



Una guida
per diportisti e operatori

nautica & FISCO

4^a EDIZIONE

Agenzia delle Entrate

UCINA
Confindustria nautica





Una guida
per diportisti e operatori

nautica & FISCO

4^a EDIZIONE

Coordinamento: Roberto Neglia
Testi: Francesco Cimmino Gibellini
Edizione: UCINA Confindustria Nautica

Agenzia delle Entrate

**UCINA
Confindustria nautica**

Fin dall'inizio del mio incarico da presidente UCINA ho cercato un rapporto nuovo e diverso con l'Amministrazione finanziaria, sul presupposto che la chiarezza e la semplicità delle norme fossero uno strumento competitivo per le aziende, qualità di vita per il cittadino e un vantaggio operativo per il fisco.

Con l'Agenzia delle Entrate abbiamo iniziato un percorso di semplificazione e innovazione, che ha già dato importanti frutti come la conferma del leasing, la revisione del redditometro, la fissazione di regole certe per le unità da diporto in uso commerciale, la cancellazione del nulla osta per la vendita delle unità all'estero, che auspico prosegua in maniera intensa e proficua.

"Nautica e Fisco" contiene tutti gli aggiornamenti, rinnovando il suo ruolo di strumento operativo tanto per le aziende, quanto per il singolo diportista.

Ma paradossalmente l'elemento che ha condizionato più significativamente il nostro comparto è stato il progressivo diffondersi di un'opinione pubblica avversa sollecitata dai media che hanno cristallizzato l'immagine del diportista eleggendolo senza appello ad emblema della scorrettezza fiscale.

Questo volume, il cui contenuto è stato realizzato in collaborazione con gli uffici dell'Agenzia delle Entrate, è un messaggio chiaro contro quel drammatico pressapochismo che ha inciso gravemente sul nostro mercato interno. E' anche l'occasione per ringraziare, a cominciare dal Direttore Attilio Befera, tutte quelle persone che nell'Amministrazione dello Stato hanno mostrato sensibilità nei confronti dell'industria nautica e del turismo nautico.

Anton Francesco Albertoni

Presidente UCINA Confindustria Nautica

Non deve sorprendere che l'Agenzia delle Entrate abbia scelto di avviare una proficua collaborazione su temi strategici per il nostro Paese quali la nautica.

Dall'esigenza di un rinnovato rapporto di reciproca collaborazione Amministrazione/Ucina nasce, in particolare, la nuova edizione della Guida Nautica & Fisco che, a distanza di qualche anno dal precedente lavoro, offre un utile strumento di consultazione nel complesso mondo della fiscalità relativo al comparto nautico; un vademecum per un agevole orientamento di facile fruizione tanto per gli esperti quanto per chi, per la prima volta, si affaccia al settore.

È noto a tutti che una buona informazione è alla base di qualsiasi politica a favore della educazione alla legalità fiscale. Un operatore aggiornato e un diportista informato sapranno sempre trovare efficaci canali di dialogo con l'Amministrazione.

L'Agenzia delle Entrate, negli ultimi anni, ha dedicato grande attenzione a un settore delicato e importante per la nostra economia come la nautica da diporto, con l'intento di chiarire e talvolta rendere più snella l'applicazione delle normative vigenti.

In questa ottica è da considerare la revisione del redditometro, in cui ogni spesa - di qualsiasi tipo - assume identica rilevanza ai fini dell'accertamento. È stata infatti superata la vecchia impostazione che prendeva in considerazione il possesso soltanto di pochi beni (tra cui i natanti), valutati quali indicatori di ricchezza, al cui valore venivano applicati determinati moltiplicatori per desumerne presuntivamente il reddito del proprietario. È stato compiuto un importante passo nei confronti delle richieste di Ucina Confindustria Nautica che chiedeva, appunto, la fine della penalizzazione degli appassionati del mare rispetto a chi sostiene spese voluttuarie per altri beni. Con il nuovo redditometro tutte le spese sono uguali e sono prese in considerazione in quanto tali.

Sostanzialmente immutata nel suo impianto, questa quarta edizione del volume è ampiamente innovata nei contenuti. L'aggiornamento si è reso necessario a seguito dei vari interventi del Legislatore sul tema, sia in termini "strutturali" (quali, per esempio, le rilevanti modifiche alla territorialità Iva o al regime dell'articolo 8 bis) sia in termini più puntuali (come, sempre a titolo di esempio, la tassa di possesso o le novità recentissime del Decreto Fare sul noleggio occasionale).

Buona lettura.

Attilio Befera

Direttore Agenzia delle Entrate

I - LE REGOLE RELATIVE ALLA NAVIGAZIONE DA DIPORTO

I.1. LA NAVIGAZIONE DA DIPORTO IN GENERALE

I.1.1. Fonti normative per la navigazione da diporto.....	12
I.1.2. Mezzi per la navigazione da diporto.....	12
I.1.3. Uso privato e uso commerciale delle unità da diporto.....	13
I.1.4. Navigazione in acque territoriali italiane di unità comunitarie.....	13
I.1.5. Navigazione in acque territoriali italiane di unità extracomunitarie.....	14

I.2. L'ISCRIZIONE NEI PUBBLICI REGISTRI

I.2.1. Nomina dell'armatore.....	15
I.2.2. Obbligo di immatricolazione.....	16
I.2.3. Formalità per l'immatricolazione.....	17
I.2.4. Iscrizione delle unità da diporto da parte di soggetti residenti all'estero.....	18
I.2.5. Iscrizione nel registro delle navi in costruzione.....	19
I.2.6. Formalità per la cancellazione dai pubblici registri.....	19

I.3. ALTRI OBBLIGHI CONNESSI ALLA NAVIGAZIONE

I.3.1. Documenti di navigazione.....	20
I.3.2. Abilitazione alla navigazione.....	21
I.3.3. Persone trasportabili ed equipaggio.....	22
I.3.4. Obbligo della patente nautica.....	23
I.3.5. Responsabilità civile e assicurazione obbligatoria.....	24
I.3.6. Dichiarazione di potenza del motore.....	24
I.3.7. Licenza d'esercizio radiotelefonico.....	25
I.3.8. Autorizzazione alla navigazione temporanea (targa prova).....	25
I.3.9. Comunicazione dei beni dati in godimento a soci o familiari.....	25

II - ASPETTI FISCALI DELL'ACQUISTO E DEL POSSESSO DI UNITA' DA DIPORTO

II.1. LA COMPRAVENDITA DI UNITA' DA DIPORTO

II.1.1. Forma per la compravendita di unità da diporto	30
II.1.2. Presupposto soggettivo ai fini IVA e detrazione d'imposta	30
II.1.3. Presupposto territoriale ai fini IVA	31
II.1.4. Operazioni non imponibili e esenti ai fini IVA	33
II.1.5. Condizioni per la non imponibilità della cessione di unità da diporto	34
II.1.6. Cessioni effettuate con applicazione dell'imposta di registro	36
II.1.7. Regime del margine nella cessione di unità da diporto usate	36

II.2. LA CESSIONE DI UNITA' DA DIPORTO TRA SOGGETTI DI PAESI DIVERSI

II.2.1. Operazioni intracomunitarie, importazioni ed esportazioni	37
II.2.2. Importazioni di unità da diporto ai fini IVA e ai fini doganali	38
II.2.3. Acquisto intracomunitario di unità da diporto nuove e usate	40
II.2.4. Esportazione di unità da diporto ai fini IVA e doganali	43

II.3. IL POSSESSO DI UNITA' DA DIPORTO

II.3.1. Tassa di possesso sulle unità da diporto	44
II.3.2. Possesso di unità da diporto tramite società non operative o di comodo	46
II.3.3. Possesso di unità da diporto ai fini del redditest, redditometro e spesometro	48
II.3.4. Possesso di unità da diporto ai fini del canone speciale RAI	49

III - APPROVVIGIONAMENTO, DOTAZIONI E SERVIZI PER LA NAUTICA DA DIPORTO

III.1. PROVVISTE E DOTAZIONE DELLE UNITA' DA DIPORTO

III.1.1. Beni costituenti provviste e dotazioni di bordo.....	52
III.1.2. Regime IVA delle provviste di bordo	52
III.1.3. Regime IVA delle dotazioni di bordo	54
III.1.4. Esonero da accisa per carburante ed oli minerali usati per la navigazione.....	55
III.1.5. Formalità per rifornimenti di carburante in esonero da accisa	56

III.2 SERVIZI PORTUALI E CANTIERISTICI

III.2.1. Il presupposto territoriale per i servizi portuali e cantieristici.....	56
III.2.2. Regime IVA per i servizi portuali e cantieristici	57

IV - LA LOCAZIONE, IL LEASING ED IL NOLEGGIO DI UNITÀ DA DIPORTO

IV.1. LA LOCAZIONE DI UNITÀ DA DIPORTO

IV.1.1. Il contenuto del contratto di locazione di unità da diporto	62
IV.1.2. Regime IVA per l'acquisto di unità da diporto destinate alla locazione	62
IV.1.3. Il presupposto territoriale per la locazione di unità da diporto	63
IV.1.4. Regime IVA dei canoni di locazione	64
IV.1.5. Regime IVA ed accise per il rifornimento di unità da diporto date in locazione	65

IV.2. LA LOCAZIONE FINANZIARIA (LEASING) DI UNITA' DA DIPORTO

IV.2.1. Il contenuto del contratto di locazione finanziaria (leasing) di unità da diporto	66
IV.2.2. Il presupposto territoriale per il leasing nautico	67
IV.2.3. Regime IVA del leasing nautico	68
IV.2.4. Acquisto in leasing di unità da diporto da costruirsi o in costruzione	69

IV.3. IL NOLEGGIO DI UNITÀ DA DIPORTO

IV.3.1. Il contenuto del contratto di noleggio (charter) di unità da diporto	70
IV.3.2. Regime IVA per l'acquisto di unità da diporto destinate ad attività di noleggio	71
IV.3.3. Il presupposto territoriale per il noleggio di unità da diporto	71
IV.3.4. Regime IVA dei canoni di noleggio	72
IV.3.5. Regime IVA ed accise per il rifornimento di unità da diporto a noleggio	74
IV.3.6. Il noleggio occasionale di unità da diporto	74

IV.4. IL NOLEGGIO DI NAVI ISCRITTE NEL REGISTRO INTERNAZIONALE

IV.4.1. Caratteristiche per l'iscrizione di navi nel Registro Internazionale	75
IV.4.2. Procedura per l'iscrizione al Registro Internazionale	77
IV.4.3. Le norme tecniche di sicurezza	78
IV.4.4. Le norme di conduzione	78
IV.4.5. Non imponibilità IVA delle operazioni relative agli yacht commerciali	79
IV.4.6. Esonero da accisa su prodotti petroliferi	80
IV.4.7. Riduzione della base imponibile IRPEF e IRES	80
IV.4.8. Non imponibilità ad IRAP	80
IV.4.9. Credito d'imposta per ritenute IRPEF sulle retribuzioni al personale di bordo	81
IV.4.10. Esonero dai contributi previdenziali e assistenziali per il personale di bordo	81
IV.4.11. Esonero da IVA e dazi doganali all'importazione di yacht commerciali	82
IV.4.12. La tonnage tax per gli yacht commerciali	82

V - PORTI TURISTICI E POSTI BARCA

V.1. COSTRUZIONE E GESTIONE DEL PORTO TURISTICO

V.1.1. Le strutture portuali	86
V.1.2. La concessione per la costruzione e gestione di strutture portuali	87
V.1.3. I canoni per concessioni relative alla costruzione e gestione di porti turistici	87
V.1.4. Le strutture portuali e la loro iscrizione catastale	88
V.1.5. Regime IMU relativo alle strutture portuali	89

V.2. CONTRATTO DI ORMEGGIO DEL POSTO BARCA

V.2.1. Contenuto del contratto di ormeggio	90
V.2.2. Imposte indirette relative al contratto di ormeggio	91
V.2.3. Imposte dirette relative al contratto di ormeggio	91

V.3. CESSIONE DELLA PROPRIETÀ SUPERFICIARIA

V.3.1. Oggetto del diritto di superficie	92
V.3.2. Il diritto di proprietà superficaria e la sua cessione	93
V.3.3. Imposte indirette sulla cessione della proprietà superficaria	93
V.3.4. Imposte dirette relative alla cessione della proprietà superficaria	94

V.4. CONTRATTO DI LOCAZIONE RELATIVO AL POSTO BARCA

V.4.1. Contenuto del contratto di locazione del posto barca	94
V.4.2. Conseguenze fiscali della locazione del posto barca	94

V.5. CONCESSIONE DI APPRODI TURISTICI

V.5.1. Contenuto del rapporto concessorio, di sub-concessione e di subentro	95
V.5.2. Conseguenze fiscali del rapporto concessorio	95

V.6. RAPPORTO DI TIPO SOCIETARIO CON GODIMENTO DEL POSTO BARCA

V.6.1. Possesso di azioni della società che gestisce il porto	96
V.6.2. Conseguenze fiscali del godimento del posto barca tramite azioni	96





I.
LE REGOLE RELATIVE
ALLA NAVIGAZIONE
DA DIPORTO

I.1 LA NAVIGAZIONE DA DIPORTO IN GENERALE

I.1.1 Fonti normative per la navigazione da diporto

Le principali disposizioni che regolano la navigazione da diporto sono contenute in un codice ad essa specificamente dedicato, denominato appunto "Codice della nautica da diporto" e nel relativo regolamento¹.

Per quanto non previsto dal detto codice si applicano le leggi, i regolamenti e gli usi di riferimento, ovvero, in mancanza, il Codice della Navigazione² con le relative norme attuative nonché la legislazione speciale ad esso connessa³.

Il Codice della nautica da diporto regola la navigazione da diporto definita come quella effettuata in acque marittime o interne a scopi sportivi o ricreativi e senza fine di lucro. Per navigazione da diporto si intende anche l'attività di carattere commerciale che venga posta in essere mediante mezzi per la navigazione da diporto come qui di seguito definiti.

Per quanto non espressamente previsto dal Codice della nautica da diporto, si applicano in materia di navigazione da diporto le leggi, i regolamenti e gli usi di riferimento ovvero, in mancanza, le disposizioni del Codice della navigazione,⁴ e delle relative norme attuative.

Ai fini dell'applicazione delle norme del codice della navigazione, le imbarcazioni da diporto sono equiparate alle navi ed ai galleggianti di stazza lorda non superiore alle dieci tonnellate, se a propulsione meccanica, ed alle venticinque tonnellate, in ogni altro caso, anche se l'imbarcazione supera detta stazza, fino al limite di ventiquattro metri.

1. *Il Codice della nautica da diporto è stato emanato con D. Lgs. 18 luglio 2005, n. 171, ed è entrato in vigore dal 15 settembre 2005. L'art. 1 è stato aggiornato dal Decreto Sviluppo 2011 (D.L. 13 maggio 2011, n. 70, convertito con modificazioni dalla L. 12 luglio 2011, n. 106). Il regolamento di attuazione del Codice della Nautica da Diporto è stato emanato con Decreto del Ministro delle Infrastrutture e dei Trasporti 29 luglio 2008, n. 146.*
2. *Art. 27 del D. Lgs. N. 171/2005.*
3. *Art. 1, comma 3, del D.Lgs. n. 171/2005*
4. *Codice della navigazione approvato con Regio Decreto 30 marzo 1942, n. 32.*

Da sottolineare pertanto che il Codice della nautica da diporto deve applicarsi "alla navigazione da diporto, anche se esercitata per fini commerciali", ivi compresa l'attività effettuata mediante unità iscritte nel Registro Internazionale⁵.

Le navi da diporto non iscritte al Registro Internazionale, anche se adibite ad attività commerciali, sono invece regolate dal solo Codice della nautica da diporto e relativo regolamento. E' previsto un rinvio alle norme del Codice della Navigazione e relative norme attuative per quanto da esso non specificamente previsto.

I.1.2 Mezzi per la navigazione da diporto

La classificazione dei mezzi destinati alla navigazione da diporto va fatta sulla base delle seguenti definizioni previste dal Codice della nautica da diporto⁶:

- "unità da diporto": sono tutte le costruzioni di qualunque tipo e con qualunque mezzo di propulsione destinate alla navigazione da diporto;
- "navi da diporto" sono le unità con scafo di lunghezza superiore a 24 metri;
- "imbarcazioni da diporto": sono le unità con scafo di lunghezza da 10 a 24 metri;
- "natanti da diporto": sono le unità a remi o motorizzate con scafo di lunghezza pari o inferiore a 10 metri.

La misurazione delle unità da diporto agli effetti di cui sopra deve essere effettuata secondo gli standard previsti dalla legislazione dell'Unione Europea⁷.

Nel corso della trattazione dei vari argomenti esaminati in questa pubblicazione ci atterremo al significato tecnico dei termini suddetti così come sopra definiti. Pertanto con il termine "navi da diporto" ci riferiremo alle unità da diporto, sia a motore che a vela, oltre i 24 m di lunghezza, fatta eccezione per le navi che essendo destinate al

5. *Si veda più oltre par. IV.4*

6. *Art. 3 del D. Lgs. n. 171/2005.*

7. *La modalità di misurazione della lunghezza delle unità da diporto è quella "standard armonizzata" secondo la norma UNI EN ISO 8666. Essa è indicata sui certificati di marcatura CE, sulle dichiarazioni di conformità e sui manuali del proprietario.*

noleggio per attività turistiche, siano state iscritte nel cosiddetto Registro Internazionale. Per queste ultime useremo il termine di “yacht commerciali”⁸. Il mondo anglosassone usa la locuzione “yacht in commercial use”.

Con il termine “imbarcazioni da diporto” ricomprenderemo tutte le unità da diporto tra i 10 e i 24 metri, sia a motore che a vela. Con il termine “natanti da diporto” intenderemo tutte le unità da diporto di lunghezza inferiore a 10 metri, sia a motore che a vela, usate in acque marine ed in acque interne, nonché tutte le barche a remi⁹. Rientrano in questa denominazione anche le unità più piccole denominate ad esempio jole, pattini, sandolini, mosconi, pedalò, tavole a vela, come pure gli acqua scooter o moto d'acqua¹⁰.

I.1.3 Uso privato e uso commerciale delle unità da diporto

Tra le unità da diporto occorre distinguere quelle che vengono utilizzate per un uso privato da quelle che vengono utilizzate per un uso commerciale, anche se in entrambi i casi rimane fermo il concetto che l'utilizzatore finale deve avere uno scopo sportivo o ricreativo.

L'uso privato dei mezzi per la navigazione da diporto si determina quando un'unità da diporto è utilizzata direttamente da persone fisiche che ne abbiano la disponibilità per una navigazione in acque marittime o interne a scopi sportivi o ricreativi e senza fine di lucro.

L'uso commerciale dei mezzi per la navigazione da diporto si determina quando un'unità da diporto è impiegata per fini di lucro da parte di persone fisiche o giuridiche che ne abbiano la proprietà, ma viene pur sempre utilizzata da persone fisiche (consumatori finali) che ne abbiano il possesso o la detenzione per una navigazione in acque marittime o interne a scopi sportivi o ricreativi.

In particolare l'uso commerciale dei mezzi per la navigazione da diporto si verifica quando gli stessi sono utilizzati:

- come oggetto di contratti di locazione o di noleggio;

8. Sentenza 4 maggio 1998, n. 4402.

9. La lunghezza massima dei natanti da diporto a motore era fissata fino a tutto l'anno 2003 in 7,5 metri.

10. Art. 27 del D. Lgs. N. 171/2005.

- per l'insegnamento professionale della navigazione da diporto;

- come unità appoggio utilizzate da centri di immersione e di addestramento subacqueo per i praticanti immersioni subacquee a scopo sportivo o ricreativo¹¹.

Naturalmente la distinzione tra uso privato ed uso commerciale dei mezzi di navigazione è di fondamentale importanza per stabilire il regime applicabile sia dal punto di vista civilistico che amministrativo e fiscale.

