



**CAMERA DEI DEPUTATI
IX COMMISSIONE
TRASPORTI, POSTE E TELECOMUNICAZIONI**

**AUDIZIONE DELL'AGENZIA DELLE
ENTRATE**

Direttore Centrale Grandi Contribuenti, dott. Antonino Di Geronimo

Atto del Governo 101, riguardante: Schema di decreto legislativo recante disposizioni integrative e correttive al decreto legislativo 3 novembre 2017, n. 229, concernente revisione e integrazione del decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171, recante codice della nautica da diporto ed attuazione della direttiva 2003/44/CE (101).

Roma, 17 Settembre 2019, ore 16

Sommario

<i>Premessa</i>	3
<i>1. Aspetti della fiscalità della nautica rilevanti per l'attività dell'Amministrazione finanziaria</i>	5
<i>1.1 Profili di carattere normativo</i>	6
<i>1.2 Profili di carattere interpretativo</i>	7
<i>1.3 Osservazioni generali</i>	11
<i>2. Attività di controllo svolte dall'Agenzia delle entrate nel settore della nautica</i>	12
<i>3. Recenti sviluppi: procedura d'infrazione 2018/2010</i>	15

Premessa

Signor Presidente, Onorevoli Commissari,
nel ringraziarvi, anche a nome del Direttore Generale, per aver richiesto il contributo dell’Agenzia delle Entrate, in relazione allo schema di decreto legislativo in esame, desidero formulare le seguenti osservazioni.

La bozza in esame, recante *“schema di decreto legislativo recante disposizioni integrative e correttive al decreto legislativo 3 novembre 2017, n. 229, concernente revisione ed integrazione del decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171, recante codice della nautica da diporto ed attuazione della direttiva 2003/44/CE”*, a norma dell'articolo 6 della legge 8 luglio 2003, n. 172, in attuazione dell'articolo I, comma 5, della legge 7 ottobre 2015, n. 167, ha ad oggetto, come indicato nella relazione illustrativa¹, profili prevalentemente commerciali e amministrativi più che tributari.

Tuttavia, questa Audizione fornisce gradita occasione all’Agenzia per evidenziare una serie di aspetti, rilevanti sotto il profilo tributario, con particolare riferimento al confronto con le autorità Comunitarie intervenute sin dalla fine degli anni '90 sulle tematiche fiscali legate al settore della Nautica,

¹ Nella relazione illustrativa al testo, infatti, si legge che *“Il presente schema di decreto legislativo si prefigge, in via generale, di aggiornare i procedimenti amministrativi al sistema telematico centrale della nautica da diporto (SISTE) nonché di dotare il codice della nautica da diporto di maggiore completezza, sistematicità e chiarezza, in linea con il complessivo processo di riforma, riordino, codificazione e semplificazione previsto dalla legge di delegazione da realizzare anche attraverso la semplificazione del quadro dei decreti attuativi. Quali obiettivi specifici, il provvedimento favorisce la creazione di condizioni favorevoli allo sviluppo dell'industria nautica e della sua filiera, alla promozione delle attività ludico-sportive del mare e di diffusione della cultura marinaresca in rapporto alla configurazione territoriale e alla vocazione culturale, sociale ed economica del Paese, l'inclusione delle persone diversamente abili, la protezione dell'ambiente marino, la sicurezza della navigazione e la salvaguardia della vita umana in mare, l'innovazione tecnologica, l'incremento dell'occupazione, soprattutto giovanile e nelle regioni meridionali del paese, l'implementazione di nuove figure professionali, nonché una migliore armonizzazione tra la disciplina nautica e quella turistica all'insegna della semplificazione dei procedimenti amministrativi e al sostegno delle iniziative di impresa”*.

anche in considerazione del fatto che l'Italia è tra i *leader* in Europa nel citato settore economico.

