regola generale disciplinata dall'art. 7-*ter*<sup>6</sup>.

L'obiettivo del presente lavoro è quello di fornire un quadro generale della disciplina italiana IVA riguardante le prestazioni di noleggio di imbarcazioni (sia *a breve termine* che *non a breve termine*) che si è delineato successivamente alle suddette modifiche normative, anche alla luce delle interpretazioni e dalle indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria.

### Noleggio di imbarcazioni a breve termine

Le prestazioni di noleggio di imbarcazioni a breve termine si considerano effettuate in Italia laddove l'imbarcazione sia messa a disposizione<sup>7</sup> del committente nelle acque territoriali<sup>8</sup>

<sup>3</sup> Per noleggio *a breve termine* di natanti si intende «il possesso o l'uso ininterrotto del mezzo di trasporto per un periodo non superiore a (omissis) novanta giorni» [Art. 7, comma 1, lett. g), citato D.P.R. n. 633/1972].

<sup>4</sup> L'art. 7-*quater*, comma 1, lett. g), citato D.P.R. n. 633/1972, prevede che, in deroga a quanto stabilito dal citato art. 7-*ter*, comma 1, 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».

<sup>5</sup> L'art. 7-*sexies*, comma 1, lett. e), citato D.P.R. n. 633/1972, prevede che, in deroga a quanto stabilito dal citato art. 7-*ter*, comma 1, lett. b), si considerano effettuate nel territorio dello Stato «se rese a committenti non soggetti passivi (omissis) le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine, di mezzi di trasporto, quando sono rese da prestatori stabiliti nel territorio dello Stato e sempre che siano utilizzate nel territorio della Comunità. Le medesime prestazioni se rese da soggetti passivi stabiliti al di fuori del territorio della Comunità si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate».

<sup>6</sup> L'art. 7-*ter*, comma 1, lett. a), citato D.P.R. n. 633/1972, prevede che le prestazioni di servizi (cd generiche) si considerano effettuate nel territorio dello Stato «quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato»

<sup>7</sup> L'art. 40 Regolamento 15 marzo 2011, n. 282/2011, dispone che «Il luogo in cui il mezzo di trasporto è effettivamente messo a disposizione del destinatario di cui all'art. 56, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE/ è quello in cui il destinatario o un terzo che agisce per suo conto ne prende fisicamente possesso», laddove il richiamato art. 56, paragrafo 1, prevede che il luogo delle prestazioni di servizi di noleggio a breve termine di un mezzo di trasporto è il luogo in cui il mezzo di trasporto è effettivamente messo a disposizione del destinatario.

<sup>8</sup> L'Amministrazione finanziaria ha precisato 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» (Cfr. Risoluzione 22 luglio 2009, n. 38/E).

italiane e sia utilizzata all'interno delle acque territoriali comunitarie; le stesse prestazioni si considerano, altresì, effettuate in Italia laddove l'imbarcazione sia messa a disposizione del committente al di fuori delle acque territoriali comunitarie e sia utilizzata nelle acque territoriali italiane [Cfr. Art. 7-*quater*, comma 1, lettera e), citato D.P.R. n. 633/1972].

Per contro, le prestazioni di noleggio di imbarcazioni a breve termine non si considerano effettuate in Italia laddove:

- l'imbarcazione sia messa a disposizione del committente nelle acque territoriali italiane e sia utilizzata al di fuori delle acque territoriali comunitarie;
- l'imbarcazione sia messa a disposizione del committente al di fuori delle acque territoriali comunitarie e sia utilizzata sempre al di fuori delle acque territoriali comunitarie o nelle acque territoriali comunitarie diverse da quelle italiane;
- l'imbarcazioni sia messa a disposizione del committente nelle acque territoriali comunitarie diverse da quelle italiane, a prescindere dalla territorialità delle acque in cui venga utilizzata (acque territoriali italiane, comunitarie o extra-comunitarie) (Cfr. Circolare 29 luglio 2011, n. 37/E e Circolare 29 settembre 2011, n. 43/E).