I.1.4. Navigazione in acque territoriali italiane di unità comunitarie

Le unità da diporto che battono bandiera di uno Stato membro della UE possono navigare nelle acque territoriali italiane senza alcuna limitazione posto che dal 1° gennaio 1993 gli Stati membri dell'Unione Europea hanno dato vita ad uno spazio interno senza frontiere, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali.

Le unità da diporto che battono la bandiera di uno Stato membro della UE possono essere date in locazione e noleggio con le stesse modalità previste per quelle di bandiera italiana. Va tuttavia ricordato che per l'esercizio in Italia delle dette attività nonché per usi turistici di carattere locale e per appoggio alle immersioni subacquee, l'esercente deve presentare all'autorità marittima o della navigazione interna una dichiarazione contenente le caratteristiche dell'unità, il titolo che attribuisce la disponibilità della stessa nonché gli estremi della polizza assicurativa per le persone imbarcate e di responsabilità civile verso terzi nonché il certificato di sicurezza. Copia della detta dichiarazione, timbrata e vistata dall'autorità marittima, deve essere tenuta a bordo¹².

I cittadini italiani possono assumere il comando ovvero far parte dell'equipaggio di imbarcazioni di altro Stato membro della Unione Europea.

Le persone fisiche stabilite nel territorio doganale della Unione Europea possono beneficiare dell'esonero totale dai dazi all'importazione se adibiscono un mezzo di trasporto ad uso privato, a titolo occasionale e secondo le istruzioni del titol-

11. Art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 171/2005

12. Art. 2, comma 3, del D. Lgs. n. 171/2005.

lare dell'immatricolazione che si trova nel territorio doganale al momento dell'utilizzazione.

Dette persone fisiche beneficiano dell'esonero totale anche se adibiscono ad uso privato un mezzo di trasporto locato in virtù di un contratto scritto, a titolo occasionale:

- per tornare nei propri luoghi di residenza all'interno della Comunità (entro un termine di 5 giorni);
- per uscire dal territorio della Comunità (entro un termine di 2 giorni);
- o quando ciò sia consentito dalle autorità doganali interessate su base generale (entro un termine di 8 giorni)¹³.

L'esonero totale dai dazi all'importazione è altresì concesso per i mezzi di trasporto da immatricolare nel territorio doganale della Unione Europea ai fini della loro riesportazione a nome di una persona stabilita fuori di tale territorio ovvero a nome di una persona fisica stabilita nel territorio dello Stato sul punto di trasferire la propria residenza normale fuori di esso (in questo caso la riesportazione deve avvenire entro tre mesi dalla data di immatricolazione).

L'esonero totale dei dazi all'importazione è infine concesso per i mezzi di trasporto adibiti ad uso commerciale o privato da una persona fisica stabilita nel territorio doganale della Comunità a condizione che sia alle dipendenze del proprietario dei mezzi di trasporto stabilito fuori dello stesso territorio, o comunque che sia autorizzato da quest'ultimo.

I.1.5. Navigazione in acque territoriali italiane di unità extracomunitarie

Per quanto riguarda le unità da diporto che battono bandiera di uno Stato non facente parte dell'UE, esse, pur essendo libere di navigare nelle acque territoriali dell'Unione, sono tenute al rispetto di specifiche norme stabilite sulla base di una regolamentazione unica per tutti gli Stati membri¹⁴.

Si tratta delle norme doganali che permettono, a

¹³. Art. 560 del Reg. CEE 2454/1993.

¹⁴. Regolamento CEE n. 993/2001 del 4 maggio 2001 che ha modificato il precedente regolamento CEE n. 2454/1993.

determinate condizioni di avere accesso al territorio della UE, di cui le acque territoriali UE fanno parte¹⁵, senza che tale accesso dia luogo al pagamento di dazi ed alla prestazione di garanzie, ciò che viene denominato "ammissione temporanea"¹⁶.

Il regime suddetto è diverso a seconda che si tratti di "uso commerciale" o di "uso privato" di un mezzo di trasporto e quindi anche di un'unità da diporto.

Ai fini doganali per "uso commerciale" si intende l'utilizzazione di un mezzo di trasporto per il trasporto di persone o di merci a titolo oneroso o nel quadro delle attività economiche di un'impresa, mentre per "uso privato" si intende l'utilizzazione di un mezzo di trasporto escluso qualsiasi uso commerciale¹⁷.

Naturalmente i mezzi di trasporto comprendono a questi effetti anche i pezzi di ricambio, gli accessori e le attrezzature normali dai quali sono accompagnati.¹⁸

L'ammissione temporanea può avvenire senza l'obbligo di avanzare richieste di autorizzazioni e con l'esonero totale dei dazi all'importazione, per i mezzi di trasporto adibiti alla navigazione marittima e nelle acque interne purché sussistano le seguenti condizioni:

- che si tratti di unità immatricolate fuori dal territorio doganale della Unione Europea;
- che l'immatricolazione sia a nome di persona (fisica o giuridica) stabilita fuori di tale territorio, ovvero, in caso di non immatricolazione delle unità, qualora esse appartengano a una persona stabilita fuori dal territorio doganale della Unione Europea¹⁹;
- che le unità siano utilizzate da persone residenti fuori dal territorio doganale della Unione

¹⁵. Ai sensi dell'art. 3, comma 3, del Regolamento CEE n. 2913/92 del Consiglio del 12 ottobre 1992, le acque marine comunitarie sono costituite dalle acque territoriali e dalle acque interne degli Stati membri escluse quelle appartenenti a territori che non sono parte del territorio doganale della Comunità.

¹⁶. Capo V del Reg. CEE n. 2454/1993.

¹⁷. Art. 555, comma 1, del Reg. CEE n. 2454/1993.

¹⁸. Art. 555, comma 2, del Reg. CEE n. 2454/1993.

¹⁹. Art. 558, comma 1, lett. a), del Reg. CEE n. 2454/1993.

Europea, salvo le eccezioni di seguito indicate²⁰;

- che le unità siano utilizzate esclusivamente per un trasporto che inizia o termina fuori del territorio doganale della Unione Europea. Si può tuttavia derogare a tale regola qualora esistano nel settore dei trasporti di cui trattasi delle disposizioni che prevedano espressamente la possibilità di un utilizzo per il traffico interno relative, segnatamente, alle condizioni di accesso e di esecuzione²¹.

Per le unità che battono una bandiera di uno Stato fuori dalla Unione Europea utilizzate per uso privato, l'ammissione temporanea è limitata ad un periodo di permanenza entro le acque territoriali italiane trascorso il quale sorge l'obbligo di chiedere l'importazione definitiva con pagamento dei diritti doganali e dell'IVA (cosiddetto "termine di appuramento"). Tale termine è attualmente di 18 mesi²².

Se entro il termine di appuramento l'unità non è stata trasferita fuori dalle acque territoriali della Unione Europea ovvero se non si è proceduto ad applicare un diverso regime doganale ovvero ad importarla definitivamente in Italia, si determina una fattispecie di contrabbando penalmente sanzionabile²³.

Viceversa per le unità adibite a trasporti marittimi ad uso commerciale il termine di appuramento non è fissato in un periodo temporale di permanenza nelle acque territoriali, ma viene determinato con riferimento al tempo necessario per effettuare le operazioni di trasporto²⁴.

Il termine di appuramento viene interrotto in caso di unità custodite in rimessaggio purché vengano rispettate le seguenti condizioni:

- deve essere comunicato alla locale autorità doganale il luogo in cui l'unità è posta in rimessaggio allegando la licenza di navigazione con la richiesta di apposizione dei sigilli;
- l'unità deve rimanere in rimessaggio per la durata di almeno tre mesi continuativi;

20. Art. 558, comma 1, lett. b), del Reg. CEE n. 2454/1993.

21. Art. 558, comma 1, lett. c), del Reg. CEE 2454/1993.

22. Art. 562, lett. e), del Reg. CEE n. 2454/1993.

23. Art. 216, secondo comma, del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43.

24. Art. 562, lett. b) del Reg. CEE 2454/1993.

- alla fine del periodo di rimessaggio, la medesima autorità doganale provvede alla rimozione dei sigilli e alla riconsegna del documento di navigazione.

In tal caso, il termine originario di scadenza del vincolo delle merci in ammissione temporanea viene prorogato per il periodo di tempo in cui il bene non è stato utilizzato.

Per quanto riguarda gli yacht battenti bandiera extracomunitaria ed utilizzati per charter nelle acque territoriali italiane è stato recentemente eliminato ogni dubbio in merito alla loro liceità mediante una modifica apportata al Codice della nautica da diporto che prevede espressamente tale possibilità.²⁵

Infine occorre osservare come spesso gli armatori dei detti yacht, per evitare i problemi connessi con la mancanza di alcuno dei requisiti per fruire della ammissione temporanea, provvedono ad importarli in un Paese dell'Unione Europea con pagamento della relativa IVA.

I.2. L'ISCRIZIONE NEI PUBBLICI REGISTRI

I.2.1 Nomina dell'armatore

Qualora l'unità da diporto sia utilizzata a fini commerciali, chi assume l'esercizio di tale attività (sia il proprietario, sia l'utilizzatore in un contratto di leasing, sia una persona all'uopo designata) deve preventivamente presentare la dichiarazione di armatore all'ufficio di iscrizione dell'unità stessa²⁶.

L'armatore dispone dell'unità, arruola il comandante dell'equipaggio ed assume tutte le responsabilità nella conduzione dell'impresa.

La nomina dell'armatore può avvenire o con atto unilaterale con firma dell'armatore o con atto bilaterale (ad es. nel caso di leasing di unità da diporto ad uso commerciale all'atto partecipa anche la società di leasing. In tutti i casi è necessaria l'autentica notarile).

25. L'art. 60 del D.L. n. 1/2012, convertito con modificazioni in L. n. 27/2012, ha modificato il terzo comma dell'art. 2 del Codice della nautica da diporto prevedendo che un'attività commerciale di noleggio e locazione di unità da diporto possa essere svolta in Italia anche mediante unità da diporto battenti bandiera di Paesi extraeuropei.

26. Art. 265, commi 1 e 2, del Codice della Navigazione.

La nomina dell'armatore può anche avvenire mediante dichiarazione verbale dell'armatore stesso avanti l'ufficio di iscrizione dell'unità.

In tutti i casi la dichiarazione dell'armatore deve essere trascritta nel registro di iscrizione e di essa deve essere fatta annotazione sulla licenza di navigazione.

La revoca dell'armatore può essere effettuata con procedura analoga a quella prevista per la sua nomina.

1.2.2 Obbligo di immatricolazione

Per le navi da diporto e per le imbarcazioni da diporto è obbligatoria l'iscrizione in appositi pubblici registri (cosiddetta "immatricolazione") in relazione a tutti gli atti costitutivi, traslativi o estintivi della proprietà o di altri diritti reali²⁷.

Questa pubblicità relativa agli atti concernenti le navi e le imbarcazioni da diporto deve avvenire, su richiesta del proprietario o dell'armatore, entro 60 giorni dalla data di uno degli atti suddetti, mediante trascrizione nei rispettivi registri di iscrizione ed annotazione sulla licenza di navigazione.

La ricevuta dell'avvenuta presentazione dei documenti per la pubblicità, rilasciata dall'ufficio di iscrizione, sostituisce la licenza di navigazione per la durata massima di venti giorni.

In caso di accertamento di una violazione in materia di pubblicità è possibile provvedere ad una regolarizzazione entro il termine di dieci giorni. In mancanza l'ufficio di iscrizione dispone il ritiro della licenza di navigazione²⁸.

Le navi da diporto sono iscritte in registri tenuti

27. L'immatricolazione va fatta per le navi da diporto presso i Registri delle Navi da Diporto (RND) mentre per le imbarcazioni da diporto presso i Registri delle Imbarcazioni da Diporto (RID). La L. 24 dicembre 2012 n. 228, ai commi 217-222, istituisce il Sistema telematico centrale della nautica da diporto che include l'Archivio telematico centrale contenente informazioni di carattere tecnico, giuridico, amministrativo e di conservatoria riguardanti le navi e le imbarcazioni da diporto. L'Archivio non è ancora operativo.
28. Art. 17, commi 1, 2 e 3 del D. Lgs. n. 171/2005.

dalle Capitanerie di porto, mentre le imbarcazioni da diporto sono iscritte in registri tenuti oltre che dalle Capitanerie di porto, dagli Uffici Circondariali Marittimi, nonché dagli Uffici Provinciali del Dipartimento dei Trasporti Terrestri²⁹.

Gli yacht commerciali sono iscritti nel Registro Internazionale tenuto dalle Direzioni Marittime del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti presso i principali porti italiani.

I natanti sono esclusi dall'obbligo dell'iscrizione, della licenza di navigazione e del certificato di sicurezza³⁰. Tuttavia, a richiesta dell'interessato, anche i natanti possono essere iscritti nel registro delle imbarcazioni da diporto con conseguente applicazione delle norme relative.

Le imbarcazioni e le navi da diporto iscritte nei registri espongono la bandiera nazionale e sono contraddistinte dalla sigla dell'ufficio presso cui sono iscritte e dal numero di iscrizione³¹. Il proprietario ha facoltà di contraddistinguere l'imbarcazione o la nave da diporto anche con un nome che sia differente da ogni altro già registrato nel medesimo ufficio d'iscrizione³².

L'utilizzazione delle imbarcazioni e navi da diporto per attività di locazione e di noleggio, per finalità ricreative o per usi turistici di carattere locale ovvero per appoggio alle immersioni subacquee, è annotata nei relativi registri di iscrizione. In essi vanno inoltre indicate le attività svolte, i proprietari o armatori delle unità (imprese individuali o società) esercenti le suddette attività commerciali e gli estremi della loro iscrizione nel registro delle imprese della competente Camera di Commercio. Gli estremi dell'annotazione sono riportati sulla licenza di navigazione.³³

Qualora un'unità da diporto sia utilizzata sulla base di un contratto di locazione finanziaria occorre che tale circostanza sia annotata sul registro di iscrizione e sulla licenza di navigazione e che si specifichi il nominativo dell'utilizzatore e la data di scadenza del contratto³⁴.

29. Art. 15, comma 1, del D. Lgs. n. 171/2005.

30. Art. 27, comma 1, del D. Lgs. n. 171/2005.

31. Art. 25, comma 1, del D. Lgs. n. 171/2005.

32. Art. 25, comma 3, del D. Lgs. n. 171/2005.

33. Art. 2, comma 2, del D. Lgs. n. 171/2005. Si veda par. IV.4.1.

34. Art. 16 del D. Lgs. n. 171/2005.

Il diritto per l'iscrizione di imbarcazioni e navi da diporto nei rispettivi registri è soggetto al pagamento di un diritto amministrativo³⁵.

Le navi ed imbarcazioni da diporto a uso commerciale possono essere utilizzate esclusivamente per le attività a cui sono adibite³⁶.

Qualora le attività commerciali con navi e imbarcazioni da diporto siano esercitate senza l'osservanza delle formalità di cui sopra, o siano utilizzate imbarcazioni da diporto per attività diverse da quelle a cui sono adibite, ovvero non venga presentata la dichiarazione di utilizzo commerciale, si applica una sanzione amministrativa³⁷.

Una particolare disciplina è prevista per le navi destinate esclusivamente al noleggio per attività turistiche. Queste possono essere iscritte nel cosiddetto Registro Internazionale purché rispondano a certe caratteristiche³⁸. A seguito di tale iscrizione, che comporta tra l'altro importanti agevolazioni fiscali e contributive, la nave diviene uno yacht commerciale.

Va sottolineato come l'iscrizione al Registro Internazionale non sia obbligatoria anche qualora esistano tutti i requisiti che la renderebbero possibile ed anche qualora la nave sia utilizzata esclusivamente per noleggio a fini turistici. Se infatti non si procede alla detta iscrizione l'unità non muta la sua qualifica di nave da diporto e rimane iscritta nel registro relativo.

Qualora si verifichi il furto dell'unità da diporto il proprietario della stessa può richiedere all'ufficio di iscrizione l'annotazione della perdita di possesso dell'unità medesima presentando l'originale o la copia conforme della denuncia di furto e restituendo la licenza di navigazione. Ove il possesso dell'unità sia stato riacquisito, il proprietario deve richiedere l'annotazione all'ufficio di iscrizione, il quale rilascerà una nuova licenza di navigazione.

Per trasferire ad altro ufficio l'iscrizione di un'unità da diporto e le eventuali trascrizioni a suo carico, il proprietario, o un suo legale rappresentante, deve presentare domanda all'ufficio di iscrizione dell'unità.

35. Diritto fisso di Euro 30,00. Allegato XVI, Tabella A, al D. Lgs. n. 171/2005. Art. 2, comma 2, del D. Lgs. n. 171/2005.

36. Art. 2, comma 4, del D. Lgs. n. 171/2005.

37. Art. 27 del D. Lgs. n. 171/2005.

38. Si veda par. 1.4.

Chi intenda alienare o trasferire all'estero la propria unità da diporto deve chiedere il nulla osta alla dismissione della bandiera³⁹.

1.2.3. Formalità per l'immatricolazione

Per ottenere l'immatricolazione di una nave nel registro delle navi da diporto, il proprietario deve presentare all'Autorità competente la seguente documentazione:

- il titolo di proprietà, cioè l'atto notarile d'acquisto;
- la dichiarazione di conformità CE rilasciata dal costruttore o da un suo mandatario stabilito nella UE;
- l'attestazione CE del tipo, ove prevista, rilasciata da un organismo notificato;
- la dichiarazione di potenza del motore o dei motori entro bordo installati a bordo;⁴⁰
- il certificato di stazza;
- certificato di cancellazione da registri stranieri nel caso di navi già di nazionalità estera.

Qualora l'unità da diporto provenga da uno Stato membro della UE e abbia la marcatura CE non è necessaria la documentazione tecnica sopra indicata, e, in luogo del titolo di proprietà, è sufficiente presentare il certificato di cancellazione dal registro comunitario dal quale risultino le generalità del proprietario stesso e gli elementi di individuazione dell'unità⁴¹.

Se la registrazione del Paese di provenienza dell'unità da diporto non prevede l'iscrizione nei registri, il certificato di cancellazione è sostituito da apposita dichiarazione del proprietario dell'unità o del suo legale rappresentante⁴².

La legge italiana consente di utilizzare in breve tempo un'unità da diporto nuova ottenendo rapidamente un'immatricolazione provvisoria, senza la necessità di attendere l'atto notarile e l'immatricolazione definitiva.

A tal fine il proprietario di una imbarcazione da diporto può infatti chiedere l'assegnazione del

39. Art. 25, comma 4, del D. Lgs. n. 171/2005. Si veda par. 1.2.6.

40. Art. 19, comma 1, del D. Lgs. n. 171/2005.

41. Art. 18, comma 2, del D. Lgs. n. 171/2005.

42. Art. 18, comma 3, del D. Lgs. n. 171/2005.

numero di immatricolazione provvisoria, sempre che si tratti di prima immissione in servizio, presentando domanda in tal senso a uno degli uffici detentori dei registri.

Alla domanda occorre allegare:

- copia della fattura o della bolletta doganale attestanti l'assolvimento degli adempimenti fiscali ed eventualmente doganali, e contenenti le generalità, l'indirizzo e il codice fiscale dell'interessato, nonché la descrizione tecnica dell'unità stessa;
- dichiarazione di conformità CE unitamente a copia dell'attestazione CE del tipo, ove prevista;
- dichiarazione di potenza del motore o dei motori entrobordo installati a bordo;
- dichiarazione di assunzione di responsabilità da parte dell'intestatario della fattura per tutti gli eventi dannosi derivanti dall'esercizio dell'unità stessa fino alla data della presentazione del titolo di proprietà.

L'assegnazione del numero di immatricolazione provvisoria determina l'iscrizione dell'unità condizionata alla successiva presentazione del titolo di proprietà e dell'atto notarile di compravendita. Tali formalità sono da effettuarsi a cura dell'intestatario della fattura entro e non oltre sei mesi dalla data dell'assegnazione suddetta.