Le interlocuzioni con la Commissione Europea, concernenti, ad esempio, il settore del leasing nautico, hanno riguardato, tra l'altro, l'applicazione delle norme della Direttiva 2006/112/CE (direttiva IVA) che stabiliscono la rilevanza territoriale della suddetta prestazione di servizio (art. 56 della direttiva IVA, corrispondente all'art. 7-quater, lettera e), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633)². In merito, sono stati pubblicati diversi documenti di prassi, finalizzati a tutelare la corretta riscossione dell'IVA (quale componente del bilancio europeo) senza, tuttavia, irrigidire il mercato di riferimento, caratterizzato dalla presenza di importanti operatori commerciali, aventi diverse caratteristiche strutturali ed economiche.

In tale contesto, l'amministrazione finanziaria si è mossa spesso avvalendosi della preziosa collaborazione del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, con le sue varie articolazioni, soprattutto per quanto riguarda aspetti tecnici relativi alle diverse tipologie di imbarcazioni.

Inoltre, il confronto con le più importanti associazioni di categoria ha portato alla redazione di documenti informativi di settore come, ad esempio, la nota guida Nautica&Fisco (frutto della collaborazione tra UCINA e Agenzia delle Entrate).

Ciò premesso, ritengo utile di seguito fornire una sintetica ricostruzione delle principali questioni tributarie che investono il settore della nautica.

² L'articolo 56 della direttiva Iva dispone 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. 2. Il luogo delle prestazioni di servizi di noleggio non a breve termine di un mezzo di trasporto a una persona che non è soggetto passivo è il luogo in cui il destinatario è stabilito oppure ha l'indirizzo permanente o la residenza abituale.*

1. Aspetti della fiscalità della nautica rilevanti per l'attività dell'Amministrazione Finanziaria

Come anticipato in premessa, sin dalla fine degli anni 90, primi anni 2000, emergevano tra gli Stati membri Ue, con una forte tradizione di turismo nautico, difficoltà nell'applicazione di talune norme tributarie in relazione al suddetto comparto. Con riferimento al citato *leasing* nautico, il criterio dell'effettivo utilizzo in acque comunitarie o extra comunitarie risultava di difficile applicazione ai fini della verifica dell'imponibilità IVA dei canoni di *leasing*.

In particolare, considerato che la rilevanza territoriale, ai fini dell'assoggettamento ad IVA, delle predette prestazioni è limitata all'utilizzo dei mezzi di trasporto in discorso in acque territoriali nazionale e comunitarie, sono sorte difficoltà a seguire con precisione gli spostamenti degli stessi, anche in relazione alla conformazione territoriale dell'Italia che presenta migliaia di chilometri di coste e numerosi porti.

Tali difficoltà hanno spinto taluni paesi, a partire dalla Francia, Malta, Grecia, Cipro, a prevedere modalità di forfettizzazione del tributo per ovviare a dette criticità.

Ad esempio, la Francia prevede la possibilità che l'operatore adotti una forfettizzazione dell'IVA pari al 50% del canone del *leasing* pattuito, a prescindere dall'utilizzo effettivo nelle acque comunitarie e nazionali dell'imbarcazione. Tale percentuale si applica a tutte le imbarcazioni, indipendentemente dalla lunghezza e dalla stazza.

L'Italia, come anticipato in premessa, in via interpretativa e di concerto con il Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, ha introdotto nel 2002 misure simili (che tengono conto della tipologia d'imbarcazione, della lunghezza e della stazza)³, anche se, diversamente dalla Francia, ha mantenuto il criterio dell'effettivo utilizzo, quale criterio principale.

³ **Imbarcazioni da diporto a motore**
|-----

1.1 Profili di carattere normativo

Il criterio dell'effettivo utilizzo venne introdotto in Italia dall'articolo 46 della legge 21 novembre 2000, n. 342 (collegato alla Finanziaria 2000), recante modifica all'ultimo periodo dell'articolo 7, comma 4, lett. f), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. A seguito di tali modifiche, le operazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto rese da soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità stessa ovvero domiciliati o residenti nei territori esclusi a norma del primo comma, lettera a), ovvero da stabili organizzazioni operanti in detti territori, si consideravano effettuate nel territorio dello Stato quando fossero state ivi utilizzate; le medesime prestazioni, se rese da soggetti domiciliati o residenti in Italia, si consideravano effettuate nel territorio dello Stato nel caso in cui fossero state utilizzate in Italia o in altro Stato membro della Comunità stessa.