Stante ciò, risulta essere chiaro come la rilevanza territoriale delle prestazioni di noleggio di imbarcazioni a breve termine dipenda dalla territorialità delle acque nelle quali l'imbarcazione è messa a disposizione e nelle quali viene utilizzata la stessa imbarcazione, a nulla rilevando, invece, il luogo di stabilimento del prestatore e del committente nonché lo *status* ai fini IVA dello stesso committente.

#### Noleggjo di imbarcazioni non a breve termine

Il criterio da seguire al fine di individuare la territorialità delle prestazioni di servizi di noleggio *non a breve* dipende dallo *status* del committente, ovvero dalla tipologia di rapporto instaurato tra committente e prestatore del servizio: *B2B* oppure *B2C*.

Infatti, le prestazioni di noleggio di imbarcazioni *non a breve termine* rese a un committente soggetto passivo italiano sono sempre territorialmente rilevanti in Italia; in altri termini, in presenza di un rapporto *B2B*, il cui committente sia soggetto passivo italiano, le prestazioni di servizi di noleggio sono territorialmente rilevanti in Italia a prescindere dal luogo in cui è stabilito il prestatore, dalla territorialità delle acque nelle quali viene messo a disposizione il natante e nelle quali avviene l'effettivo utilizzo dell'imbarcazione [Cfr. Art. 7-*ter*, comma 1, lettera a), citato D.P.R. n. 633/1972].

Non sono viceversa imponibili in Italia le prestazioni di noleggio effettuate nei confronti di un committente soggetto passivo comunitario o extra-comunitario, a prescindere dalla

territorialità delle acque nelle quali viene messa a disposizione l'imbarcazione e nelle quali avviene l'effettivo utilizzo del natante.

Le prestazioni di noleggio di imbarcazioni *non a breve termine* rese ad un committente privato (*B2C*), invece, si considerano effettuate in Italia laddove siano rese da un prestatore soggetto passivo italiano e l'imbarcazione sia utilizzata nelle acque territoriali comunitarie; le stesse prestazioni si considerano, altresì, effettuate in Italia laddove siano rese da un prestatore soggetto passivo extra-comunitario ad un committente privato e l'imbarcazione sia utilizzata nelle acque territoriali italiane [Cfr. Art. 7-*sexies*, comma 1, lettera e), citato D.P.R. n. 633/1972].

Per contro, le prestazioni di noleggio di imbarcazioni *non a breve termine* rese ad un committente privato non si considerano effettuate in Italia laddove:

- siano rese da un prestatore soggetto passivo italiano e l'imbarcazione sia utilizzata al di fuori delle acque territoriali comunitarie;
- siano rese da un prestatore soggetto passivo extra-comunitario e l'imbarcazione sia utilizzata al di fuori delle acque territoriali italiane;
- siano rese da un committente soggetto passivo comunitario non italiano, a prescindere dalla territorialità delle acque nelle quali viene utilizzata l'imbarcazione.

Stante tutto ciò, risulta essere chiaro come la rilevanza territoriale delle prestazioni di noleggio di imbarcazioni *non a breve termine* dipenda principalmente dallo *status* del committente; nei rapporti *B2C* dipenda altresì dalla territorialità delle acque nelle quali avviene l'effettivo utilizzo delle imbarcazioni; non rilevi in alcun caso la territorialità delle acque nelle quali viene messo a disposizione il natante.

#### Modifiche con decorrenza 1 gennaio 2013

La regola specifica disciplinata dall'art. 7-*sexies* applicabile ai servizi di noleggio *non a breve termine* resi a committente privato (*B2C*) sarà modificata, a decorrere dall'1 gennaio 2013, come di seguito esplicitato (Cfr. Art. 3, comma 2, citato D.Lgs. n. 18/2010).