Contestualmente all'iscrizione provvisoria vengono rilasciati una licenza provvisoria di navigazione e il certificato di sicurezza.

Decorsi sei mesi dall'assegnazione del numero di immatricolazione provvisoria senza che sia stato presentato il titolo di proprietà, l'iscrizione si ha per non avvenuta. La licenza provvisoria e il certificato di sicurezza devono in tal caso essere restituiti all'ufficio che li ha rilasciati ed il proprietario dell'unità deve presentare una normale domanda di iscrizione nei registri delle imbarcazioni da diporto⁴³.

Il completamento della procedura semplificata dà diritto a battere la bandiera italiana⁴⁴.

Per l'iscrizione nel Registro Internazionale degli yacht commerciali si ritiene applicabile la normale procedura prevista per l'iscrizione delle navi

43. Art. 20 del D. Lgs. n. 171/2005.

44. Art. 25 del D. Lgs. n. 171/2005.

mercantili, di cui si dirà più oltre⁴⁵. La procedura dell'immatricolazione provvisoria non è applicabile agli yacht commerciali.

1.2.4. Iscrizione delle unità da diporto da parte di soggetti residenti all'estero

Gli stranieri e le società estere che intendano iscrivere o mantenere l'immatricolazione delle unità da diporto di loro proprietà nei registri di iscrizione italiani, se non hanno domicilio in Italia, devono eleggerlo presso l'autorità consolare dello Stato al quale appartengono nei modi e nelle forme previsti dalla legislazione dello Stato stesso o presso un proprio rappresentante che abbia domicilio in Italia, al quale le autorità marittime o della navigazione interna possono rivolgersi in caso di comunicazioni relative all'unità iscritta⁴⁶.

L'elezione di domicilio effettuata per gli effetti sopra indicati non costituisce stabile organizzazione in Italia della società estera né costituisce di per sé nomina di rappresentante fiscale, nè, nei confronti di agenzia marittima, comporta nomina a raccomandatario marittimo⁴⁷.

Il rappresentante scelto, per gli effetti sopra indicati qualora sia uno straniero, deve essere regolarmente soggiornante in Italia⁴⁸.

La circostanza che l'elezione di domicilio non costituisca stabile organizzazione in Italia della società estera assume rilevante importanza per i soggetti stranieri in quanto non obbliga coloro che intendano fare battere bandiera italiana alla propria unità da diporto a sottostare a tutte le prescrizioni previste dalla legge civile e tributaria in presenza di una stabile organizzazione. Si ricorda infatti che, ai fini delle imposte dirette, non è tassabile il reddito d'impresa che sia prodotto in Italia da un soggetto non residente e non avente una stabile organizzazione nel territorio dello Stato⁴⁹. Naturalmente nulla impedisce che lo stesso soggetto sia anche nominato rappresentante fiscale.

Anche i cittadini italiani residenti all'estero che intendano iscrivere o mantenere l'iscrizione delle

45. Si veda par. IV.3.1.

46. Art. 18, comma 1, del D. Lgs. n. 171/2005.

47. Art. 18, comma 2, del D. Lgs. n. 171/2005.

48. Art. 18, comma 3, del D. Lgs. n. 171/2005.

49. Art. 23 del T.U.I.R., come modificato dal D.

Lgs. n. 344 del 2003 e articolo 18 del D.Lgs n. 171 del 2005.

unità da diporto di loro proprietà nei registri di iscrizione italiani devono nominare un proprio rappresentante che abbia domicilio in Italia, al quale le autorità marittime o della navigazione interna possono rivolgersi in caso di comunicazioni relative all'unità iscritta⁵⁰.

Qualora un'unità da diporto battente la bandiera di uno Stato membro della UE sia utilizzata in Italia per un'attività commerciale di locazione o di noleggio, per usi turistici di carattere locale ovvero per appoggio alle immersioni subacquee, l'esercente deve presentare all'autorità marittima o della navigazione interna con giurisdizione sul luogo in cui l'unità abitualmente staziona, una dichiarazione contenente le caratteristiche dell'unità, il titolo che attribuisce la disponibilità della stessa, nonché gli estremi della polizza assicurativa a garanzia delle persone imbarcate e di responsabilità civile verso terzi e della certificazione di sicurezza in possesso. Copia della dichiarazione, timbrata e vistata dalla predetta autorità, deve essere tenuta a bordo⁵¹.

I.2.5. Iscrizione nel registro delle navi in costruzione

Anche prima del completamento dei lavori di costruzione di una nave da diporto il cantiere ha l'obbligo di procedere all'iscrizione della stessa in un apposito registro tenuto presso le Capitanerie di porto e presso gli Uffici circondariali marittimi denominato appunto "registro delle navi in costruzione"⁵².

L'iscrizione in tale registro non è invece obbligatoria per le imbarcazioni da diporto. Tuttavia anche per esse è possibile procedere all'iscrizione nel registro delle navi in costruzione qualora il cantiere ne faccia richiesta. In tal caso tornano applicabili tutte le formalità previste per l'iscrizione delle navi da diporto.

Per effettuare l'iscrizione nel detto registro il cantiere deve presentare una "dichiarazione di costruzione" con allegato il progetto della nave firmato da un ingegnere navale. In tale dichiarazione occorre precisare se il cantiere costruisce la nave per se stesso ovvero per conto di terzi. In quest'ultimo caso occorre anche allegare il contratto di costruzione stipulato tra il committente ed il cantiere che deve essere previamente trascritto.

50. Art. 18, comma 4, del D. Lgs. n. 171/2005.

51. Art. 2, comma 3, del D. Lgs. n. 171/2005.

52. Libro II, titolo I, del codice della navigazione e libro II, titolo I del Regolamento per l'esecuzione del Codice della Navigazione.

All'atto del completamento della nave da diporto il cantiere deve presentare all'ufficio di iscrizione una "dichiarazione di varo".

Dopo il varo occorre procedere alla iscrizione dell'unità da diporto nel registro navi da diporto ovvero nel registro delle imbarcazioni da diporto. Tale formalità deve essere adempiuta o dal cantiere o dall'acquirente dell'unità da diporto, previa in questo secondo caso la stipula dell'atto di cessione dell'unità da diporto tra le parti.

I.2.6. Formalità per la cancellazione dai pubblici registri

La cancellazione dell'unità da diporto dai registri di iscrizione può avvenire:

- per vendita o trasferimento all'estero;
- per demolizione;
- per passaggio dalla categoria delle imbarcazioni a quella dei natanti;
- per passaggio ad altro registro;
- per perdita effettiva o presunta.

Il proprietario che intende alienare la nave o che, pur mantenendone la proprietà, intende cancellarla dalle matricole o dai registri nazionali per l'iscrizione in un registro di un altro Paese deve farne dichiarazione all'ufficio di iscrizione della nave che, subordinatamente all'assenza o all'avvenuto soddisfacimento o l'estinzione dei crediti o diritti reali o di garanzia risultanti dalle matricole dai registri, procede alla cancellazione della nave previo ritiro dei documenti di bordo⁵³.

Con la cancellazione dai pubblici registri si verifica la dismissione della bandiera, eventualmente anche senza che sia intervenuta la cessione dell'unità da diporto⁵⁴. A tal proposito occorre distinguere a seconda che il proprietario della nave o della imbarcazione intenda cancellarla dai registri nazionali a) per iscriverla in un registro non comunitario ovvero b) per iscriverla in un registro comunitario.

Nell'ipotesi sub a) la cancellazione può avvenire

53. Art. 156, comma 9, primo periodo, del Codice della Navigazione. Art. 16 del regolamento di attuazione al Codice DM 146/2008.

54. Art. 1, comma 5, del D. L. del 19 marzo 2010, n. 40 convertito in L. 22 maggio 2010, n. 73.

soltanto dopo che gli Uffici marittimi abbiano richiesto ed ottenuto un nulla-osta da parte degli istituti previdenziali dell'equipaggio (INPS o IPSEMA) che attesti l'avvenuto assolvimento dei crediti contributivi relativi agli equipaggi della nave interessata. In mancanza è possibile prestare un' idonea garanzia per l'intero ammontare dei detti carichi mediante fideiussione rilasciata da un'azienda o istituto di credito o polizza fideiussoria rilasciata da un istituto o imprese di assicurazione fino alla data in cui le violazioni stesse siano definitivamente accertate.

Nell'ipotesi sub b) gli Uffici marittimi possono invece procedere alla cancellazione della unità da diporto dal registro di iscrizione anche senza richiedere il nulla osta degli istituti previdenziali, essendo a tale fine sufficiente una dichiarazione sostitutiva di atto notorio del proprietario del mezzo, attestante l'avvenuto pagamento degli eventuali crediti contributivi o d'imposta.

Ai fini del contrasto alle frodi fiscali sarà onere del conservatore concludere la cancellazione dai registri con la comunicazione all'Agenzia delle Entrate dell'avvenuta cancellazione⁵⁵.

Dell'avvenuta cancellazione deve in ogni caso essere data immediata comunicazione agli istituti previdenziali nonché pubblicità mediante affissione negli uffici del porto ed inserzione nel foglio degli annunci legali⁵⁶.

A seguito della dismissione della bandiera viene rilasciato al proprietario il certificato di cancellazione o l'estratto dai registri riportante la data di cancellazione e vengono ritirati i documenti di bordo.

I.3. ALTRI OBBLIGHI CONNESSI ALLA NAVIGAZIONE DA DIPORTO

I.3.1. Documenti per la navigazione

I principali documenti di navigazione per le navi da diporto, rilasciati dall'ufficio che detiene il relativo registro all'atto dell'iscrizione, sono:

- la licenza di navigazione che abilita alla navi-

55. Circolare Direzione Generale trasporto marittimo del 24 aprile 2013, prot. n. 7869.

56. Art. 156, ultimo periodo del comma 9, del Codice della Navigazione. Art. 16 del regolamento di attuazione al Codice DM 146/2008.

gazione nelle acque interne e in quelle marittime senza alcun limite;

- il certificato di sicurezza che attesta lo stato di navigabilità⁵⁷.

I documenti di navigazione per le imbarcazioni da diporto, rilasciati dall'Ufficio che detiene il relativo registro all'atto di iscrizione sono:

- la licenza di navigazione che abilita al tipo di navigazione consentito dalle caratteristiche di costruzione dell'unità indicate sulla dichiarazione di conformità rilasciata dal costruttore o da un suo mandatario nella UE, ovvero da attestazione di idoneità rilasciata da un organismo autorizzato;
- il certificato di sicurezza che attesta lo stato di navigabilità⁵⁸.

La licenza di navigazione per le navi e le imbarcazioni da diporto deve riportare i seguenti dati:

- il numero e la sigla di iscrizione;
- il tipo e le caratteristiche principali dello scafo e dell'apparato motore;
- il nome del proprietario;
- il nome dell'unità se richiesta;
- l'ufficio di iscrizione;
- il tipo di navigazione autorizzata;
- la stazza per le navi da diporto.

Vengono inoltre annotati sulla licenza di navigazione:

- il numero massimo delle persone trasportabili;
- gli eventuali atti costitutivi, traslativi ed estintivi della proprietà e degli altri diritti reali di godimento e di garanzia sull'unità;
- l'eventuale uso commerciale dell'unità stessa⁵⁹.

La licenza di navigazione per le navi e le imbarcazioni da diporto deve essere tenuta a bordo in originale o in copia autentica, se la navigazione avviene tra porti dello Stato.⁶⁰

Occorre procedere al rinnovo della licenza di navi-

57. Art. 22, comma 1 del D. Lgs. n. 171/2005.

58. Art. 22, comma 2, del D. Lgs. n. 171/2005.

59. Art. 23, comma 2, del D. Lgs. n. 171/2005.

60. Art. 23, comma 3, del D. Lgs. n. 171/2005.

gazione in caso di cambio del numero e della sigla dell'ufficio di iscrizione, di modifica delle caratteristiche principali dello scafo e dell'apparato motore nonché del tipo di navigazione autorizzata.

In relazione alla licenza di navigazione per la nautica da diporto sono dovuti dei diritti amministrativi⁶¹.

Il certificato di sicurezza per le navi e per le imbarcazioni da diporto è il documento che attesta lo stato di navigabilità dell'unità e fa quindi parte dei documenti che devono essere mantenuti a bordo⁶².

Per le imbarcazioni il certificato viene rilasciato per le unità marcate CE sulla base della dichiarazione di conformità CE, rilasciata dal costruttore o da un suo rappresentante ovvero, per le unità non marcate CE, dall'attestazione di idoneità rilasciata da un organismo tecnico notificato o autorizzato.

Il periodo di validità iniziale dei certificati di sicurezza può variare a seconda dell'abilitazione dell'unità, ed è di 10 anni nel caso di categorie di progettazione C e D per quelle non marcate CE, mentre è di 8 anni nel caso di categoria di progettazione A e B e per quelle marcate CE. I periodi successivi di validità sono invece uguali per tutte le unità ed hanno la durata di 5 anni.

Il rinnovo del certificato deve essere richiesto dal proprietario ed è eseguito da un organismo tecnico notificato o autorizzato scelto dal proprietario.

Qualora l'unità subisca delle variazioni all'apparato di propulsione o ad altre caratteristiche tecniche tali da far venire meno i requisiti essenziali in base ai quali è stato rilasciato, il certificato di sicurezza decade e ne deve essere richiesto uno nuovo.

Il certificato deve essere invece sottoposto a convalida nei casi di avaria grave e di modifiche non significative alle caratteristiche tecniche di costruzione.

In caso di furto o di smarrimento o di distruzione dei documenti di navigazione prescritti, costituisce autorizzazione provvisoria per la navigazione tra

61. Per il rilascio della licenza di navigazione Euro 25,00, per il suo aggiornamento Euro 15,00, per il suo rinnovo Euro 25,00. Allegato XVI, Tabella A, al D. Lgs. n. 171/2005.

62. Art. 26, del D. Lgs. n. 171/2005.

porti nazionali e per la durata di trenta giorni, la denuncia sporta in occasione dell'evento occorso, a condizione che il certificato di sicurezza dell'unità sia in corso di validità e che vi sia un documento che attesti la vigenza della copertura assicurativa⁶³.

Per lo svolgimento delle procedure amministrative i documenti di bordo possono essere inviati al competente ufficio su supporto informatico o per via telematica⁶⁴.

Le navi da diporto per le quali il procedimento di iscrizione non sia ancora concluso, possono essere abilitate alla navigazione dai rispettivi uffici di iscrizione con licenza provvisoria la cui validità non può essere superiore a sei mesi⁶⁵.

La denuncia dell'avvenuta presentazione dei documenti necessari per il rinnovo sostituisce la licenza di navigazione per la durata massima di venti giorni⁶⁶.

1.3.2. Abilitazione alla navigazione e marcatura CE

Tutte le unità da diporto prodotte in Italia a partire dal 17 giugno 1998⁶⁷ aventi una lunghezza compresa tra m. 2,50 e m. 24, devono riportare la "marcatura CE".

Possono essere immesse in commercio e messe in servizio per uso conforme alla loro destinazione le unità da diporto ed i motori nautici che soddisfino ai requisiti essenziali in materia di sicurezza, salute, nonché protezione dell'ambiente e dei consumatori⁶⁸.

La marcatura CE di conformità deve essere apposta dall'organismo preposto a tale compito in ciascuno Stato membro della UE⁶⁹.

I limiti di abilitazione alla navigazione variano a seconda che le unità da diporto abbiano la marcatura CE o ne siano prive⁷⁰.

Per le imbarcazioni da diporto senza marcatura

63. Art. 23, comma 4, del D. Lgs. n. 171/2005.

64. Art. 23, comma 5, del D. Lgs. n. 171/2005.

65. Art. 23, comma 6, del D. Lgs. n. 171/2005.

66. Art. 24 del D. Lgs. n. 171/2005.

67. Data in cui cessa il periodo transitorio prevista dalla Direttiva 92/45/CE.

68. Art. 6 del D. Lgs. n. 171/2005.

69. Art. 7 e 8 del D. Lgs. n. 171/2005.

70. Art. 22, comma 3, del D. Lgs. n. 171/2005.

CE, i limiti di navigazione tengono conto della distanza dalla costa e sono determinati come segue:

- senza alcun limite nelle acque interne;
- fino a sei miglia dalla costa nelle acque marittime.

Per le imbarcazioni da diporto con marcatura CE, i limiti in cui è consentita la navigazione sono determinati in base alle seguenti categorie di progettazione⁷¹:

- categoria di progettazione cat. A: nessun limite;
- categoria di progettazione cat. B: vento fino a forza 8 e onde di altezza significativa fino a 4 metri (mare agitato);
- categoria di progettazione cat. C: vento fino a forza 6 e onde di altezza significativa fino a 2 metri (mare molto mosso);
- categoria di progettazione cat. D: solo navigazione in acque protette, con vento fino a forza 4 e onde di altezza significativa fino a 0,50 metri.

I natanti senza marcatura CE possono navigare entro 12 miglia se omologati per la navigazione senza alcun limite⁷², altrimenti entro 6 miglia dalla costa oppure entro un miglio dalla costa per i natanti denominati jole, pattini, sandolini, mosconi, pedalò e tavole a vela con superficie velica non superiore a 4 metri quadrati, nonché gli acqua scooter o moto d'acqua e mezzi similari. I natanti con marcatura CE possono navigare nei limiti stabiliti dalla categoria di progettazione di appartenenza⁷³.

La navigazione e le modalità di utilizzo dei natanti sono disciplinate dalla competente Autorità marittima e della navigazione interna⁷⁴.

L'utilizzazione dei natanti ai fini di locazione o di noleggio, per finalità ricreative o per usi turistici di carattere locale, nonché di appoggio alle immersioni subacquee a scopo sportivo o ricreativo è disciplinata dalle competenti autorità marittime

⁷¹. *Le categorie di progettazione sono state stabilite con D. Lgs. 14 agosto 1996, n. 436, in ottemperanza alla direttiva comunitaria 94/25/CE in materia di progettazione, costruzione e immissione in commercio di unità da diporto e sono state emendate dalla Direttiva 2003/44/CE, recepita in Italia con il D. Lgs. n. 171/2005.*

⁷². *Art. 28, comma 3, del D. Lgs. n. 171/2005.*

⁷³. *Allegato II annesso al D. Lgs. 14 agosto 1996, n. 436.*

⁷⁴. *Art. 27, comma 5, del D. Lgs. n. 171/2005.*

o della navigazione interna, d'intesa con gli enti locali⁷⁵.

Infine, per quanto riguarda gli yacht commerciali, essi possono essere abilitati ai seguenti tipi di navigazione:

- navigazione internazionale, intendendosi per tale una navigazione che si svolge tra porti appartenenti a Stati diversi in qualsiasi tratto di mare ed a qualsiasi distanza dalla costa;
- navigazione internazionale a corto raggio, intendendosi per tale una navigazione che si svolge entro 60 miglia da porti di rifugio appartenenti a Stati diversi in qualsiasi tratto di mare ed a qualsiasi distanza dalla costa;

I.3.3. Persone trasportabili ed equipaggio

Il numero massimo delle persone trasportabili sulle navi e sulle imbarcazioni da diporto è determinato dall'autorità che rilascia la licenza di navigazione ed è annotato sulla stessa. Sugli yacht commerciali possono essere trasportati non più di 12 passeggeri, escluso l'equipaggio⁷⁷.

Le navi e le imbarcazioni da diporto marcate CE possono trasportare il numero di persone che il costruttore, conformemente alle categorie di progettazione, ha dichiarato nella "dichiarazione di conformità", nel "manuale del proprietario" e sulla "targhetta del costruttore" fissata sullo scafo.

In caso di imbarcazioni da diporto aventi più categorie di progettazione, il numero massimo delle persone trasportabili è quello previsto dal costruttore.

Per i natanti da diporto il numero massimo delle persone trasportabili è documentato, per le unità munite di marcatura CE, dalla targhetta del costruttore e dal manuale del proprietario, mentre per le unità non munite di marcatura CE dalla copia del certificato di omologazione, ovvero se non omologate, dal regolamento di sicurezza⁷⁸.