Successivamente, il decreto legislativo dell'11 febbraio 2010, n. 18, in attuazione delle direttive 2008/8/CE, 2008/9/CE e 2008/117/CE (che ha recato modifiche

Lunghezza	Percentuale di utilizzo al di fuori delle acque territoriali comunitarie
-----------	--------------------------------------------------------------------------

fino a 7,50 metri	10%	
da 7,51 a 12 metri	40%	
da 12,01 a 16 metri	50%	
da 16,01 a 24 metri	60%	
oltre 24 metri	70%	

Imbarcazioni da diporto a vela

Lunghezza	Percentuale di utilizzo al di fuori delle acque territoriali comunitarie	
fino a 10 metri	40%	
da 10,01 a 20 metri	50%	
da 20,01 a 24 metri	60%	
oltre 24 metri	70%	

alla direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi), ha innovato la disciplina della territorialità IVA e ha inserito nel d.P.R. n. 633 del 1972 l'articolo 7-*quater*, che, alla lettera e), individua le condizioni affinché le prestazioni di locazione anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto a breve termine siano considerate territorialmente rilevanti in Italia. Tali prestazioni, ai sensi della richiamata disposizione, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando:

- i) i mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato e sempre che siano utilizzati all'interno del territorio della Comunità;
- ii) 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.

1.2 Profili di carattere interpretativo

Per quanto concerne i documenti che hanno interpretato le norme sopra riportate, evidenzio che, commentando la modifica apportata dall'articolo 46 della legge 21 novembre 2000, n. 342, all'articolo 7, quarto comma, lettera f), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, il Ministero delle finanze, con la circolare del 16 novembre 2000, n. 207, ha chiarito che *“in caso di utilizzo del mezzo di trasporto in parte in territorio comunitario e in parte al di fuori dell'U.E., dovrà considerarsi imponible la percentuale del canone di locazione corrispondente all'utilizzo che ne è stato fatto in ambito comunitario”*.

In seguito, l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 76/E del 2 agosto 2001, ha sottolineato che:

- *“In relazione alle nuove disposizioni, talune organizzazioni (UCINA – Unione Nazionale Cantieri e Industrie Nautiche ed Affini – ed ASSILEA – Associazione Italiana Leasing), interessate in particolare al settore della nautica da diporto, hanno rappresentato le oggettive difficoltà riscontrabili nella dimostrazione del*

reale utilizzo delle unità da diporto al di fuori delle acque territoriali comunitarie. Allo scopo di rendere più semplice l'applicazione della normativa, è stato suggerito di determinare in via forfetaria tale utilizzo extracomunitario, sulla base delle caratteristiche tipologiche delle unità da diporto”;

- “considerato che le caratteristiche geografiche dei mari italiani consentono alle unità da diporto di uscire facilmente dalle acque territoriali dell’Unione per raggiungere Paesi extracomunitari di particolare attrazione turistica, il Ministero dei Trasporti e della Navigazione ha espresso l’avviso che possono essere individuati criteri presuntivi di utilizzo delle imbarcazioni al di fuori del territorio dell’U.E. con riferimento alle caratteristiche tecniche proprie del mezzo a disposizione, quali la categoria di appartenenza, il tipo di propulsione (motore o vela) e la lunghezza. In particolare, la lunghezza dell’unità da diporto appare elemento determinante di alcuni significativi requisiti della stessa, come il grado di autonomia, di abitabilità e di attrezzature a disposizione”;

- “gli Uffici locali dell’Agenzia, in sede di controllo, sempre che non dispongano di prove certe in ordine alla effettiva utilizzazione del natante, potranno fare utile riferimento alle ... percentuali di utilizzo delle unità da diporto al di fuori delle acque territoriali dell’Unione Europea, determinato in relazione alla categoria di appartenenza delle unità stesse, tenuto conto che tale individuazione è stata fatta allo scopo di rendere agevole l’applicazione dell’imposta”.