Le prestazioni di servizi di noleggio *non a breve termine* rese a committente privato (*B2C*) si considereranno effettuate in Italia laddove:

- siano rese da prestatore soggetto passivo italiano, il natante sia messo a disposizione nelle acque territoriali italiane e la stessa imbarcazione sia utilizzata nelle acque territoriali comunitarie;

- siano rese da soggetto passivo extra-comunitario il quale metta a disposizione l'imbarcazione nelle acque territoriali dello stesso Paese extra-comunitario e il natante sia utilizzato nelle acque territoriali italiane;
- l'imbarcazione sia messa a disposizione nelle acque territoriali di uno Stato diverso da quello in cui è stabilito il prestatore, il committente sia un privato italiano e il natante sia utilizzato nelle acque territoriali comunitarie;
- l'imbarcazione sia messa a disposizione nelle acque territoriali di uno Stato diverso da quello in cui è stabilito il prestatore, il committente sia un soggetto privato extra-comunitario e il natante sia utilizzato nelle acque territoriali italiane.

### IVA forfettaria

Nella maggior parte dei casi si verifica la circostanza che durante il periodo di noleggio l'imbarcazione navighi sia in acque territoriali comunitarie che fuori (per la definizione della territorialità delle acque si veda la nota 8), senza che sia possibile determinarne con certezza l'effettivo utilizzo.

Qualora, come nel caso di specie, il presupposto della territorialità sussista solo per una quota parte del periodo di noleggio, si producono inevitabili riflessi sul meccanismo di assoggettamento ad IVA delle stesse prestazioni, essendo imponibile solo l'effettivo utilizzo nelle acque territoriali comunitarie.

A tal fine l'Amministrazione finanziaria (in ultimo con le citate Circolari n. 37-E del 2011 e n. 43-E del 2011) partendo dal presupposto che sussiste una obiettiva difficoltà a seguire con precisione, anche da parte del prestatore di servizi di noleggio, gli spostamenti dei mezzi di trasporto sia all'interno che fuori dalle acque territoriali comunitarie, ha stabilito delle percentuali presuntive di imponibilità dei corrispettivi, differenziate in base alla lunghezza e al tipo di propulsione dei natanti.

Dall'analisi dei diversi interventi, sembrerebbe che tale principio abbia carattere generale, ovvero che il contribuente abbia la facoltà di adottarlo o ne possa liberamente prescindere laddove sia in possesso di elementi che dimostrino, viceversa, l'effettivo utilizzo dell'imbarcazione al di fuori delle acque territoriali comunitarie.

Tuttavia nella pratica è frequente la prassi condotta dagli Uffici territoriali dell'Agenzia delle Entrate (organi operativi dell'Amministrazione finanziaria per ciò che concerne le attività di accertamento delle imposte) che tendono a disconoscere l'utilizzo da parte dai prestatori di servizi di noleggio del citato criterio forfettario, cercando di dimostrare un effettivo utilizzo

delle imbarcazioni nelle acque territoriali comunitarie per una quota parte maggiore rispetto a quanto presunto dalle citate percentuali di imponibilità.

*Prestazioni di noleggio rese a soci o familiari dell'imprenditore*

Si ritiene doveroso sottolineare, ai fini della presente analisi, che l'art. 2 del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito con modifiche dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, ha introdotto una serie di norme disciplinanti i casi in cui l'imbarcazione sia concessa in godimento ai soci o ad i familiari dell'imprenditore ad un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del godimento (nel caso di specie canone di noleggio).

La norma prevede, in particolare, che in tal caso la differenza tra il valore di mercato del canone di noleggio e quello applicato al socio o al familiare dell'imprenditore concorre a formare reddito imponibile del committente (citato art. 2, comma 36-*quinqüesdecies*) e il prestatore non può detrarre dal reddito di impresa i costi relativi ai beni dell'impresa impiegati per effettuare tali prestazioni di servizi (citato art. 2, comma 36-*quaterdecies*).

Si è in attesa delle istruzioni ministeriali in materia.