Rientra tra le responsabilità del comandante o del conduttore dell'unità di diporto verificare prima

⁷⁵. *Art. 27, comma 6, del D. Lgs. n. 171/2005.*

⁷⁶. *Art. 3 del D.M. 4 aprile 2005, n. 95.*

⁷⁷. *Art. 3, comma 2, della L. n. 172/2003.*

⁷⁸. *Art. 34 del D. Lgs. n. 171/2005.*

della partenza la presenza a bordo di personale qualificato e sufficiente per formare l'equipaggio necessario per affrontare la navigazione che si intende intraprendere, anche in relazione alle condizioni meteo-marine previste ed alla distanza da porti sicuri⁷⁹.

I servizi di bordo delle imbarcazioni da diporto possono essere svolti anche dalle persone imbarcate in qualità di ospiti purché abbiano compiuto il sedicesimo anno di età per i servizi di coperta, camera e cucina e il diciottesimo anno di età per i servizi di macchina, ma ciò è comunque subordinato al giudizio del comandante o del conduttore.

Per quanto riguarda i servizi di bordo delle navi, essi sono svolti dal personale iscritto nelle matricole della gente di mare e della navigazione interna. Anche in tal caso i servizi complementari di bordo, di camera e di cucina possono essere svolti dalle persone imbarcate sulle navi da diporto in qualità di ospiti, purché abbiano compiuto il sedicesimo anno di età⁸⁰.

Particolari titoli e qualifiche professionali sono richiesti per lo svolgimento dei servizi di bordo di imbarcazioni e navi da diporto impiegate in attività di noleggiate.⁸¹

Qualora si intenda imbarcare sulle unità da diporto, quali membri dell'equipaggio, marittimi iscritti nelle matricole della gente di mare o della navigazione interna, il proprietario è tenuto a richiedere preventivamente all'autorità competente un apposito documento, chiamato "ruolino di equipaggio" nel quale devono essere iscritti i nominativi del personale marittimo imbarcato e gli altri dati richiesti dal modulo relativo⁸².

Infine, per quanto riguarda gli yacht commerciali, essi sono armati di norma con un equipaggio di due persone, più il comandante, di nazionalità italiana o di altro Stato membro della UE. Il comandante, qualora lo ritenga necessario, può aggiungere all'equipaggio componenti di altra nazionalità⁸³.

79. Art. 35 del D. Lgs. n. 171/2005.

80. Art. 36, comma 1, 2, 3 del D. Lgs. n. 171/2005.

81. Art. 37 del D. Lgs. n. 171/2005 che prevede l'emissione di un decreto ministeriale sull'argomento.

82. Art. 38 del D. Lgs. n. 171/2005 dal modulo per la richiesta.

83. Art. 3, comma 4, della L. n. 172/2003.

I.3.4. Obbligo della patente nautica

La patente nautica per unità da diporto di lunghezza non superiore a 24 metri è obbligatoria nei seguenti casi, in relazione alla navigazione effettivamente svolta:

- per la navigazione oltre le sei miglia dalla costa o, comunque, su moto d'acqua;
- per la navigazione nelle acque interne e per la navigazione nelle acque marittime entro sei miglia dalla costa, quando a bordo dell'unità sia installato un motore avente una cilindrata variabile secondo le caratteristiche della cilindrata e della carburazione⁸⁴. In particolare sussiste l'obbligo qualora la cilindrata sia superiore a 750 cc se a carburazione a due tempi, o a 1000 cc se a carburazione a 4 tempi fuori bordo o se a iniezione diretta, o a 1300 cc se a carburazione a 4 tempi entro bordo, o a 2000 cc se a ciclo diesel, ed in ogni caso con potenza superiore a 30 kw o a 40,8 cv.

Chi assume il comando di una unità da diporto di lunghezza superiore ai 24 metri, deve essere in possesso della patente per nave da diporto⁸⁵.

Per il comando e la condotta delle unità da diporto di lunghezza pari o inferiore a 24 metri, che navigano entro sei miglia dalla costa e a bordo delle quali è installato un motore di potenza e cilindrata inferiori a quelle sopra indicate non vi è obbligo di patente ma è richiesto il possesso dei seguenti requisiti:

- avere compiuto diciotto anni di età, per le imbarcazioni;
- avere compiuto sedici anni di età, per i natanti;
- avere compiuto quattordici anni di età, per i natanti a vela con superficie velica superiore a 4 metri quadrati nonché per le unità a remi che navigano oltre un miglio dalla costa⁸⁶.

La patente nautica si distingue nelle seguenti categorie ed abilita al comando o alla direzione nautica delle unità da diporto rispettivamente indicate: • categoria A: comando e condotta di natanti e imbarcazioni da diporto;

- categoria B: comando di navi da diporto;

84. Art. 39, comma 1, del D. Lgs. n. 171/2005.

85. Art. 39, comma 2, del D. Lgs. n. 171/2005.

86. Art. 39, comma 3, del D. Lgs. n. 171/2005.

- categoria C: direzione nautica di natanti e imbarcazioni da diporto⁸⁷.

L'ammissione agli esami per il conseguimento delle patenti nautiche è subordinata al pagamento di un diritto commisurato al costo sostenuto dall'amministrazione per la gestione delle relative procedure stabilito con decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti⁸⁸.

1.3.5. Responsabilità civile e assicurazione obbligatoria

La responsabilità civile verso i terzi derivante dalla navigazione di unità da diporto è regolata dalle stesse norme che riguardano la circolazione di veicoli su strada.⁸⁹ Ciò significa che il conducente di un'unità da diporto è obbligato a risarcire il danno che abbia prodotto a persone o a cose a causa della navigazione della stessa se non prova di avere fatto tutto il possibile per evitare il danno.

Nel caso di scontro tra unità da diporto si presume, fino a prova contraria, che ciascuno dei conducenti abbia concorso ugualmente a produrre il danno subito da ciascuna unità da diporto.

Qualora l'unità da diporto sia stata data in locazione, in usufrutto ovvero sia stata acquistata con patto di riservato dominio, il conduttore, l'usufruttuario o l'acquirente sono responsabili in solido con il conducente se non provano che la navigazione della stessa sia avvenuta contro la loro volontà. Tuttavia in caso di locazione finanziaria (leasing) l'utilizzatore dell'unità da diporto è responsabile in solido con il conducente, mentre non è responsabile il proprietario (cioè la società di leasing).

La legge prevede l'obbligo dell'assicurazione obbligatoria per la responsabilità civile derivante dalla circolazione di unità da diporto con esclusione delle unità a remi e a vela non dotate di motore ausiliario. L'assicurazione deve comprendere anche la responsabilità per i danni alla persona causati ai trasportati, qualunque sia il titolo in base al quale è effettuato il trasporto⁹⁰.

87. Art. 39, comma 6, del D. Lgs. n. 171/2005.

88. Art. 64 del D. Lgs. n. 171/2005. Il diritto è attualmente fissato in € 25 per il conseguimento delle patenti nautiche di categoria A, B e C ed in € 100 per il conseguimento della patente nautica per navi da diporto.

89. Art. 40 del D. Lgs. n. 171/2005 che richiama l'art. 2054 del Codice Civile.

90. Art. 1, L. 24 dicembre 1969, n. 990.

L'assicurazione deve spiegare il suo effetto, limitatamente alla garanzia per danni causati ai terzi, anche nel caso di circolazione avvenuta contro la volontà del proprietario, conduttore, usufruttuario o acquirente con atto di riservato dominio dell'unità da diporto, salvo, in questo caso, il diritto di rivalsa dell'assicuratore verso il conducente⁹¹. Inoltre l'assicurazione deve coprire anche la responsabilità per danni causati nel territorio degli Stati membri della UE⁹².

L'obbligo di assicurazione si applica anche ai motori amovibili di qualsiasi potenza, indipendentemente dall'unità sulla quale vengono applicati.

Per le unità da diporto immatricolate o registrate in Stati esteri che circolino temporaneamente nelle acque territoriali dello Stato, l'obbligo di assicurazione deve essere assolto per la durata della permanenza in Italia. Tale obbligo si applica anche ai motori muniti di certificato di uso straniero o di altro documento equivalente emesso all'estero, che siano impiegati nelle acque territoriali nazionali⁹³.

1.3.6. Dichiarazione di potenza del motore

Tutti i motori installati sui natanti da diporto (e non su altre unità da diporto), siano essi fuoribordo, entro-bordo o entrofuoibordo, devono essere muniti di una "dichiarazione di potenza del motore" nella quale devono essere riportati tutti i dati tecnici del motore.

Il documento con la dichiarazione viene rilasciato dal costruttore del motore, da un suo rappresentante legale o rivenditore autorizzato stabilito nell'Unione Europea ovvero dall'importatore. Il documento deve essere tenuto a bordo.

Prima dell'entrata in vigore del codice della nautica da diporto veniva richiesto un altro documento, denominato "certificato d'uso del motore" che veniva rilasciato dagli uffici marittimi o dagli uffici della motorizzazione civile. I certificati d'uso del motore a suo tempo rilasciati mantengono una loro validità senza limiti di tempo e fanno la funzione della dichiarazione di potenza del motore. Essi peraltro non sono sostituibili né duplicabili in caso di perdita, smarrimento o furto.

91. Art. 41 del D. Lgs. n. 171/2005.

92. Art. 1bis della L. 24 dicembre 1969, n. 990.

93. Art. 41, commi 2 e 3, e art. 6 della L. 24 dicembre 1969, n. 990.

1.3.7. Licenza di esercizio radiotelefonico

Tutte le navi da diporto devono obbligatoriamente avere un impianto ricetrasmittente in radio telefonia a onde ettometriche. Le imbarcazioni e i natanti da diporto che navigano a distanza superiore alle sei miglia dalla costa devono essere dotate almeno di un apparato ricetrasmittente a onde metriche, anche di tipo portatile.

Gli apparati ricetrasmittenti non sono soggetti all'obbligo di collaudo a cura degli ispettorati territoriali del Ministero dei Trasporti salvo quelli sprovvisti della certificazione di conformità rilasciata dal costruttore.

La domanda per la licenza di esercizio è invece obbligatoria per tutti gli apparati radio di bordo e deve essere presentata dal proprietario o dall'armatore all'ufficio di iscrizione dell'unità. Questo assegna un nominativo internazionale, rilascia una licenza provvisoria di esercizio e trasmette al Ministero delle Comunicazioni la documentazione per il rilascio della licenza definitiva.

Per i natanti da diporto non iscritti la richiesta di licenza deve essere presentata all'ispettorato territoriale competente per il luogo in cui il richiedente ha la propria residenza. Questo provvede ad assegnare un indicativo di chiamata e rilascia entro 45 giorni una licenza di esercizio.

Da ricordare infine che per utilizzare qualsiasi apparato VHF, sia palmare che fisso, è obbligatorio possedere il "certificato limitato di radio telefonista". Si tratta di un patentino rilasciato senza esami dagli ispettorati territoriali del Ministero dello Sviluppo Economico, ramo comunicazioni, che è valido su unità da diporto fino a 150 tonnellate di stazza lorda e con apparati di potenza non superiore ai 60 Watt.

1.3.8. Autorizzazioni alla navigazione temporanea (targa prova)

La navigazione temporanea è quella effettuata allo scopo di:

- verificare l'efficienza degli scafi e dei motori;
- presentare unità da diporto al pubblico o a coloro che sono interessati all'acquisto;

- trasferire unità da diporto da un luogo all'altro anche per la partecipazione a saloni nautici internazionali.

L'autorizzazione alla navigazione temporanea può essere rilasciata ai cantieri navali, ai costruttori di motori marini e alle aziende di vendita di unità o motori da diporto.

Competente per il rilascio dell'autorizzazione è il Capo del circondario marittimo o il Capo dell'ufficio motorizzazioni o, per le navi da diporto, il Capo del compartimento marittimo nella cui giurisdizione l'impresa ha sede principale o secondaria.

La navigazione temporanea deve avvenire utilizzando una targa prova costituita da due tabelle apposte su ciascun fianco della metà a destra di prora e a sinistra di poppa con caratteri neri su fondo bianco da cui risulti la sigla dell'ufficio che ha rilasciato l'autorizzazione, il numero progressivo della stessa e la scritta "Temporanea".

La navigazione temporanea è effettuata sotto la responsabilità del titolare dell'autorizzazione e l'atto di autorizzazione vale come documento di bordo abilitando alla navigazione nei limiti consentiti dalle caratteristiche di costruzione (categoria di progettazione) dell'unità interessata.

L'autorizzazione per la navigazione temporanea ha una validità biennale ed è rinnovabile con annotazione sul documento originale.

1.3.9. Comunicazione dei beni dati in godimento a soci o familiari

A partire dal 2012, gli imprenditori, individuali e collettivi, devono comunicare i dati anagrafici dei soci o dei familiari che hanno ricevuto in godimento i beni dell'impresa.⁹⁴ La comunicazione può essere effettuata in alternativa anche dai soci o familiari dell'imprenditore.⁹⁵

⁹⁴ Art. 2, comma 36-sexiesdecies, del D.L. 13 agosto 2011, n. 138 convertito, con modificazioni, dalla L. 14 settembre 2011, n.148.

⁹⁵ Le modalità e termini per l'adempimento, dapprima contenuti nel provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 16 novembre 2011, sono state riviste, in un'ottica di semplificazione, con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 2 agosto 2013.

Più precisamente occorre comunicare l'utilizzo personale di qualsiasi bene di proprietà della società ovvero dell'imprenditore individuale. Il provvedimento dell'Agenzia⁹⁶ individua le seguenti categorie di beni: autovetture; altri veicoli; unità da diporto; aeromobili; immobili; altri beni, ad esempio telefoni, computer portatili, di valore superiore ad € 3.000.

L'omessa comunicazione ovvero la trasmissione della stessa con dati non veritieri o incompleti comporta una sanzione pari al 30% della differenza tra il valore di mercato del diritto di godimento e il corrispettivo effettivamente pagato dal socio.

Come si è detto tra i beni in questione rientrano anche le unità da diporto di proprietà di società che siano date in godimento ai propri soci o di proprietà di imprenditori individuali che siano date in godimento a familiari.

L'obbligo di comunicazione sussiste in particolare per i seguenti soggetti residenti in Italia: imprenditore individuale, società di persone, società di capitali, società cooperative, stabili organizzazioni di società non residenti, enti privati di tipo associativo limitatamente ai beni relativi alla sfera commerciale. Sono escluse dall'obbligo di comunicazione le società semplici.

Vanno comunicati all'Anagrafe tributaria mediante apposito modello⁹⁷ i dati dei soci - comprese le persone fisiche che direttamente o indirettamente detengono partecipazioni nell'impresa concedente - e dei familiari dell'imprenditore, che hanno ricevuto in godimento beni dell'impresa. L'obbligo sussiste anche se il bene è stato concesso in godimento in anni precedenti, qualora ne permanga l'utilizzo in quello di riferimento della comunicazione.

L'esistenza di un corrispettivo non inferiore al valore normale per l'utilizzo di un'unità da diporto costituisce anche il presupposto perché non sussista una società di comodo agli effetti dell'IVA.⁹⁸

L'eventuale differenza tra corrispettivo per il godimento del bene ed il valore di mercato del diritto di godimento costituisce un reddito che va dichiarato

nel modello unico tra i redditi diversi.⁹⁹

La comunicazione deve essere effettuata per i beni concessi in godimento dall'impresa ai soci, o familiari di questi ultimi, o ai soci o familiari di altra società appartenente al medesimo gruppo.

Sono esclusi dall'obbligo di comunicazione:

- i beni concessi in godimento agli amministratori;
- i beni concessi in godimento al socio dipendente o lavoratore autonomo, che costituiscono fringe benefit;
- i beni concessi in godimento all'imprenditore individuale;
- i beni di società e di enti privati di tipo associativo che svolgono attività commerciale, residenti o non residenti, concessi in godimento a enti non commerciali soci, che utilizzano gli stessi beni per fini esclusivamente istituzionali;
- i beni ad uso pubblico per i quali è prevista l'integrale deducibilità dei relativi costi nonostante l'utilizzo privatistico riconosciuto per legge.

Un analogo comunicazione da indicare sul medesimo modello è prevista per il caso di finanziamenti o apporti di valore superiore a € 3600 effettuati dai soci nei confronti della società alla quale partecipano.

96. Agenzia delle Entrate, Circolare 15 giugno 2012, n. 24 e Circolare 29 settembre 2012, n. 36.

97. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 2 agosto 2013, prot. n. 94904/2013.

98. Si veda più oltre il par. II.3.2.

99. Art. 67 del T.U.I.R. (D.P.R.22 dicembre 1986 n. 917).







II. **ASPETTI FISCALI** **DELL'ACQUISTO** **E DEL POSSESSO** **DI UNITÀ DA DIPORTO**

II.1 LA COMPRAVENDITA DI UNITÀ DA DIPORTO

II.1.1 Forma per la compravendita di unità da diporto

La distinzione tra la categoria delle unità da diporto costituenti beni mobili registrati (navi e imbarcazioni da diporto) e quella delle unità da diporto costituenti semplici beni mobili (natanti) comporta importanti conseguenze in relazione al regime civilistico e fiscale relativo al passaggio della proprietà.

Nel caso di trasferimento della proprietà di imbarcazioni e navi da diporto, trattandosi di beni mobili registrati, è necessario stipulare un regolare atto di compravendita redatto mediante rogito notarile e procedere ad un formale atto di iscrizione nei pubblici registri.

Il passaggio di proprietà dell'unità da diporto iscritta nei pubblici registri può anche avvenire mediante autentica dell'atto di compravendita presso gli uffici comunali, anziché presso un notaio¹⁰⁰. Resta comunque ferma la necessità della successiva iscrizione nei pubblici registri.

Il rogito notarile o l'autentica comunale, come pure l'iscrizione definitiva nei pubblici registri, possono essere effettuati, come si è detto, entro sei mesi dall'assegnazione del numero di immatricolazione provvisoria¹⁰¹.

La trascrizione nei registri di atti relativi alla proprietà e di altri atti e domande per i quali occorre la trascrizione, iscrizione o cancellazione di ipoteche ed il rilascio di estratti dai registri sono soggetti al pagamento di un diritto amministrativo¹⁰².

Per i natanti che sono semplici beni mobili il trasferimento della proprietà può avvenire senza alcun atto scritto di compravendita. Il semplice possesso costituisce un titolo idoneo al trasferimento di proprietà.¹⁰³ E' tuttavia in ogni caso necessario che l'acquirente sia in possesso della fattura, della bolletta doganale o dell'atto registrato da cui risul-

tino, oltre all'adempimento degli obblighi fiscali e doganali, anche le generalità, l'indirizzo e il codice fiscale dell'interessato nonché la descrizione tecnica dell'unità oggetto di compravendita.

Se il natante viene sottoposto a iscrizione nel registro delle imbarcazioni da diporto si devono applicare tutte le disposizioni previste per queste ultime.

Qualora un'unità da diporto venga presa in locazione finanziaria (leasing), la proprietà della stessa viene acquisita dalla società di leasing. Al termine del contratto l'utilizzatore potrà o acquistarne la proprietà o non procedere al riscatto. Soltanto nel primo caso sarà necessario procedere alle formalità previste per il passaggio di proprietà dell'unità da diporto¹⁰⁴.

Qualora intervenga una compravendita di un'unità da diporto da parte di una società di leasing a mezzo di scrittura privata con firme autenticate, l'autentica di firma del rappresentante della società di leasing deve contenere il riconoscimento dei poteri dei sottoscrittori da parte del notaio.

Il contratto di leasing deve essere tenuto a bordo in originale o copia conforme sino a che non sia avvenuta la restituzione dell'unità da diporto ovvero il suo riscatto.

II.1.2. Presupposto soggettivo ai fini IVA e detrazione dell'imposta

Presupposto soggettivo per l'applicazione dell'IVA è che il venditore agisca nell'esercizio d'impresa¹⁰⁵ e cioè che svolga come professione abituale, ancorché non esclusiva, un'attività di carattere commerciale. In mancanza del presupposto soggettivo da parte del venditore, l'IVA non è applicabile.