Con la successiva circolare del 7 giugno 2002, n. 49/E, l’Agenzia delle entrate ha ulteriormente precisato che:

- “considerato che la rilevanza territoriale, ai fini dell’assoggettamento ad IVA, delle predette prestazioni è limitata all’utilizzo dei mezzi di trasporto in discorso in acque territoriali comunitarie e tenuto conto della obiettiva difficoltà a seguire con precisione gli spostamenti degli stessi, si è ritenuto utile enucleare delle percentuali presuntive di tassazione dei relativi corrispettivi”;

- *“i corrispettivi delle prestazioni di locazione, compresa quella finanziaria, noleggio e simili, delle unità da diporto sono da assoggettare ad IVA con l'aliquota del 20%, per la parte territorialmente rilevante in Italia e cioè in relazione alla quota riferibile all'effettivo utilizzo in ambito comunitario. A tal fine il contribuente (soggetto locatore identificato ai fini IVA in Italia) valuterà la permanenza al di fuori delle acque territoriali comunitarie in rapporto alla durata totale della locazione, ferma restando la possibilità di un eventuale controllo da parte degli Uffici locali dell'Agenzia delle Entrate. Detta valutazione sarà effettuata sulla base del contratto di locazione, ma anche di altri elementi in possesso del contribuente da cui risulti l'effettivo utilizzo del natante. Tuttavia, qualora risulti difficoltoso ricorrere a tali mezzi di prova i contribuenti potranno determinare forfaitariamente il tempo di utilizzo al di fuori delle acque territoriali comunitarie, attenendosi, ai fini della individuazione della base imponibile, alle sottoelencate percentuali, distinte secondo la categoria di appartenenza delle unità da diporto”;*

- *tenuto conto che “Con nota n. 30439 del 19 marzo 2002 il Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti ha fornito ulteriori precisazioni sulla effettiva capacità delle unità da diporto alla navigazione al di fuori delle acque comunitarie, suggerendo (...) nuove percentuali indicative del presumibile utilizzo delle imbarcazioni al di fuori della Comunità, basate sulla lunghezza e sul tipo di propulsione”.*

Con la risoluzione n. 284/E dell'11 ottobre 2007 l'Agenzia delle entrate ha ulteriormente ribadito che:

- *percentuali forfaitarie “sono state stabilite al fine di superare le difficoltà connesse alla prova dell'effettivo utilizzo dell'imbarcazione in acque territoriali comunitarie. Ciò non esclude la possibilità di applicare l'IVA su una percentuale della base imponibile diversa, anche inferiore a quella stabilita in via forfaitaria,*

a condizione che si dimostri, sulla base di riscontri oggettivi, un utilizzo dell'imbarcazione diverso da quello presunto in via generale”;

- “la compilazione della dichiarazione di utilizzo dell'imbarcazione da parte dell'utilizzatore (...) può consentire alla società di leasing di utilizzare la percentuale ivi indicata ai fini della individuazione della base imponibile da assoggettare ad IVA. In proposito, occorre sottolineare che la semplice dichiarazione del committente di utilizzo dell'imbarcazione in acque territoriali comunitarie in misura inferiore alle percentuali stabilite in via presuntiva dalla circolare per natanti della medesima categoria, non è sufficiente a legittimare una tassazione inferiore, senza che siano fornite ulteriori elementi idonei a tale scopo, quali ad esempio il contratto di ormeggio al di fuori delle acque comunitarie, ecc. Al contrario, ove in sede di accertamento si contesti da parte degli uffici delle Entrate, sulla base di prove idonee, un utilizzo dell'imbarcazione nelle acque comunitarie superiore a quello stabilito con la circolare n. 49 del 2002, la circostanza che il cliente abbia sottoscritto la dichiarazione in questione facendo riferimento alle percentuali della circolare stessa, è sufficiente a far emergere la buona fede della società di leasing. In tal caso, la società di leasing non sarà tenuta né al pagamento di sanzioni, né di interessi di mora, secondo quanto stabilito dallo Statuto del Contribuente (art. 10 legge n. 212 del 2000). Tuttavia, il recupero della maggiore imposta non potrà che avvenire in capo alla società stessa, in qualità di soggetto passivo; resta inteso che quest'ultima, tuttavia, potrà rivalersi nei confronti del proprio cliente ricorrendo anche agli ordinari mezzi civilistici”.

Con la circolare n. 38/E del 22 luglio 2009, l'Agenzia delle entrate si è espressa nel senso che *“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".

Successivamente alle modifiche di cui al ricordato decreto legislativo n. 18 del 2010, l'applicazione dei criteri forfettari sopra ricordati è stata confermata.

Con la circolare n. 43/E del 29 settembre 2011, è stato precisato, in risposta a quesiti, che:

- "Con la circolare n. 49 del 7 giugno 2002, successivamente integrata dalla circolare n. 38 del 2009, sono state indicate delle percentuali presuntive di tassazione ai fini IVA dei corrispettivi relativi a prestazioni di locazione, compresa quella finanziaria, noleggio e simili delle unità da diporto, rese da soggetti identificati ai fini IVA in Italia, considerato che la rilevanza territoriale di tali prestazioni – in base all'articolo 7, quarto comma, lett. f) del d.P.R n. 633, nel testo allora vigente- era limitata all'utilizzo dei mezzi di trasporto in discorso in acque territoriali comunitarie e tenuto conto della obiettiva difficoltà di seguire con precisione gli spostamenti degli stessi";

- "i chiarimenti e le precisazioni fornite con le richiamate circolari possono ritenersi ancora validi in relazione alle ipotesi in cui la rilevanza territoriale dell'operazione è collegata all'utilizzo delle unità da diporto nella comunità europea".

1.3 Osservazioni generali

Sotto il profilo interpretativo, ritengo opportuno evidenziare lo sforzo compiuto nella circolare n. 49 del 7 giugno 2002, in cui è stato individuato un metodo di calcolo forfettario che non esclude in alcun modo l'applicazione del criterio di effettività, da utilizzare in concorrenza con il primo. Il metodo forfettario ha il pregio di superare le difficoltà applicative riscontrate dagli operatori del settore, costituendo una importante misura di semplificazione nell'attuazione

dell'articolo 7, quarto comma, lettera f) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Nel citato documento di prassi si legge: *“In particolare, considerato che la rilevanza territoriale, ai fini dell'assoggettamento ad IVA, delle predette prestazioni è limitata all'utilizzo dei mezzi di trasporto in discorso in acque territoriali comunitarie e tenuto conto dell'obiettivo difficoltà a seguire con precisione gli spostamenti degli stessi, si è ritenuto utile enucleare delle percentuali presuntive di tassazione dei relativi corrispettivi. (omissis) A tal fine il contribuente valuterà la permanenza al di fuori delle acque territoriali comunitarie in rapporto alla durata totale della locazione, ferma restando la possibilità di un eventuale controllo da parte degli Uffici locali dell'Agenzia delle Entrate”*.

Peraltro, la circolare 49/E, proprio al fine di rendere più aderente alla realtà la valutazione forfettaria della percentuale di utilizzo dell'imbarcazione da diporto fuori dalle acque territoriali, avvalendosi dello sviluppo delle competenze del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti (fondate su tecnologie sempre più sofisticate), ha rivisto le indicazioni riportate al punto B della precedente circolare n. 76/E del 2 agosto 2001.

Mi preme osservare che la tenuta di questo criterio di semplificazione dell'applicazione dell'IVA è stata, più volte, comprovata dall'attività svolta dall'amministrazione finanziaria come nel caso di controlli multilaterali e di attività antifrode, che sono state apprezzate dalle autorità comunitarie e che hanno più volte evitato l'attivazione di procedure d'infrazione che avrebbero avuto effetti negativi sul mantenimento della posizione interpretativa italiana con evidenti penalizzazioni dell'intero comparto.

2. Attività di controllo svolte dall'Agenzia delle entrate nel settore della nautica

A decorrere dal 2005, l'Amministrazione finanziaria italiana ha preso parte a quattro controlli multilaterali, contribuendo in modo decisivo alle attività di analisi e selezione delle imbarcazioni e dei contratti da sottoporre a controllo,

procedendo alle conseguenti iniziative operative per il recupero delle imposte evase.

Il primo dei citati controlli nel settore, l'FMC21 è stato avviato dai Paesi Bassi e dalla Francia nel febbraio 2005, con la finalità di individuare e contrastare schemi di evasione ed elusione, utilizzati su larga scala, volti ad evitare il pagamento dell'IVA sull'acquisto e l'utilizzo di yacht di lusso.