Pertanto la disciplina fiscale agli effetti dell'IVA della compravendita di unità da diporto può variare in funzione delle condizioni di carattere soggettivo a seconda che i venditori siano:

- società, enti commerciali o imprenditori commerciali;
- privati o enti non commerciali che non svolgo-

¹⁰⁰ Art. 7 del D.L. 4 luglio 2006, n. 233, convertito in L. n. 248/2006.

¹⁰¹ Si veda il par. I.1.3.

¹⁰² Diritto di 30 Euro. Allegato XVI, Tabella A, al D. Lgs. n. 171/2005.

¹⁰³ Art. 1153 del Codice Civile.

¹⁰⁴ Le società di leasing richiedono l'immatricolazione anche nell'ipotesi d'acquisto di natanti per una loro più sicura identificazione.

¹⁰⁵ Art. 4 del D.P.R. n. 633/1972.

no alcuna attività commerciale.

A seconda della sussistenza di una o l'altra delle due ipotesi si verificano le seguenti conseguenze:

- se il venditore agisce nell'esercizio di un'impresa (ad esempio è un cantiere nautico ovvero un commerciante di unità da diporto) ed è residente in Italia, egli è considerato soggetto d'imposta ai fini IVA ed è pertanto obbligato all'applicazione di tutte le disposizioni dell'IVA italiana ed in particolare, tra l'altro, all'emissione e registrazione delle fatture;
- se il venditore è un privato o un ente non commerciale ed è residente in Italia, l'IVA non si applica sulle operazioni da lui effettuate, e, come si dirà tra breve, ad esse torna viceversa applicabile l'imposta di registro. L'esistenza del presupposto soggettivo dell'esercizio d'impresa determina inoltre la possibilità che l'acquirente, in quanto soggetto d'imposta, possa portare in detrazione l'IVA applicata in fattura dai fornitori¹⁰⁶.

Per quanto riguarda la compravendita di unità da diporto, la detraibilità dell'IVA è ammessa soltanto se le unità da diporto sono state acquistate o come beni oggetto di commercio o come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa. Essa è in ogni caso esclusa per gli esercenti arti e professioni¹⁰⁷.

Rientrano tra i beni considerati beni strumentali nell'attività propria dell'impresa solo le unità da diporto senza le quali l'attività d'impresa non può essere esercitata, quelle cioè assolutamente necessarie nell'espletamento della gestione aziendale¹⁰⁸.

La detrazione dell'IVA sull'acquisto di unità da diporto è ad esempio ammessa per gli imprenditori che fanno commercio delle stesse, che le adibiscono ad un'attività di noleggio o di locazione, anche finanziaria, che le utilizzano per l'insegnamento professionale della navigazione o come unità di appoggio per centri d'immersione etc. a meno che non ne venga fatto un uso personale.

La detrazione è quindi esclusa non solo per i privati e gli enti non commerciali, ma anche, ed in ogni caso, per gli esercenti arti e professioni, nonché per tutti gli imprenditori che non usano le unità da

¹⁰⁶ Art. 19 del D.P.R. n. 633/1972.

¹⁰⁷ Art. 19 bis 1, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972.

¹⁰⁸ Agenzia delle Entrate, ris. 4 giugno 2002, n. 168/E.

diporto nell'attività della propria impresa bensì per uso personale.

La stessa indetraibilità dell'IVA, con la citata eccezione per chi agisce nell'ambito dell'attività propria dell'impresa, si applica anche agli acquisti dei componenti e ricambi, nonché alle prestazioni di impiego, custodia, manutenzione e riparazione delle unità da diporto. Non è infine ammessa la detrazione dell'IVA sulle prestazioni derivanti da contratti d'opera, di appalto e simili che hanno per oggetto la produzione delle unità stesse¹⁰⁹.

Un caso particolare riguarda il possesso e la gestione di unità da diporto ad uso privato da parte di società o enti qualora la partecipazione ad essi consenta, gratuitamente o verso un corrispettivo inferiore al valore normale, il godimento personale o familiare di tali unità, ovvero quando tale godimento sia conseguito indirettamente dai soci o partecipanti, alle suddette condizioni, anche attraverso la partecipazione ad associazioni, enti, o altre organizzazioni. In tale ipotesi, dovendo l'attività suddetta considerarsi come non commerciale¹¹⁰, l'IVA diviene indetraibile¹¹¹.

In materia di presupposto soggettivo valgono norme analoghe anche per le compravendite intracomunitarie. Tuttavia, proprio in tema di acquisti intracomunitari di unità da diporto, si verifica un'importante eccezione alla regola secondo cui il privato o l'ente non commerciale non sono tenuti all'assolvimento dell'imposta; infatti, come si dirà più oltre, anche tali soggetti, per poter procedere all'immatricolazione, sono tenuti al versamento dell'imposta relativa all'acquisto di unità da diporto nuove¹¹².

II.1.3. Presupposto territoriale ai fini IVA

Il presupposto territoriale per l'applicazione dell'IVA è costituito dal fatto che una determinata operazione, cessione di beni o prestazione di servizi, sia da considerare effettuata nel territorio dello Stato.

Per quanto riguarda le cessioni di beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della

¹⁰⁹ Combinato disposto dell'art. 19 bis 1, lett. b) e dell'art. 16, comma 3.

¹¹⁰ Art. 4, ultimo comma, lett. a, del D.P.R. n. 633/1972.

¹¹¹ Si veda anche II.3.2

¹¹² Si veda il par. II.2.3.

temporanea importazione, la facoltà impositiva dello Stato agli effetti dell'IVA è limitata territorialmente dalla circostanza che tali beni siano esistenti nel territorio dello Stato ovvero che siano spediti da altro Stato membro per essere installati, montati o assemblati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto al momento di effettuazione dell'operazione¹¹³.

A partire dal 1° gennaio 2010 è entrata in vigore la nuova disciplina comunitaria riguardante il presupposto territoriale, cioè il luogo di effettuazione, delle prestazioni di servizi¹¹⁴.

La regola generale relativa al presupposto della territorialità per le prestazioni di servizi è che esse si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

- quando sono rese a committenti soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato¹¹⁵;
- quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato¹¹⁶.

In sostanza quindi, in base alla nuova regola generale, il presupposto territoriale per le prestazioni di servizi è determinato come segue:

- se si tratta di prestazioni di servizi rese tra soggetti passivi (cosiddetti rapporti "business to business" o B2B), esse si considerano effettuate nel territorio dello Stato qualora vengano fornite a favore dei soggetti passivi stabiliti in Italia;
- se si tratta di servizi resi a consumatori finali (cosiddetti rapporti "business to consumer" o B2C) essi continuano, come in precedenza, ad essere effettuati nel territorio dello Stato qualora vengano forniti da soggetti passivi stabiliti in Italia.

113. Art. 7 bis, comma 1.

114. Il D. Lgs. n. 18 dell' 11 febbraio 2010 ha recepito la direttiva comunitaria riguardante l'8 giugno 2008/8/CE.

115. L'art. 7, comma 1, lett. d), dispone che per "soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato" si intende un soggetto passivo domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero, ovvero una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato e residenti all'estero, limitatamente alle operazioni da essi rese o ricevute. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche si considera domicilio nel luogo in cui si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva.

116. Art. 7 ter, comma 1.

Tutte le prestazioni di servizi per le quali non sono previste specifiche deroghe (cosiddetti "servizi generici") sono pertanto soggette alla regola generale suddetta.

La detta regola generale è tuttavia soggetta a numerose eccezioni, tra le quali, per quanto riguarda la nautica da diporto, quelle relative al luogo di effettuazione delle prestazioni di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto, e quindi anche di unità da diporto.

Per illustrare le deroghe relative ai mezzi di trasporto occorre anzitutto introdurre la distinzione tra prestazioni a breve termine e prestazioni non a breve termine.

Per prestazioni di "locazione, anche finanziaria, noleggio e simili a breve termine" di mezzi di trasporto devono intendersi quelle che comportano il possesso o l'uso ininterrotto di mezzi di trasporto natanti (cioè di unità da diporto) da parte del committente per un periodo non superiore a 90 giorni, mentre ovviamente è considerata operazione a non breve termine quella la cui durata supera tale periodo. Qualora il noleggio dello stesso mezzo di trasporto sia coperto da contratti consecutivi (ivi comprese le proroghe) conclusi fra le stesse parti, la durata è quella del possesso o dell'uso ininterrotto del mezzo di trasporto prevista¹¹⁷.

Pertanto nel settore nautico, quando si tratta di prestazioni di locazione, noleggio, charter e simili di unità da diporto, valgono normalmente le disposizioni previste per le prestazioni a breve termine, cioè di durata non superiore a 90 giorni. Viceversa quando si tratta di leasing nautico valgono le disposizioni previste per le prestazioni non a breve termine in quanto tale contratto ha sempre una durata superiore ai 90 giorni.

Le deroghe alla regola di carattere generale per la determinazione del luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi riguardano in particolare le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di unità da diporto sia "a breve termine" che a "non breve termine".

Per quanto riguarda le prestazioni di servizi di locazione anche finanziaria, noleggio e simili "a breve termine" di mezzi di trasporto, e quindi anche di

117. Art.39 del regolamento di esecuzione (UE) n.282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011.

unità da diporto, in deroga alla regola generale più sopra indicata, esse si considerano effettuate nel territorio dello Stato, sia nei rapporti tra soggetti passivi (B2B) che nei rapporti tra soggetti passivi e non soggetti passivi (B2C), quando tali mezzi siano messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato e sempre che l'utilizzazione avvenga all'interno del territorio dell'Unione Europea.

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 Unione Europea e sono utilizzati nel territorio dello Stato¹¹⁸.

In questi casi pertanto è del tutto irrilevante il luogo di stabilimento del prestatore e del committente, contando esclusivamente il luogo in cui il mezzo di trasporto è messo a disposizione. Tale luogo deve considerarsi quello in cui il destinatario della prestazione prende fisicamente possesso del mezzo¹¹⁹.

Per stabilire l'esistenza del presupposto territoriale occorre peraltro considerare anche il luogo di effettiva utilizzazione del mezzo stesso. Nel caso di parziale utilizzo del mezzo in tratte che sono al di fuori del territorio dello Stato, i predetti servizi sono irrilevanti ai fini impositivi per la parte corrispondente.

Pertanto le dette prestazioni a breve termine sono escluse dall'ambito di applicazione dell'IVA italiana per mancanza del presupposto della territorialità:

- quando le unità da diporto oggetto di locazione o noleggio sono messe a disposizione fuori dal territorio dello Stato, cioè tanto che la messa a disposizione avvenga in un Paese dell'Unione Europea, quanto che avvenga al di fuori dell'Unione stessa¹²⁰.
- quando le unità da diporto oggetto di locazione o noleggio non sono utilizzate all'interno del territorio dell'Unione Europea;

Per quanto riguarda le prestazioni di servizi di locazione anche finanziaria, noleggio e simili "non a breve termine" la deroga alla regola generale riguarda soltanto il caso di un rapporto tra un

soggetto passivo (ad es. imprenditore) ed un non soggetto passivo (ad es. un privato consumatore) (B2C). Qualora le dette prestazioni siano rese tra imprenditori (B2B), non sussistendo alcuna deroga specifica alla regola generale quest'ultima torna pienamente applicabile.

A decorrere dal 1° gennaio 2013 i servizi di locazione anche finanziaria, noleggio e simili di unità da diporto non a breve termine, devono considerarsi effettuate nel territorio dello Stato qualora:

- l'unità sia effettivamente messa a disposizione nel territorio dello Stato;
- la prestazione sia resa da soggetti passivi ivi stabiliti;
- la prestazione sia utilizzata nel territorio della Unione Europea¹²¹.

Sono altresì da considerare effettuate nel territorio dello Stato le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine di imbarcazioni da diporto che siano utilizzate nel medesimo territorio dello Stato, qualora l'imbarcazione sia messa a disposizione in uno Stato non comunitario e il prestatore sia stabilito in quello stesso Stato.

Nel caso in cui siano effettuate operazioni in parte escluse ed in parte rientranti nel campo di applicazione dell'IVA, seppure in regime di non imponibilità, devono essere osservati gli obblighi IVA soltanto in relazione alla parte del corrispettivo che rientra nel campo di applicazione dell'imposta. A tal fine, sussistendo determinate condizioni, per quanto riguarda la locazione, anche finanziaria, il noleggio e simili di unità da diporto è possibile determinare in modo forfetario la parte del corrispettivo rientrante nel campo d'applicazione dell'IVA¹²².

II.1.4. Operazioni non imponibili o esenti ai fini IVA

Le operazioni escluse dal campo di applicazione dell'IVA non sono le uniche alle quali non si applica tale imposta. Esistono infatti altre cessioni e prestazioni di servizi che pur rientrando nel regime IVA sono tuttavia non imponibili o esenti ai fini di tale imposta.

118. Art. 7 quater, comma 1, lett. e) del D.P.R. n. 633/1972.

119. Art. 40 del regolamento n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011.

120. Circolare n. 43/E del 29 settembre 2011, punto 2.2.

121. Art.3, comma 2, lett. b), del D. Lgs. 18 dell'11 febbraio 2010.

122. Si veda quanto detto in proposito per la locazione al par. IV.1.3, per il leasing al par. IV.1.4 e per il noleggio al par. IV.2.3.

Le dette operazioni, rientrando nel campo di applicazione dell'IVA, devono essere assoggettate a tutte le formalità previste per tale imposta. Ciò a differenza dalle operazioni escluse per mancanza dei presupposti oggettivo, soggettivo e territoriale, per le quali, salvo eccezioni, non sono previsti adempimenti formali ai fini IVA.

Le operazioni esenti sono operazioni tassativamente indicate come tali¹²³ che non sono soggette ad IVA ma che normalmente determinano l'impossibilità, totale o parziale, di detrarre l'imposta pagata ai fornitori.¹²⁴ Esse non vengono esaminate in quanto normalmente non attinenti alla nautica da diporto.

Le operazioni non imponibili (a volte dette anche ad aliquota zero) sono le operazioni relative alle cessioni all'esportazione, quelle relative alle operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione e quelle relative ai servizi internazionali¹²⁵ secondo la definizione data a tali termini dal decreto IVA.

L'effettuazione di operazioni non imponibili, ma non anche di operazioni escluse, consente al soggetto interessato di poter utilizzare il regime del cosiddetto "esportatore abituale" consistente nella possibilità di effettuare acquisti (che diversamente risulterebbero imponibili) senza applicazione dell'IVA, nei limiti dell'importo dei corrispettivi derivanti da operazioni non imponibili effettuate nell'anno solare precedente o nei dodici mesi precedenti.¹²⁶ Tale facoltà è soggetta ad alcune formalità di cui si dirà in seguito¹²⁷.

II.1.5. Condizioni per la non imponibilità della cessione di unità da diporto

Tra le operazioni non imponibili riguardanti la nautica occorre anzitutto ricordare le cessioni di unità da diporto qualora risultino verificate entrambe le seguenti condizioni:

- che siano adibite alla navigazione in alto mare;
- che siano destinate all'esercizio di attività commerciali ovvero ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare.

123. Art. 10 del D.P.R. n. 633/1972.

124. Art. 19, quinto comma e 19 bis del D.P.R. n. 633/1972.

125. Rispettivamente art. 8, art. 8 bis e art. 9 del D.P.R. n. 633/1972.

126. Art. 8, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972.

127. Si veda par. II.2.4.

In merito alla prima delle dette condizioni sono pertanto escluse dal regime di non imponibilità, e quindi soggette ad imposta, le cessioni di unità da diporto che siano adibite esclusivamente ad una navigazione entro le acque territoriali nazionali,¹²⁸ dovendosi intendere per acque territoriali quelle entro il limite delle 12 miglia marine.¹²⁹

Ovviamente devono considerarsi sempre prive di tale condizione le unità da diporto che comunque non possono superare il detto limite, nonché le altre unità che per le loro caratteristiche tecniche non possono navigare in alto mare.

Non è invece considerato sufficiente per fruire del regime di non imponibilità la semplice circostanza che l'unità da diporto abbia caratteristiche tali da permettere la navigazione di alto mare dovendosi invece prendere in considerazione l'attività effettivamente svolta.

Conseguentemente il regime di non imponibilità non torna applicabile alle unità da diporto adibite alla navigazione costiera né alle forniture e prestazioni ad esse relative.

In merito alla seconda delle dette condizioni continua ad essere necessario che l'utilizzo dell'unità da diporto avvenga per fini commerciali.

Sono pertanto escluse dal regime di non imponibilità le unità da diporto che siano destinate ad un uso diportistico personale¹³⁰.

Originariamente le unità da diporto erano del tutto escluse dal beneficio della non imponibilità sul presupposto che le stesse non fossero mai impiegate in attività commerciali bensì soltanto in attività sportive e ricreative. In tal senso era la lettera della norma di non imponibilità che escludeva espressamente le unità da diporto¹³¹.

Successivamente l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto di poter superare l'esplicita esclusione prevista nel decreto IVA per le unità da diporto¹³² a causa dell'entrata in vigore di nuove disposizioni in materia di nautica in base alle quali le navi, le imbarcazioni ed i natanti da diporto potevano essere utilizzate mediante contratti di locazione o di noleggio¹³³.

128. Limite fissato dalla art. 3 della Convenzione di Montego Bay.

129. Circolare del 22 luglio 2009, n. 38/E.

130. Art. 8 bis del D.P.R. n. 633/1972.

131. Art. 8 bis, comma 1, lett. a).

132. Ris. 21 marzo 2002 n. 94 del D.P.R. n. 633/1972.

133. Art. 15 della L.5 maggio 1989, n. 171.

Si è pertanto ritenuto che, a seguito di tali modifiche normative, il legislatore, nell'intento di favorire lo sviluppo dei servizi turistici, abbia voluto consentire l'utilizzo delle unità da diporto in attività commerciali mediante contratti di locazione e noleggio.

Veniva tuttavia precisato che soltanto il noleggio, e non anche la locazione, potesse costituire esercizio di attività commerciale in quanto soltanto nel primo caso e non anche nel secondo il committente aveva la piena disponibilità dell'unità da diporto¹³⁴.

Considerato tuttavia che il Codice della nautica da diporto contiene un'elencazione di casi in cui l'unità da diporto è utilizzata ai fini commerciali e tra questi sono specificamente indicati sia il noleggio che la locazione, l'Amministrazione Finanziaria ha infine consentito che il regime di non imponibilità sia applicabile anche al caso della locazione, sempre che il committente utilizzi l'unità per l'esercizio della sua attività commerciale¹³⁵.

Naturalmente il regime di non imponibilità deve ritenersi sempre applicabile agli yacht commerciali iscritti al Registro Internazionale in quanto gli stessi, per ottenere tale iscrizione, non possono che svolgere un'attività commerciale.

Naturalmente lo stesso regime è applicabile anche negli altri casi di attività commerciale previsti dal codice della nautica da diporto cioè l'utilizzo per l'insegnamento professionale della navigazione da diporto e per l'utilizzo da parte di centri di immersione e di addestramento subacqueo come unità di appoggio per i praticanti immersioni subacquee a scopo sportivo o ricreativo.

Al fine di fruire della non imponibilità IVA è inoltre necessario che l'acquirente l'unità da diporto dimostri che sussistono le condizioni per il regime di non imponibilità sulla base degli obblighi di registrazione in vigore.

L'Amministrazione Finanziaria aveva richiesto in un primo momento che le unità da diporto dovessero essere iscritte nel Registro Internazionale¹³⁶ per poter fruire della non imponibilità¹³⁷.

Successivamente, considerata l'evoluzione normativa nel settore della nautica da diporto, è stato

134. *Ris. 14 marzo 2008, n. 95 e 6 marzo 2008, n. 79.*
135. *Circolare 29 settembre 2011 n. 43/E, punto 3.2.*
136. *Art. 3 della L. n. 172/2003.*
137. *Ris. n. 79 del 14 marzo 2008 e ris. n. 79 del 6 marzo 2008.*

precisato che il regime di non imponibilità può tornare applicabile anche se l'attività commerciale è esercitata a mezzo di imbarcazioni iscritte in un registro diverso dal registro internazionale¹³⁸.