Circa 150 verificatori di 11 Stati membri⁴ hanno collaborato al buon esito del controllo, selezionando 225 operazioni di cessione di yacht di lusso ed effettuando approfondimenti in ciascuna fase della catena di approvvigionamento, partendo dal cantiere navale fino all'utente finale. Nel corso delle indagini amministrative è stata riscontrata la regolarità di diverse situazioni, ma sono stati anche rilevati diversi tipi di schemi evasivi ed elusivi, caratterizzati dall'artificialità delle transazioni e dall'assenza di valide ragioni economiche del ricorso a contratti di leasing o di noleggio delle imbarcazioni.

Le attività di controllo svolte nell'ambito dell'FMC021, hanno avuto effetti positivi non solo dal punto di vista del contrasto, portando ad un recupero complessivo per i Paesi partecipanti di oltre 140 milioni di euro di imposta evasa, ma anche in termini di deterrenza, determinando una riduzione significativa degli schemi più aggressivi utilizzati nel settore.

Nel 2009 Francia e Paesi Bassi hanno avviato un ulteriore progetto di controllo multilaterale, l'FMC 121, considerato il *follow-up* del precedente progetto FMC021. Tra le raccomandazioni contenute nel *final report* del citato FMC021, infatti, vi era il proseguimento delle attività di contrasto all'evasione dell'IVA realizzata anche mediante attività di noleggio fittizie da parte dei proprietari europei delle imbarcazioni.

⁴ Al controllo hanno preso parte Belgio, Danimarca, Francia, Germania, Irlanda, Italia, Lussemburgo, Malta, Paesi Bassi, Spagna, Regno Unito e Portogallo.

All'FMC121 hanno partecipato verificatori fiscali di 12 Stati membri⁵, effettuando controlli simultanei su 145 *yacht* nel corso dei mesi di maggio e giugno 2009. Oltre ai previsti schemi di evasione, basati su noleggi fittizi delle imbarcazioni, sono state individuate ulteriori fattispecie basate sull'abuso delle "misure di semplificazione" previste dall'ordinamento tributario di taluni Stati membri partecipanti.

Le attività di controllo svolte nell'ambito dell'FMC121, che si sono concluse nell'agosto 2011, hanno portato a un recupero complessivo per i Paesi partecipanti di oltre 84 milioni di euro di imposta evasa.

Nel corso del 2012, sulla base delle raccomandazioni contenute nel *final report* dell'FMC121, che affidava agli Stati membri il compito di vigilare sull'applicazione della normativa sul luogo di prestazioni di servizi a seguito delle modifiche intervenute a partire dal 1° gennaio 2010, è stato avviato, da Spagna e Regno Unito, il controllo multilaterale FMC266. Il controllo, focalizzato proprio sui noleggi a breve termine (*short-term charters*), ha coinvolto le amministrazioni fiscali di Italia, Grecia, Spagna e Regno Unito mentre Francia e Malta, invitate a partecipare, hanno declinato l'invito. Nell'ambito del controllo multilaterale, l'Agenzia delle entrate e la Guardia di finanza hanno effettuato verifiche presso dodici *charter brokers* acquisendo, per il periodo 2010-2012, oltre 180 contratti di noleggio a breve termine considerati rilevanti per il controllo (imbarcazioni più lunghe di 24 mt). Le attività di controllo si sono concentrate, in particolare, sulla raccolta di elementi probatori volti alla determinazione analitica dell'effettivo utilizzo dell'imbarcazione e alla verifica di eventuali abusi delle misure di semplificazione, previste dagli ordinamenti tributari di alcuni Stati membri, che consentono il ricorso a percentuali di forfetizzazione per la determinazione dell'imposta da versare nel caso di *short-*

⁵ Austria, Cipro, Francia, Germania, Grecia, Italia, Malta, Paesi Bassi, Portogallo, Spagna, Regno Unito, e Lussemburgo.

term charters. Sulla base dei dati acquisiti presso i brokers italiani ed esteri⁶, l'Amministrazione Finanziaria italiana ha emesso, nei confronti delle società proprietarie degli *yachts*⁷, ventidue avvisi di accertamento contestando un'IVA evasa per euro 728.936,00, di cui euro 333.903,00 già riscossa.