In particolare ai fini della non imponibilità è indispensabile dimostrare che:

- le navi da diporto siano iscritte nei registri tenuti dalle Capitanerie di porto con l'indicazione dell'uso commerciale;
- le imbarcazioni da diporto siano iscritte nei registri tenuti dalle Capitanerie di porto, dagli uffici circondariali marittimi, dagli uffici della Motorizzazione civile con l'indicazione dell'uso commerciale;
- i natanti siano comunque immatricolati nei registri alla stregua delle imbarcazioni.

Qualora pertanto la compravendita di una unità da diporto avvenga prima della registrazione in uno dei detti registri non risulta possibile fruire del regime della non imponibilità IVA, salvo, in un secondo momento, dimostrare al venditore l'avvenuta immatricolazione e, quindi, eventualmente procedere allo storno dell'imposta precedentemente addebitata¹³⁹.

La non possibilità di applicare il regime di non imponibilità, in mancanza di registrazione nei registri tenuti dalla Capitanerie di porto, vale anche per gli eventuali acconti che vengano corrisposti prima che la costruzione del unità da diporto sia terminata.

Occorre tuttavia tenere presente che, per quanto riguarda le navi da diporto, tra i registri tenuti dalle Capitanerie di porto vi è anche il registro delle navi in costruzione¹⁴⁰. Ove pertanto nel detto registro sia anche indicato l'uso commerciale al quale è destinata la nave, il regime di non imponibilità può essere immediatamente applicato anche per quanto concerne eventuali acconti.

Inoltre per le unità da diporto di nuova immissione deve essere fornito al venditore un certificato della Camera di Commercio da cui risulti che oggetto dell'attività propria della ditta individuale o della società acquirente consiste in un'attività di carattere commerciale nel settore nautico.

138. *Circolare n. 43/E del 29 settembre 2011, punto 3.6.*
139. *Art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972.*
140. *Si veda il paragrafo IV 2.4*

L'unità da diporto ceduta ad un non soggetto d'imposta, e quindi iscritta o da iscriversi nei registri marittimi per un uso privato, non può mai fruire della non imponibilità IVA, né essa può essere registrata nei pubblici registri per un uso commerciale e poi adibita ad un uso privato o viceversa, in quanto, per legge, le unità da diporto ad uso commerciale devono essere utilizzate esclusivamente per le attività alle quali sono ufficialmente adibite¹⁴¹.

L'inosservanza di tale disposizione costituisce un illecito amministrativo, come tale sanzionato mediante sanzioni amministrative¹⁴².

E' stato tuttavia consentito il noleggio occasionale di una unità da diporto ad uso privato che peraltro non costituisce comunque un'attività commerciale¹⁴³.

II.1.6. Cessioni effettuate con l'applicazione dell'imposta di registro

Se il venditore non è un soggetto d'imposta, ad esempio è un privato o un ente senza attività commerciale, il contratto per la cessione di imbarcazioni e di navi da diporto non è soggetto ad Iva per mancanza del presupposto soggettivo ma è invece soggetto all'imposta di registro.

L'imposta di registro si applica per importi variabili in funzione della lunghezza dello scafo¹⁴⁴. Tale imposta si applica attualmente alle unità da diporto nella seguente misura:

1) natanti:	
a. fino a 6 metri di lunghezza fuori tutto:	€ 71,00
b. oltre 6 metri di lunghezza fuori tutto:	€ 142,00
2) imbarcazioni:	
a. fino a 8 metri di lunghezza fuori tutto:	€ 404,00

141. Art. 2, comma 2, del D. Lgs. n. 171/2005.

142. Art. 55 del D. Lgs. n. 171/2005.

143. Si veda più oltre il paragrafo IV 3.6

144. Testo Unico Imposta di Registro 26 aprile 1986, n. 131 tariffa parte I, art. 7 modificato dall' allegato al D.L. 31 gennaio 2005, n. 7, convertito in L. 31 marzo 2005, n. 43.

b. fino a 12 metri di lunghezza fuori tutto:	€ 607,00
c. fino a 18 metri di lunghezza fuori tutto:	€ 809,00
d. oltre 18 metri di lunghezza fuori tutto:	€ 1.011,00
3) navi:	€ 5.055,00

II.1.7. Regime del margine nella cessione di unità da diporto usate

Normalmente la cessione di un'unità da diporto usata è soggetta ad IVA con l'aliquota del 21%, a meno che non manchi il presupposto soggettivo o il presupposto della territorialità o si tratti di operazione non imponibile.

Tuttavia in relazione ad un'operazione di cessione di un'unità da diporto usata esiste la possibilità di applicare anche un regime fiscale speciale denominato "regime del margine"¹⁴⁵.

Da un punto di vista soggettivo il regime del margine concerne principalmente coloro che per professione abituale esercitano il commercio dei beni usati, ma può estendersi anche alle cessioni effettuate da soggetti passivi (ad esempio, cantieri nautici o altri imprenditori) che abbiano acquistato beni (ad esempio unità da diporto) per esigenze della propria attività.

Condizione essenziale per l'applicazione del regime del margine è che l'acquisto del bene usato sia stato effettuato presso privati, presso soggetti che applicano il regime del margine o presso soggetti che avevano acquistato il bene senza poter detrarre, nemmeno in parte, l'IVA pagata per rivalsa.

Dal punto di vista oggettivo rientrano nel regime del margine le cessioni aventi ad oggetto beni mobili usati suscettibili di reimpiego nello stato originario o previa riparazione. Per quanto riguarda i mezzi di trasporto il concetto di bene usato va rinvenuto nell'art. 38, comma 4, del D.L. n. 331 del 1993 che considera usati le imbarcazioni (di lunghezza superiore ai 7,5 metri) alla duplice condizione che siano stati immatricolati o iscritti in

145. Art. 36 del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla L. 22 marzo 1995, n. 85.

pubblici registri per la prima volta da oltre 3 mesi e abbiano navigato per oltre 100 ore.

Con l'utilizzo del regime del margine, l'IVA non viene applicata sull'intero corrispettivo della cessione, bensì soltanto su un importo pari al "margine" dell'operazione, cioè sulla differenza tra il prezzo di vendita realizzato dal venditore (al lordo di IVA) ed il prezzo d'acquisto da questi dovuto al suo fornitore al lordo di IVA, aumentato delle eventuali spese di riparazione e di quelle accessorie (al lordo di IVA).

Naturalmente chi applica il regime del margine non può portare in detrazione l'IVA relativa all'acquisto dell'unità da diporto nonché quella relativa alle spese di riparazione ed accessorie.

Nelle operazioni tra soggetti passivi di imposta appartenenti a Stati membri diversi l'applicazione del regime del margine sulle unità da diporto usate fa venir meno la cessione intracomunitaria in quanto comporta l'assoggettamento ad IVA nello Stato del cedente¹⁴⁶.

Il regime del margine è stato recentemente esteso anche alle cessioni di contratti di leasing relativi a beni mobili d'occasione acquistati presso privati o presso soggetti che non abbiano potuto detrarre l'IVA relativa all'acquisto o all'importazione¹⁴⁷.

In altri termini il regime del margine può ora essere applicato da soggetti d'imposta non soltanto nel caso di acquisto di beni mobili di occasione effettuati presso privati o soggetti equiparati, bensì anche nel caso di acquisto dagli stessi soggetti di contratti di locazione finanziaria aventi per oggetto l'utilizzo di tali beni.

La nuova normativa interessa particolarmente il caso di cantieri che ritirano da privati un'unità da diporto usata per la quale era in corso un contratto di leasing, a fronte della cessione di un'unità nuova. Ovviamente il cantiere subentra nel contratto di leasing e deve poi provvedere a cederlo a un terzo. In base alle nuove disposizioni su questa cessione del contratto (avente ad oggetto la barca usata) è ora possibile applicare l'IVA sul margine ottenuto dal cantiere (prezzo di vendita meno prezzo d'acquisto), anziché sul prezzo pieno pattuito con i terzi.

¹⁴⁶. Si veda il par. II.2.3.

¹⁴⁷. Art. 2, comma 6, del D.L. n. 16/2012, convertito nella L. n. 44/2012.

Nell'ipotesi in esame, il prezzo di vendita di una unità da diporto oggetto di un contratto di leasing è costituito da tutti i corrispettivi che il soggetto passivo-rivenditore (nel caso ipotizzato il cantiere) ha ottenuto o deve ottenere dal terzo acquirente, mentre il prezzo di acquisto di un'imbarcazione d'occasione oggetto di un contratto di leasing è costituito dalla somma dei seguenti importi:

tutti i corrispettivi che il soggetto passivo-rivenditore abbia pagato al proprio fornitore (privato consumatore);

- tutti i canoni, ed eventualmente il corrispettivo per il riscatto, che lo stesso abbia pagato alla società di leasing dopo essere subentrato nel relativo contratto;
- tutte le spese che lo stesso abbia sostenuto per riparazioni, manutenzioni e spese accessorie dopo l'acquisto del contratto di leasing e prima della cessione del contratto a terzi.

Naturalmente il margine, che costituisce la base imponibile da assoggettare ad IVA, è data dalla differenza tra il prezzo di vendita e il prezzo d'acquisto come sopra definiti.

II.2. LA CESSIONE DI UNITÀ DA DIPORTO TRA SOGGETTI NAZIONALI E SOGGETTI COMUNITARI ED ESTERI

II.2.1 Operazioni intracomunitarie, importazioni ed esportazioni

Dal 1° gennaio 1993, nell'ambito del processo di integrazione tra Paesi appartenenti all'Unione Europea e di armonizzazione delle relative disposizioni fiscali, sono radicalmente variati i concetti di importazione ed esportazione, che precedentemente riguardavano l'ingresso e l'uscita di qualsiasi bene nel e dal territorio soggetto alla sovranità dello Stato.

Da quella data, in linea generale, è definita:

- importazione l'introduzione nel territorio dello Stato di beni che siano originari di Paesi o territori non compresi nella UE e che non siano stati già immessi in libera pratica in altro Stato membro dell'Unione Europea;
- esportazione l'uscita, mediante trasporto o

spedizione, di beni fuori dal territorio dell'Unione Europea.

Accanto a queste due categorie ne sono state introdotte altre per definire le transazioni in ambito UE, quando e se compiute da operatori economici soggetti di imposta. Così si definisce, in via generale:

- l'acquisto intracomunitario l'acquisto a titolo oneroso di beni trasferiti da un Paese all'altro della UE tra soggetti individuati ai fini IVA;
- la cessione intracomunitaria la cessione a titolo oneroso di beni trasferiti da un Paese all'altro della UE tra soggetti individuati ai fini IVA.

Altra conseguenza è che anche le operazioni nei confronti di privati (non soggetti di imposta) in ambito UE, in precedenza qualificate importazioni o esportazioni, hanno mutato natura. Dal 1993 tali operazioni sono normalmente soggette all'imposta nel Paese di origine (come una qualunque transazione interna a quello stesso Paese).

In sostanza, poiché importazione ed esportazione sono in primis categorie doganali, l'abolizione delle dogane all'interno dei Paesi membri della UE ne ha limitato la valenza ai trasferimenti di beni da e verso il territorio della Comunità inteso come uno Stato unico.

Si ricorda che in base al trattato istitutivo della Comunità Europea¹⁴⁸ ed alle sue successive modificazioni fanno attualmente parte della Unione Europea (UE) le seguenti nazioni¹⁴⁹: Austria, Belgio, Bulgaria, Cipro, Croazia, Danimarca, Estonia, Finlandia, Francia, Germania, Gran Bretagna, Grecia, Irlanda, Italia, Lettonia, Lituania, Lussemburgo, Malta, Paesi Bassi, Polonia, Portogallo, Repubblica Ceca, Romania, Slovacchia, Slovenia, Spagna, Svezia e Ungheria. Il Principato di Monaco e l'Isola di Man si intendono compresi nel territorio rispettivamente della Francia e della Gran Bretagna¹⁵⁰.

II.2.2. Importazioni di unità da diporto ai fini IVA e ai fini doganali

Poiché la normativa IVA dichiara applicabile l'imposta sulle importazioni da chiunque effettuate¹⁵¹, l'IVA all'importazione è dovuta in linea di principio

per tutti i beni introdotti nel territorio dello Stato che siano originari da Paesi e territori non compresi nel territorio della Unione Europea e che non siano già stati ammessi in libera pratica in altro Paese membro della stessa¹⁵². Non sono tuttavia soggette ad imposta le importazioni di beni non imponibili ai fini dell'IVA¹⁵³.

Costituiscono in particolare importazioni i beni in ammissione temporanea aventi per oggetto beni destinati ad essere riesportati tal quali, che, in ottemperanza alle disposizioni comunitarie non fruiscono o cessino di fruire dell'esenzione totale dei dazi di importazione¹⁵⁴.

Per quanto concerne specificamente il settore nautico, l'IVA italiana, in quanto dovuta, deve essere assolta all'atto dell'importazione di unità da diporto di origine estera o battenti bandiera di un Paese fuori della Unione Europea, e va versata direttamente presso la Dogana di ingresso in base al documento doganale.

Il regime doganale relativo all'importazione delle unità commerciali e da diporto è stato recentemente modificato¹⁵⁵ ed è attualmente quello qui di seguito descritto.

L'obbligazione doganale relativa all'importazione di navi, ad esclusione di quelle da diporto, si verifica con la destinazione al consumo delle stesse nel territorio doganale, ciò che si considera avvenire con l'iscrizione nelle matricole o nei registri marittimi.

Analogamente le navi, ad esclusione di quelle da diporto, si intendono destinate al consumo fuori del territorio doganale quando vengono cancellate dalle matricole e dai detti registri.

Le navi da diporto si intendono invece destinate al consumo dentro o fuori dal territorio doganale su semplice rilascio di una dichiarazione rispettivamente di importazione definitiva da parte dell'armatore.

Ciò significa che per le navi da diporto, termine da intendersi presumibilmente nel senso di unità da diporto, la destinazione al consumo è quindi l'importazione non si verifica con l'iscrizione nei registri marittimi, bensì soltanto a seguito di una

¹⁵². Art. 67 del D.P.R. n. 633/1972.

¹⁵³. Art. 68, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972.

¹⁵⁴. Art. 67, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972. Si veda precedente par. 1.3.9.

¹⁵⁵. Art. 60 del D.L. n. 1/2012 convertito con modificazioni nella L. n.27/2012.

dichiarazione di importazione definitiva da parte dell'armatore.

Viceversa per gli yacht commerciali che vengono iscritti nel Registro Internazionale l'importazione si verifica all'atto di tale iscrizione.

Non costituisce importazione l'ammissione temporanea dei beni che fruiscono dell'esenzione totale dei dazi di importazione¹⁵⁶. L'esonero totale dai dazi all'importazione è concesso per i mezzi di trasporto adibiti alla navigazione marittima e nelle acque interne alle seguenti condizioni:

- che siano immatricolati fuori del territorio doganale comunitario a nome di una persona stabilita fuori di tale territorio;
- che siano utilizzati da una persona fisica stabilita fuori del territorio doganale comunitario, fatta eccezione per l'utilizzo per uso privato a titolo occasionale in base a contratto scritto;
- che, in caso di uso commerciale dei mezzi suddetti, essi siano utilizzati esclusivamente per un trasporto che inizia e termina fuori del territorio doganale comunitario¹⁵⁷.

I mezzi di trasporto adibiti alla navigazione marittima e nelle acque interne che fruiscono dell'esenzione totale dei dazi d'importazione, e quindi di ammissione temporanea, possono rimanere in tale regime non oltre:

- il tempo necessario per effettuare le operazioni di trasporto se tali mezzi sono adibiti ad un uso commerciale;
- non oltre 18 mesi se tali mezzi sono adibiti ad un uso privato.

I beni in regime di ammissione temporanea non devono subire modifiche, fatta eccezione per le riparazioni, per le operazioni di manutenzione, incluse le revisioni e le messe a punto, nonché per le misure destinate alla conservazione dei beni¹⁵⁸. L'ammissione temporanea dei mezzi di trasporto, compresi quelli adibiti alla navigazione, è concessa

156. Art. 554 del Regolamento CEE n. 2454/1993. Si veda anche par. I.3.9.

157. Art. 558, comma 1, del Regolamento CEE n. 2454/1993.

158. Art. 553, comma 4, del Regolamento CEE, n. 2454/1993 e Art. 3 dell'Allegato C alla Convenzione di Istanbul del 26 giugno 1990, ratificata con L. 26 ottobre 1995, n. 479.

senza che venga richiesto alcun documento doganale e senza che venga costituita alcuna garanzia¹⁵⁹.

Non sono soggette all'imposta le importazioni dei beni non imponibili ai fini IVA, in particolare le unità da diporto adibite a noleggio¹⁶⁰ e gli yacht commerciali¹⁶¹.

L'imposta si applica sul valore dei beni importati, aumentato dell'ammontare dei diritti doganali, ove dovuti, nonché dell'ammontare delle spese di inoltro fino al luogo di destinazione all'interno della UE.

L'IVA all'importazione, ove dovuta, è accertata, con l'emissione di una bolla doganale per ciascuna importazione dagli Uffici Doganali. Si applicano, per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine¹⁶².

La dichiarazione doganale di importazione deve essere corredata da un apposito modello chiamato DV1 se il valore dei beni importati è superiore a 10.000,00 Euro.

Ai fini doganali, all'atto dell'importazione delle unità da diporto sono dovuti i seguenti diritti di confine (dazi)¹⁶³:

Codice NC	Designazione delle merci	Aliquota dazi (%)
8903	Panfilii e altre navi ed imbarcazioni da diporto o da sport; imbarcazioni a remi e canoe:	
8903 10	Imbarcazioni pneumatiche:	
8903 10 10	di peso unitario inferiore o uguale a 100 Kg	2,7
8903 10 90	Altre	1,7
8903 91	Imbarcazioni a vela anche con motore ausiliario:	
8903 91 10	per la navigazione marittima	Esenzione
8903 91 92	di lunghezza inferiore o uguale a 7,5 m.	1,7

159. Art. 6 dell'Allegato C alla Convenzione di Istanbul del 26 giugno 1990, ratificata con L. 26 ottobre 1995, n. 479.

160. Si veda par. II.2.2.

161. Si veda par. II.3.11.

162. Art. 70 del D.P.R. n. 633/1972.

163. Allegato I, parte seconda, del Regolamento CEE n. 2658/87 del Consiglio, come modificato dal Regolamento CE n. 1810/2004 della Commissione del 7 novembre 2004.

8903 91 99	di lunghezza superiore a 7,5 m.	1,7
8903 92	Imbarcazioni a motore, diverse dai fuoribordo:	
8903 92 10	per la navigazione marittima	Esenzione
8903 92 91	di lunghezza inferiore o uguale a 7,5 m.	1,7
8903 92 99	di lunghezza superiore a 7,5 m.	1,7
8903 99	Altre:	
8903 99 10	di peso unitario inferiore o uguale a 100 Kg	2,7
8903 99 91	di lunghezza inferiore o uguale a 7,5 m.	1,7
8903 99 99	di lunghezza superiore a 7,5 m.	1,7

Da quanto detto si rileva che le imbarcazioni a vela, anche con motore ausiliario, e le imbarcazioni a motore, diverse dai fuoribordo, se abilitate alla navigazione marittima ed adibite all'esercizio di attività commerciale non sono soggette né ad IVA, né a dazi doganali all'atto dell'importazione.

L'Agenzia delle Dogane ha tuttavia precisato¹⁶⁴ che il modello DV1 deve essere presentato anche quando vi è un dazio ad aliquota zero. In ogni caso la procedura di importazione definitiva si rende necessaria per l'iscrizione nei registri italiani e per il cambiamento della bandiera.

II.2.3. Cessione intracomunitaria di unità da diporto nuove e usate

Se una compravendita di beni interviene tra soggetti d'imposta (operatori commerciali) appartenenti a due diversi Stati membri dell'Unione Europea¹⁶⁵ si applica il cosiddetto regime dell'IVA intracomunitaria, in vigore dal 1° gennaio 1993. In base a tale regime la compravendita tra soggetti di imposta con spostamento fisico dei beni da uno Stato all'altro, non dando luogo a procedure doganali di importazione o di esportazione, sono assoggettate all'imposta nello Stato membro di destinazione, da intendersi come quello dell'acquirente.

164. Circolare n. 29/D del 20 luglio 2005.

165. Articoli 37 e seguenti del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla L. 29 ottobre 1993 n. 427.

Se la compravendita avviene tra un cedente soggetto di imposta ed un acquirente non soggetto d'imposta, l'IVA è assolta nello Stato membro di origine, da intendersi come quello del venditore. Come regola generale, se la compravendita di un bene avviene tra privati, l'IVA non deve essere assolta per mancanza del presupposto soggettivo.

Per ciò che concerne i mezzi di trasporto, e quindi anche le unità da diporto, l'applicazione del presupposto soggettivo nel citato regime intracomunitario è regolata in parte in maniera specifica che deroga alle regole relative al presupposto soggettivo¹⁶⁶.

Dispone infatti la normativa dell'IVA intracomunitaria che costituiscono "acquisti intracomunitari" gli acquisti a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi, trasportati o spediti da altro Stato membro anche se il cedente non è soggetto d'imposta ed anche se non effettuati nell'esercizio d'impresa o di arti e professioni¹⁶⁷.

Per quanto concerne il settore nautico sono considerati mezzi di trasporto ai fini di cui sopra le unità da diporto¹⁶⁸ nuove di lunghezza superiore a 7,5 metri¹⁶⁹, escluse le unità destinate all'esercizio di attività commerciali.

Le unità da diporto suddette non si considerano più nuove allorché sia verificata la seguente duplice condizione:

- che abbiano navigato per oltre cento ore;
- che la cessione sia effettuata decorso il termine di tre mesi dalla data del provvedimento di prima immatricolazione o di iscrizione in pubblici registri o di altri provvedimenti equipollenti¹⁷⁰.

In altri termini un uso limitato (fino a 100 ore di navigazione o fino a tre mesi dalla data di immatricolazione) non fa sì che l'unità da diporto debba considerarsi usata.

166. Si veda par. II.1.2.

167. Art. 38, comma 3, lett. e), del D.L. n. 331/1993.

168. La norma dell'art. 38, comma 4, del D.L. 331/1993, parla di imbarcazioni, ma più correttamente il riferimento va fatto alle unità da diporto.

169. La definizione di natante prevista dal comma 4, del D.L. n. 331/1993 sulla base della direttiva comunitaria diverge da quella prevista dall'art. 1 della Legge n.172/2003.

170. Art. 38, comma 4, del D.L. n. 331/1993.

Pertanto il soggetto privato residente in Italia, che intenda acquistare un'unità da diporto nuova (nel senso suddetto) presso un soggetto, operatore economico o privato, residente in uno dei Paesi membri della UE, con trasferimento fisico della stessa sul territorio nazionale, realizza un acquisto intracomunitario, con obbligo di assolvimento dell'IVA italiana con l'aliquota normale del 21%. Egli dovrà quindi procedere al versamento dell'imposta mediante il modello di pagamento F 24, utilizzando il codice tributo 6099.

Si ricorda che la prova dell'assolvimento dell'IVA è necessaria per poter procedere all'immatricolazione del mezzo, all'iscrizione nei pubblici registri o per ottenere l'emaneazione di provvedimenti equivalenti da parte degli uffici competenti.

A tali fini occorre infatti consegnare copia del versamento, unitamente a copia della fattura di acquisto (o del documento equipollente) sul quale l'Ufficio delle Entrate dovrà aver apposto il visto di conformità all'originale.

Come si è detto, la normativa in materia di cessioni intracomunitarie di mezzi di trasporto si applica unicamente, per ciò che concerne la nautica, alle unità da diporto nuove di lunghezza superiore a 7,5 metri.

Ne consegue che per le unità da diporto usate (con navigazione per oltre cento ore e dopo tre mesi dalla data di immatricolazione) o di lunghezza inferiore a 7,5 metri valgono le generali norme intracomunitarie sopra esposte.

Pertanto, il natante di lunghezza inferiore ai 7,5 metri e tutte le unità da diporto usate:

- se ceduti da un operatore economico UE ad un privato, sono soggette all'imposta nel Paese del cedente mentre all'acquirente non incombono gli obblighi suddetti;
- se ceduti da un operatore ad altro operatore economico, rientra nel regime intracomunitario ordinario (assolvimento dell'imposta da parte dell'acquirente) salvo che il cedente adotti il "regime del margine" di seguito descritto;
- se ceduti da un privato non sono assoggettate ad IVA per mancanza del presupposto soggettivo.

La cessione di imbarcazioni e unità da diporto, esclusi i natanti, se effettuata con scrittura privata, va registrata in termine fisso ed assoggettata a imposta di registro¹⁷¹.

171. Art. 7 della Tariffa parte prima, allegata

Nel caso in cui l'unità da diporto sia da considerare usata secondo le specifiche sopra indicate può verificarsi che il cedente nazionale o comunitario applichi il già illustrato "regime del margine"¹⁷². Per effetto di tale regime la cessione o l'acquisto non sono più da considerare intracomunitari, poiché l'imposta è dovuta sulla differenza tra il prezzo di vendita e quello di acquisto al lordo dell'IVA secondo la normativa del Paese del cedente. Pertanto in caso di acquirente nazionale, quest'ultimo non sarà più tenuto all'adempimento degli obblighi previsti per gli acquisti intracomunitari; al contrario, il cedente nazionale, se soggetto d'imposta, dovrà assolvere agli obblighi previsti dal citato regime del margine.

E' opportuno infine ricordare che ai soggetti privati che cedano a soggetti residenti in altri Stati membri della UE mezzi di trasporto da considerare nuovi secondo le specifiche sopra ricordate, compete, al momento della cessione, il rimborso dell'imposta compresa nel prezzo di acquisto o assolta o pagata per la loro acquisizione o importazione¹⁷³.

Detto rimborso è pari al minor importo tra l'imposta assolta a monte e quella che sarebbe stata applicata se la cessione fosse stata assoggettata ad IVA nel territorio dello Stato¹⁷⁴. Il rimborso deve essere richiesto all'Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate competente in relazione al domicilio fiscale del cedente entro il sessantesimo giorno successivo all'effettuazione dell'operazione mediante presentazione dell'apposito modello¹⁷⁵.

Nel caso di acquisti intracomunitari di unità da diporto o di altri beni effettuati da operatori che agiscono nell'esercizio d'impresa si deve applicare la procedura di seguito descritta.

al Testo Unico dell'imposta di Registro (D.P.R. 131/1986). Si veda in proposito il par. II.1.6.

172. Articoli 36 e seguenti D.L. n. 41/1995. Si veda in proposito il par. II.1.7.

173. Art. 53, commi 1 e 2, D.L. n. 331/93 e ulteriormente precisato nel D.M. 19 gennaio 1993.

174. Esempio: Cessione di imbarcazione a vela di lunghezza m. 12 acquistata il 10 gennaio 2005 per € 30.000,00 e IVA relativa al 20% di € 6.000,00 ceduta a soggetto francese (non importa se privato o esercente attività commerciale) il 22/06/2005 con meno di 100 ore di navigazione per € 25.000,00. IVA teorica sulla cessione (20% di € 25.000,00) = 5.000,00. IVA sull'acquisto = € 6.000,00. Rimborso che compete = € 5.000,00.

175. Modello IVA 38 RIC.

ASPETTI FISCALI DELL'ACQUISTO E DEL POSSESSO DI UNITÀ DA DIPORTO

CEDENTE	ACQUIRENTE	MEZZO	IVA
Operatore extra UE	Operatore italiano	Tutti	Sì, in Italia con bolletta doganale
Operatore extra UE	Privato italiano	Tutti	Sì, in Italia con bolletta doganale
Privato extra UE	Operatore italiano	Tutti	Sì, in Italia con bolletta doganale
Privato extra UE	Privato italiano	Tutti	Sì, in Italia con bolletta doganale
Operatore UE	Operatore italiano	Tutti (con esclusione di quelli commercializzati in regime del margine)	Sì, in Italia con integrazione e doppia annotazione della fattura (salvo non imponibilità)
Operatore UE	Privato italiano	entro 7,5 m. o usato	No in Italia. Sì nello Stato del cedente
Operatore UE	Privato italiano	oltre 7,5 m. nuovo	Sì, in Italia con versamento F24
Privato UE	Operatore italiano	entro 7,5 m. o usato	No
Privato UE	Operatore italiano	oltre 7,5 m. nuovo	Sì, in Italia con integrazione e doppia annotazione dell'autofattura (salvo non imponibilità)
Privato UE	Privato italiano	entro 7,5 m. o usato	No
Privato UE	Privato italiano	oltre 7,5 m. nuovo	Sì, in Italia con versamento F 24

L'acquirente, una volta ricevuta la fattura del venditore, deve procedere a numerarla ed a integrarla con il controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile, se espressi in altra valuta, nonché dell'ammontare dell'IVA italiana¹⁷⁶ e ad annotarla distintamente nel registro delle fatture di vendita e di acquisto¹⁷⁷.

In caso di mancato ricevimento della fattura di acquisto entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, l'acquirente deve emettere fattura entro il giorno quindici del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'acquisto, ed annotarla entro lo stesso termine e con riferimento al mese precedente¹⁷⁸.

Se il cedente comunitario è un privato e la cessione riguarda un'unità da diporto usata o un natante

¹⁷⁶ Art. 46 D.L. n. 331/1993.

¹⁷⁷ Art. 47 D.L. n. 331/1993.

¹⁷⁸ Art. 46, c. 5 e art. 47 D.L. n. 331/1993.

di lunghezza inferiore a 7,5 metri, l'operazione non è soggetta ad IVA e quindi non è necessario procedere ad alcuna annotazione.

Infine se l'acquirente italiano è un soggetto IVA e la cessione ha per oggetto unità da diporto oggettivamente non imponibili,¹⁷⁹ la procedura suddetta non comporta l'applicazione dell'IVA (fermo restando ovviamente l'adempimento degli altri obblighi di natura contabile) ma semplicemente l'indicazione del titolo d'inapplicabilità e della relativa norma. È il caso ad esempio delle cessioni intracomunitarie di unità da diporto adibite a noleggio ovvero di yacht commerciali.

La tabella che segue mostra un quadro riassuntivo del regime IVA applicabile alla compravendita di unità da diporto tra un acquirente italiano e un venditore comunitario o extracomunitario.

¹⁷⁹ Art. 8-bis, lett. a) del D.P.R. n. 633/1972.

II.2.4. Esportazione di unità da diporto ai fini IVA e doganali

Sotto il profilo doganale costituisce esportazione l'uscita definitiva dal territorio della Unione Europea di merci nazionali o comunitarie a seguito del loro trasporto o spedizione in un Paese terzo.

Di regola, qualsiasi merce comunitaria destinata all'esportazione deve essere vincolata ad una specifica procedura doganale, che prevede la presentazione in dogana del bene nonché la compilazione di una dichiarazione doganale di esportazione dello stesso.

La merce destinata all'esportazione può essere assoggettata a :

- misure di politica commerciale (ad esempio un'autorizzazione per l'esportazione);
- restrizioni (ad esempio divieto di esportazione assoluto o entro limiti determinati);
- riscossione di eventuali prelievi all'esportazione.

A partire dal 1° gennaio 1993, come si è detto, gli scambi commerciali all'interno dell'Unione Europea non costituiscono più esportazioni ma vanno considerati alla stregua di spedizioni all'interno di un unico territorio doganale. Ciò non toglie che sussistano tuttora particolari regole di natura fiscale, in relazione all'applicazione dell'IVA e delle accise.

Sotto il profilo IVA, costituiscono operazioni non imponibili le cessioni all'esportazione le fattispecie qualificate come tali dal decreto istitutivo di tale imposta.

Per esse è comunque necessaria l'emissione di una fattura che deve riportare, oltre ai dati normalmente richiesti per tale documento, anche l'annotazione che si tratta di operazione non imponibile con l'indicazione della relativa norma¹⁸⁰.

Sono da considerare esportazioni ai fini IVA le cessioni eseguite mediante trasporto o spedizione di beni a cura o a nome dei cedenti ovvero dei loro commissionari fuori del territorio della Unione Europea.

Si verifica altresì una cessione all'esportazione ai fini IVA allorché la cessione sia effettuata da un soggetto nazionale (primo cedente) ad un altro soggetto nazionale (secondo cedente) il quale cede a sua volta gli stessi beni al cliente finale fuori della UE, sempre che il trasporto o la spedizione vengano fatti direttamente al cliente finale a nome o a cura del primo cedente (cosiddetta "cessione all'esportazione triangolare" o "triangolazione").

Parimenti si verifica una cessione all'esportazione allorché i beni, prima di essere trasportati o spediti fuori della UE, siano sottoposti per conto dell'acquirente e ad opera del cedente o di terzi a lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni.

L'esportazione deve risultare da un documento doganale o da vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un esemplare della fattura ovvero su un esemplare della bolla di accompagnamento.

Le dette prestazioni per essere ricomprese nella nozione di esportazione di beni devono tuttavia essere effettuate dallo stesso cedente che provvede all'esportazione. Infatti la bolletta doganale di esportazione deve essere intestata allo stesso fornitore residente, con l'indicazione del prezzo di cessione dei beni risultante dalla fattura emessa nei confronti del cessionario e deve contenere sia l'addebito al cessionario del prezzo dei beni ceduti, sia l'addebito dei corrispettivi della lavorazione eseguita¹⁸¹.

Se la lavorazione o altra prestazione viene eseguita separatamente dalla cessione si dà luogo ad un servizio internazionale, anch'esso non imponibile¹⁸². Se tuttavia il soggetto residente nello Stato ha incaricato un altro soggetto residente nello Stato di effettuare parte della lavorazione, tale prestazione è soggetta ad imposta anche se successivamente il bene viene esportato.

La cessione all'esportazione può avvenire oltre che con trasporto o spedizione dei beni fuori della UE a cura del cedente, anche con consegna degli stessi all'acquirente non residente il quale deve effettuare il trasporto o spedizione fuori dal territorio comunitario entro 90 giorni dalla consegna stessa¹⁸³.

181. Agenzia delle Entrate, ris. 10 agosto 2007, n. 223/E.

182. Art. 9, n. 9 del D.P.R. n. 633/1972.

183. Art. 8, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972.

180. Art. 8 del D.P.R. n. 633/1972.

Non sono soggetti a tale regola le cessioni di beni destinati a dotazione di bordo di imbarcazioni, navi da diporto per uso commerciale o yacht commerciali di cui si dirà successivamente¹⁸⁴.

Un altro caso di cessione all'esportazione ai fini IVA si verifica nell'ipotesi di una cessione a soggetti (cosiddetti "esportatori abituali") che, avendo effettuato esportazioni di beni nell'anno solare precedente o nei dodici mesi precedenti, si avvalgono della facoltà di chiedere ai loro fornitori o alla dogana di acquistare o importare beni senza pagamento dell'imposta¹⁸⁵.

Tale possibilità di acquisto senza applicazione dell'imposta è concessa nei limiti di un importo pari all'ammontare complessivo dei corrispettivi delle cessioni all'esportazione effettuate nell'anno solare precedente o nei dodici mesi precedenti (cosiddetto "plafond").

La richiesta di non applicare l'imposta deve essere avanzata dall'esportatore abituale tramite dichiarazione scritta rilasciata sotto la propria responsabilità al proprio fornitore (cosiddetta "dichiarazione d'intento").

Il fornitore dell'esportatore abituale ha l'obbligo di inviare entro il termine di effettuazione della prima liquidazione periodica IVA, mensile o trimestrale, nella quale confluiscono le operazioni realizzate senza applicazione dell'imposta, una comunicazione in via telematica all'Agenzia delle Entrate competente con l'indicazione dei dati relativi alle dichiarazioni di intento pervenutegli¹⁸⁶.

Il termine di effettuazione della prima liquidazione periodica in cui confluisce l'operazione costituisce il termine ultimo per eseguire l'adempimento. Resta ferma, quindi, la possibilità per i contribuenti che ricevono lettere d'intento da esportatori abituali di effettuare la comunicazione anche se la relativa operazione non imponibile non è stata ancora effettuata¹⁸⁷.

La prova dell'avvenuta esportazione, nel caso

184. Art. 8-bis del D.P.R. n. 633/1972. Si veda par. 1.4.2 e 1.4.3 per le unità da diporto e par. 11.3.5 per gli yacht commerciali.

185. Art. 8, lett. e) del D.P.R. n. 633/1972.

186. Art. 1 del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, convertito in L. 27 febbraio 1984, n. 17, da ultimo modificato dall'articolo 2, comma 4 del DL n. 2 marzo 2012, n. 16.

187. Ris. n. 82/E del 1 agosto 2012.

della cessione all'esportazione triangolare, serve anche a dimostrare che il bene è stato trasportato o spedito a cura o a nome del primo cedente direttamente al cliente finale.

Nel caso della cessione all'esportazione con trasporto o spedizione fuori del territorio della Unione Europea a cura dell'acquirente, la data risultante dalla bolletta serve a dimostrare che il trasporto o la spedizione sono avvenuti entro 90 giorni dalla consegna.

Tutte le norme IVA sopra indicate valgono pienamente nel settore della nautica.

Poiché le unità da diporto sono per loro natura dei mezzi di trasporto è sorto in passato qualche dubbio in merito al requisito del trasporto del bene fuori della UE.

In proposito il Ministero delle Finanze¹⁸⁸ ha precisato che l'esportazione di un'imbarcazione deve considerarsi regolarmente avvenuta laddove si sia provveduto alle formalità doganali, sia stata cioè emessa apposita bolletta da parte del competente ufficio doganale, e sia avvenuta l'immatricolazione in un Paese estero, circostanza quest'ultima che supera la pregiudiziale dell'effettivo trasporto o spedizione della nave all'estero o fuori del territorio doganale.

11.3. IL POSSESSO DI UNITÀ DA DIPORTO

11.3.1. La tassa di possesso sulle unità da diporto

Il semplice possesso di navi ed imbarcazioni da diporto con scafo eccedente una determinata lunghezza comporta il pagamento della nuova tassa sulle unità da diporto.

Originariamente il decreto legge aveva istituito una tassa che colpiva lo stazionamento di unità da diporto nei porti marittimi nazionali¹⁸⁹. Già in sede di conversione la natura della tassa è stata radicalmente modificata. Si è infatti introdotta nel nostro ordinamento fiscale una tassa annuale sul possesso di unità da diporto determinata in funzione della lunghezza dello scafo¹⁹⁰.

188. Ris. Min. 18 marzo 1992, n. 500926.

189. Art. 16 del D.L. 6 dicembre 2011, n.201, convertito con modificazioni dalla L.22 dicembre 2011, n.214.

190. Art. 60 bis del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito dalla L. 1° marzo 2012.

Non assume quindi alcuna rilevanza lo stazionamento dell'unità da diporto sia in porti italiani che esteri. Sotto molti aspetti si tratta di un'imposta di possesso simile a quella prevista per gli autoveicoli.

Un recente provvedimento ha ridotto il campo di applicazione e la misura di questa tassa¹⁹¹.

In base a queste modifiche nessuna tassa è dovuta per le unità da diporto sino a 14 metri di lunghezza. Per quelle che superano tale soglia¹⁹² e fino a 20 metri la tassa è ridotta nelle seguenti misure¹⁹³:

- per le unità con scafo di lunghezza da 14,01 a 17 metri € 870;
- per le unità con scafo di lunghezza da 17,01 a 20 metri € 1.300.