Infine, l'Italia ha assicurato la partecipazione al controllo multilaterale FMC147, attivato nel 2016 su iniziativa spagnola, cui hanno preso parte complessivamente nove Stati membri⁸ avente ad oggetto le prestazioni di noleggio a breve termine delle imbarcazioni da diporto e i rischi legati al regime doganale di temporanea importazione. Durante il controllo multilaterale sono stati raccolti circa 120 contratti di noleggio a bordo degli yacht inclusi nel progetto, al fine di controllare la corretta applicazione delle norme e la tassazione ai fini IVA nello Stato membro in cui l'imbarcazione è messa a disposizione del destinatario della prestazione. In dettaglio, l'Amministrazione italiana ha potuto constatare la violazione della normativa nazionale in materia di *short-term charter* in un solo caso, per un importo pari ad euro 27.249.

Dalla breve descrizione delle attività di controllo svolto dall'Amministrazione finanziaria italiana in collaborazione con altri Stati membri nel corso degli ultimi 15 anni, si può affermare che il settore degli *yacht* è stato oggetto di costante attenzione da parte della Autorità amministrative di alcuni Paesi comunitari e che l'Italia, in special modo, ha assicurato un costante presidio del settore in esame, confermando la messa in atto di un sistema di controlli puntuale e mirato. Il risultato ottenuto dalle attività svolte è stato il venire meno dell'utilizzo massivo di strutture di *leasing* e di schemi *offshore* nel settore, in misura tale da far ritenere che negli ultimi anni i fenomeni evasivi in tale ambito siano fortemente ridimensionati.

⁶ Italia ha ricevuto copia di 162 contratti da Spagna e Regno Unito.

⁷ Nei confronti di alcune società non è stato possibile emettere gli avvisi di accertamento in quanto società cessate e localizzate in Paesi a fiscalità privilegiata.

⁸ Croazia, Cipro, Francia, Grecia, Italia, Portogallo, Spagna, Paesi Bassi e Regno Unito. Lussemburgo e Malta hanno declinato l'invito a partecipare.

3. Recenti sviluppi: Procedura d'infrazione 2018/2010

Da ultimo, si vuole ricordare che l'Italia, con altri paesi Ue, è interessata dalla procedura d'infrazione 2018/2010 in ambito IVA, riguardanti le locazioni brevi d'imbarcazioni. In tale contesto, la Commissione europea contesta, in sostanza, l'utilizzo dei criteri forfettari della determinazione della quota imponibile dell'Iva. In particolare, la Commissione europea ritiene che l'Italia, applicando, in via di prassi ed in attuazione dell'articolo 7-*quater*, lettera e) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633⁹, le percentuali forfettarie presunte per stimare, in base alla lunghezza ed al sistema di propulsione dell'imbarcazione, l'utilizzo delle imbarcazioni da diporto fuori dalle acque territoriali dell'Unione europea, sia venuta meno agli obblighi che incombono ai sensi degli articoli 56 e 59-*bis* della direttiva 2006/112/CE.

Peraltro, aggiunge la Commissione, la disponibilità di moderne tecnologie dovrebbe rendere possibile agli Stati di determinare il luogo di effettiva utilizzazione delle imbarcazioni da diporto di una certa dimensione. E' infatti ragionevole ritenere che imbarcazioni da diporto del valore di svariati milioni di euro siano dotate di strumenti di tracciabilità in grado di registrare in modo affidabile gli spostamenti effettuati e, qualora l'interessato invochi motivi legittimi per non rendere noti alle Amministrazioni fiscali i propri spostamenti, egli non potrà beneficiare del trattamento fiscale più vantaggioso fondato sull'effettiva utilizzazione dell'imbarcazione.

⁹ La norma dispone che in deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, 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"*.

In merito alla procedura *de qua*, l'Agenzia delle entrate fornisce supporto tecnico al Dipartimento delle Finanze, al quale si rinvia per eventuali ulteriori approfondimenti o aggiornamenti.