Per le unità con scafo di lunghezza superiore a 20 metri la tassa rimane immutata, come segue:

- per le unità con scafo di lunghezza da 20,01 a 24 metri € 4.400;
- per le unità con scafo di lunghezza da 24,01 a 34 metri € 7.800;
- per le unità con scafo di lunghezza da 34,01 a 44 metri € 12.500;
- per le unità con scafo di lunghezza da 44,01 a 54 metri € 16.000;
- per le unità con scafo di lunghezza da 54,01 a 64 metri € 21.500;
- per le unità con scafo di lunghezza superiore a 64 m € 25.000.

La tassa non è dovuta per il primo anno o frazione di anno dalla prima immatricolazione.

Essa non è inoltre dovuta per le unità nuove con targhe di prova, nella disponibilità a qualsiasi titolo del cantiere costruttore, mantentore o del distri-

191. Art. 23, comma 2, del D.L. 21 giugno 2013, n. 69, convertito dalla L. 9 agosto 2013, n. 98.

192. Per determinare la lunghezza dello scafo occorre fare riferimento alle norme armonizzate EN/ISO/DIS 8666 per la misurazione dei natanti e delle imbarcazioni da diporto.

193. Art. 16, secondo comma del D.L. 6 dicembre 2011, n.201, convertito con modificazioni dalla L.22 dicembre 2011, n.214.

butore ovvero per quelle usate e ritirate dai medesimi cantieri o distributori con mandato di vendita e in attesa del perfezionamento dell'atto, ovvero per le unità che siano rinvenienti da contratti di locazione finanziaria risolti per inadempienza dell'utilizzatore.

La tassa non si applica infine alle unità di proprietà o in uso allo Stato ed altri enti pubblici, a quelle obbligatorie di salvataggio, ai battelli di servizio, purché questi rechino l'indicazione dell'unità da diporto al cui servizio sono posti.

Poiché la tassa colpisce il possesso o detenzione a qualunque titolo di unità da diporto con scafo di lunghezza oltre i 14 metri, essa è dovuta non solo dai proprietari ma anche dagli usufruttuari, dagli acquirenti con patto di riservato dominio e dagli utilizzatori al titolo di locazione, anche finanziaria, per la durata della stessa.

Dal punto di vista soggettivo la tassa si applica soltanto ai soggetti residenti nel territorio dello Stato, sia persone fisiche che giuridiche, nonché alle stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti, che posseggano o ai quali sia attribuibile il possesso di unità da diporto.

La tassa non si applica ai soggetti non residenti nel territorio dello Stato e non aventi stabili organizzazioni in Italia che posseggano unità da diporto, sempre che il loro possesso non sia attribuibile a soggetti residenti in Italia.

Del tutto irrilevante ai fini di cui sopra è il Paese di immatricolazione dell'unità da diporto, e quindi anche il fatto che l'unità da diporto sia immatricolata nei registri nazionali.

Sono pertanto soggetti alla tassa le unità da diporto date in locazione, anche finanziaria, o noleggio da società straniera a soggetti residenti in Italia, mentre ne sono escluse quelle date in locazione, anche finanziaria, o noleggio da società italiane a soggetti non residenti.

Sono escluse dalla tassa le unità da diporto che costituiscono beni strumentali dell'azienda, quali quelle utilizzate per l'attività di locazione e noleggio, quelle per l'insegnamento professionale della navigazione da diporto o quelle utilizzate dai centri di immersione e di addestramento subacqueo

come unità di appoggio. Sono inoltre escluse le barche che rientrano nella disponibilità a qualsiasi titolo del cantiere che le abbia costruite o che abbia eseguito manutenzioni o riparazioni ovvero del distributore.

L'esistenza del presupposto per il pagamento della tassa deve essere determinata con riferimento al periodo compreso tra il 1° maggio e il 30 aprile dell'anno successivo e la tassa deve essere versata con il modello F24¹⁹⁴ entro il 31 maggio dello stesso anno. Qualora il presupposto si verifichi successivamente al 1° maggio, il versamento dovrà essere eseguito entro la fine del mese successivo al verificarsi del presupposto stesso.

Si tratta quindi sostanzialmente di un versamento anticipato dell'imposta dovuta per l'intero anno. Tuttavia per i contratti per i quali la tassa è dovuta per la durata degli stessi, è previsto che essa venga determinata rapportandola a giorni. Ove il contratto sia di durata inferiore al periodo 1° maggio - 30 aprile la tassa può essere versata entro il giorno antecedente la data di inizio del periodo di durata del contratto¹⁹⁵.

Qualora l'unità da diporto venga ceduta prima dello scadere dell'annualità, il contribuente non ha diritto ad alcun rimborso, ma il nuovo proprietario della stessa non deve corrispondere nuovamente la tassa per lo stesso periodo.

Quando l'imposta è dovuta dall'utilizzatore in caso di locazione, anche finanziaria o noleggio, la misura della tassa deve essere rapportata ai giorni di effettivo utilizzo. In tale ipotesi la tassa deve essere versata il giorno antecedente la data di inizio di durata del contratto, sempre che questa sia inferiore all'anno.

Per l'omesso, ritardato o parziale versamento della tassa si applica una sanzione amministrativa tributaria dal 200 al 300 per cento dell'importo non versato, oltre all'importo della tassa dovuta.

In caso di violazione delle norme relative alla

194. I soggetti che sono impossibilitati ad utilizzare il modello F24 possono eseguire il versamento mediante l'effettuazione di un bonifico in euro a favore del bilancio dello Stato italiano.

195. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 24 aprile 2012 relativo a modalità, termini di versamento e di comunicazione della tassa annuale sulle unità da diporto.

tassa in questione deve essere redatto apposito processo verbale di constatazione da trasmettere all'Agenzia delle Entrate competente per territorio in relazione al luogo della commissione della violazione.

Le violazioni possono essere definite entro 60 giorni dalla elevazione del processo verbale di constatazione mediante il pagamento dell'imposta e della sanzione minima ridotta al 50%.

Per il versamento tramite modello "F. 24 versamenti con elementi identificativi" della tassa sulle unità da diporto, delle eventuali sanzioni e interessi ad essa relativi sono stati istituiti specifici codici tributo da indicare sul modello stesso¹⁹⁶.

Il 3.2. Intestazione di unità da diporto a società non operative o di comodo

Nell'ordinamento fiscale italiano esistono alcune norme antielusive applicabili nell'ipotesi di intestazione di beni a società di comodo o non operative. Si tratta di quelle società che avendo come unico scopo quello di mantenere la proprietà di beni, nel nostro caso unità da diporto, altrimenti di proprietà dei soci, non hanno alcun effettivo scopo di lucro né svolgono alcuna reale attività commerciale.

Ai fini IVA è espressamente previsto che il semplice possesso e la gestione di unità da diporto da parte di una società non operativa non è considerata attività commerciale qualora la partecipazione ad essa consenta ai soci il godimento personale o familiare dell'unità da diporto gratuitamente o per un corrispettivo inferiore al valore normale¹⁹⁷.

Ciò significa che in questo caso, mancando il presupposto soggettivo, l'IVA pagata ai fornitori per l'acquisto dell'unità da diporto non è comunque detraibile.

Lo stesso trattamento vale qualora il godimento dell'unità da diporto sia conseguito indirettamente dai soci o partecipanti alle suddette condizioni, attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni. L'intestazione dell'unità da

196. Risoluzione n. 39/E del 24 aprile 2012: cod. "3370" denominato "tassa sulle unità da diporto"; cod. "8936" denominato "Tassa sulle unità da diporto" - Sanzione; cod. "1931" denominato "Tassa sulle unità da diporto - Interessi".

197. Art. 4, quinto comma, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972.

diporto ad una società o ad enti non operativi o di comodo, rende indetraibile l'imposta pagata ai fornitori.

Si è inoltre stabilito che le eccedenze di credito IVA non possono essere oggetto né di rimborso, né di compensazione con altri debiti di natura fiscale o contributiva, né di cessione di credito.

Infine, qualora per tre anni consecutivi la società di comodo non abbia effettuato operazioni attive ai fini IVA per un ammontare di ricavi non inferiore a quello previsto ai fini delle imposte dirette, di cui si dirà qui di seguito, l'eccedenza di credito IVA non è neppure ammessa a scomputo dell'imposta a debito relativa agli anni successivi¹⁹⁸.

Anche ai fini delle imposte dirette esistono norme che tendono ad evitare l'elusione fiscale ottenuta mediante l'utilizzo improprio di forme societarie alle quali vengono intestate unità da diporto.

Agli effetti dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP si devono considerare società non operative o di comodo le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché le società e gli enti di ogni tipo non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato se l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico è inferiore al 6% del valore delle immobilizzazioni costituito da navi destinate all'esercizio di attività commerciali anche in locazione finanziaria¹⁹⁹.

In tale caso si presume che il reddito del periodo di imposta non sia inferiore al 4,75% del valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e dalle navi destinate all'esercizio di attività commerciali anche in locazione finanziaria.²⁰⁰

A titolo d'esempio, una società avente per oggetto un'attività commerciale (ad esempio noleggio di unità da diporto) e che abbia acquistato o preso in locazione finanziaria delle unità da diporto aventi un valore 100 da utilizzare in tale attività, deve es-

sere considerata società non operativa qualora in un certo esercizio consegua ricavi inferiori a 6. In questo caso si presume che il reddito per quell'esercizio non possa essere inferiore a 4,75²⁰¹.

L'art. 2, comma 36-decies, del DL n. 138/2011 ha introdotto una nuova presunzione (c.d. società in perdita sistematica) in base alla quale, pur in assenza dei presupposti di cui all'articolo 30, comma 1, legge n. 724/94, una società è considerata non operativa (con conseguente applicazione di tutti i limiti previsti dall'art. 30 della l. n. 724/94) se risulta in perdita per tre periodi d'imposta consecutivi ovvero se nell'arco di un triennio risulta in perdita per 2 periodi d'imposta e per il restante periodo d'imposta dichiara un reddito inferiore a quello minimo presunto determinato ai sensi dell'art. 30, c. 1. (cfr. Circolare 11 giugno 2012, n. 23/E).

L'unico modo per sottrarsi all'applicazione della presunzione suddetta è quello di presentare un interpello disapplicativo al fine di ottenere il riconoscimento che la società di cui trattasi è operativa nonostante il mancato raggiungimento dei ricavi minimi più sopra indicati. L'interpello va presentato al Direttore Regionale dell'Agenzia delle Entrate attraverso l'ufficio locale competente.

L'aliquota IRES per le società di comodo o società non operative è applicata con una maggiorazione di 10,5 punti percentuali. L'aliquota maggiorata è applicabile anche al reddito distribuito dalle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato che sia stato imputato per trasparenza a società o enti soggetti all'IRES²⁰².

Si ricorda infine che il rispetto delle percentuali di reddito, che escludono l'esistenza di una società di comodo, non elimina l'eventuale problema della non inerenza dell'acquisto delle unità da diporto rispetto all'attività svolta dalla società.

In tale ultima ipotesi può verificarsi come conseguenza l'indeducibilità delle quote di ammortamento dell'unità da diporto secondo una costruzione parallela a quella prevista agli effetti dell'IVA.

198. Art. 35 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dall' L. 27 dicembre 2006, n. 296.

199. Art. 30, comma 1, lett b), della L. 23 dicembre 1994, n. 724.

200. Art. 30, comma 3, lett. b), della L. n. 724/1994.

201. Art. 30 della L. n.724/1994, comma 1, lett. b, e comma 3, lett. b).

202. Art. 2, comma 36-quinquies, del D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito dalla L. 14 settembre 2011, n. 148

II.3.3. Possesso di unità da diporto ai fini del reddited, redditometro e spesometro

Lo strumento del "Redditometro", presente nel nostro ordinamento da oltre 20 anni, è stato recentemente innovato profondamente in modo da recepire il mutato contesto socio-economico in cui si manifesta la capacità di spesa del contribuente.

Si fonda sull'assunto di assoluto buon senso che deve esistere una coerenza tra il reddito e le spese sostenute. Quindi le spese per consumi ed investimenti sono la manifestazione indiretta di capacità contributiva che la Costituzione prende quale metro per individuare la misura in cui tutti i cittadini sono tenuti a concorrere alla spesa pubblica.

Con il D.M. 24 dicembre 2012 si dà piena attuazione al nuovo strumento introdotto nel 2010^{202a}; in esso sono infatti contenute le modalità con cui l'Agenzia delle Entrate procede alla determinazione sintetica del reddito, ma nel contempo rappresenta un modo moderno e trasparente con il quale si intende raggiungere l'obiettivo strategico di persuadere i contribuenti ad una maggiore fedeltà dichiarativa e al rispetto degli obblighi fiscali.

La novità più significativa è data dalla circostanza che la ricostruzione del reddito è basata su spese e dati certi presenti in Anagrafe tributaria, riducendo così al minimo il ricorso alle presunzioni.

La capacità contributiva è così misurata attraverso la capacità di spesa tenendo conto della concreta realtà in cui si manifesta, in relazione al nucleo familiare e all'area territoriale di appartenenza del singolo contribuente, senza peraltro entrare nel merito delle scelte operate nello spendere il proprio reddito.

Il vecchio redditometro, invece, si basava su presunzioni che partono dal possesso di pochi beni (abitazioni, auto, barche, aerei e cavalli) ai quali sono applicati specifici coefficienti moltiplicativi mediante i quali si ricostruisce anche la parte di reddito relativa agli elementi non conosciuti.

Il nuovo "Redditometro" non è uno strumento di controllo di massa rivolto a milioni di italiani. Ha invece lo scopo di intercettare l'evasione più spu-

dorata. Solo nei confronti di coloro che evidenziano scostamenti tra reddito dichiarato e reddito accertabile ben oltre il 20%, verrà attivata la fase istruttoria e, se confermata la correttezza degli elementi, si procederà all'accertamento sintetico.

Tra le macro categorie di spese individuate dalla Tabella A allegata al Decreto attuativo^{202b} vi è quella relativa ai trasporti e, in particolare, alle spese connesse al mantenimento delle unità da diporto, di cui il contribuente risulta avere la disponibilità nel corso dell'anno, sia che le abbia detenute in proprietà, sia in forza di un contratto di leasing o di noleggio.

Per le finalità dell'accertamento sintetico quindi le imbarcazioni rilevano innanzitutto per le spese connesse al loro mantenimento ad uso privato ma anche come manifestazione di capacità di spesa in caso di noleggio o locazione da parte di una persona fisica.

Per le unità da diporto possedute in leasing rilevano quali spese certe i canoni pagati nell'anno, comunicati dagli operatori del settore, relativi ai contratti nei quali il contribuente risulta essere "cliente" ovvero "beneficiario" qualora il "cliente" è una persona non fisica.

Se nel corso dell'anno, in relazione a contratti di leasing, siano state pagate somme a titolo di maxirate o riscatto, queste non figurano tra le spese "correnti" (come i canoni) ma tra le spese per "investimenti" analogamente alle spese per l'acquisto di unità da diporto in proprietà.

Alle spese così determinate vengono aggiunte le spese puntualmente individuabili, relative alle assicurazioni obbligatorie RC e le altre assicurazioni (incendio e furto, etc) riferite alle unità da diporto e riconducibili al contribuente.

Relativamente ai contratti di locazione o noleggio di unità di diporto va precisato che, in ragione della loro peculiare disciplina le spese ad essi connesse sono stati ricomprese tra le spese per viaggi e vacanze.

202a. Art.22 del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla L. 30 luglio 2010, n. 122 che ha modificato l'art.38, IV comma e seguenti del D.P.R. n.600/73

202b. Per ulteriori elementi di dettaglio vedasi Circ. N.24/E del 31 luglio 2013

II.3.4. Possesso di unità da diporto ai fini del canone speciale RAI

Una norma a carattere antielusivo volta ad evitare il mancato pagamento del canone di abbonamento radiotelevisivo speciale RAI²⁰³ ha stabilito che le imprese e società che sono tenute a tale pagamento devono indicare nella propria dichiarazione dei redditi, il numero di abbonamento speciale alla radio o alla televisione, la categoria di appartenenza ai fini dell'applicazione della tariffa di abbonamento radiotelevisivo speciale, nonché gli altri elementi che sono indicati nella dichiarazione dei redditi.

Il canone di abbonamento "speciale" (a differenza del canone ordinario) è dovuto da coloro che detengono uno o più apparecchi atti o adattabili alla ricezione delle trasmissioni radio televisive in esercizi pubblici, in locali aperti al pubblico o comunque fuori dell'ambito familiare, o che li impiegano a scopo di lucro diretto o indiretto²⁰⁴.

Secondo quanto disposto dall'art. 17, comma 8, della legge n. 449 del 27 dicembre 1997, per le unità da diporto non risulta più dovuto il canone ordinario, ma se le unità da diporto sono utilizzate a fini commerciali, allora è dovuto il canone di abbonamento speciale.

A tale proposito, le FAQ pubblicate sul sito della RAI precisano che "per le navi di lusso è dovuto il canone di abbonamento speciale di cui alla categoria B, per le imbarcazioni da diporto intestate a società è dovuto il canone di cui alla categoria D, per le navi da pesca è dovuto il canone di abbonamento speciale di cui alla categoria E se si dispone di un solo apparecchio TV, alla categoria D se si dispongono più apparecchi".

Alla luce di quanto su esposto, nel caso di un contratto di leasing di un'unità da diporto ad uso commerciale il soggetto tenuto al pagamento del canone di abbonamento speciale RAI è l'utilizzatore che detiene ed utilizza il mezzo nautico per uso commerciale, nonchè gli apparecchi atti o adattabili alla ricezione delle trasmissioni radiotelevisive.

203. Art. 17 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 convertito in L.22 dicembre 2011, n. 214,

204. Sito internet RAI <http://www.abbonamenti.rai.it/Speciali/IlCanoneSpeciali.aspx>.





III.
APPROVVIGIONAMENTO,
DOTAZIONI E SERVIZI
PER LA NAUTICA
DA DIPORTO

III.1. PROVVISTE E DOTAZIONI DELLE UNITA' DA DIPORTO

III.1.1. Beni costituenti provviste e dotazioni di bordo

I concetti giuridici di provviste e dotazioni di bordo, di massima estranei alla normativa IVA, non possono che essere mutuati dalla definizione data a fini doganali²⁰⁵.

Costituiscono provviste di bordo²⁰⁶ i generi di consumo di ogni specie occorrenti a bordo per assicurare:

- il soddisfacimento delle normali esigenze di consumo delle persone componenti l'equipaggio e dei passeggeri;
- l'alimentazione degli organi di propulsione della nave o dell'aeromobile e il funzionamento degli altri macchinari e apparati di bordo;
- la manutenzione e la riparazione della nave o dell'aeromobile nonché le relative dotazioni di bordo;
- la conservazione, la lavorazione e la confezione a bordo delle merci trasportate.

Pertanto, costituiscono dotazioni di bordo i seguenti beni quando destinati al servizio del mezzo di trasporto:

- i macchinari
- gli attrezzi
- gli strumenti
- i mezzi di salvataggio
- le parti di ricambio
- gli arredi ed ogni altro oggetto suscettibile di utilizzazione reiterata destinati al servizio o ornamento del mezzo di trasporto.

La tabella che segue²⁰⁷ individua le dotazioni di bordo ed i mezzi di salvataggio minimi obbligatori per le unità da diporto con o senza marcatura CE (il segno "X" indica l'obbligatorietà della specifica dotazione di bordo, mentre il numero ne indica la quantità).

205. *Testo Unico Leggi Doganali*, n. 43/73, artt. 252 e 267. In tal senso si esprimono la circolare ministeriale n. 62 del 3 novembre 1973 e la ris. n. 416457 del 4 settembre 1987.

206. Art. 252 del *Testo Unico Leggi Doganali* n. 43/73.

207. D.M. 5 ottobre 1999.

III.1.2. Regime IVA delle provviste di bordo

Come si è detto, rientrano tra le provviste di bordo tutte le forniture destinate al rifornimento di carburante ed oli minerali nonché al vettovagliamento, comprese le somministrazioni di alimenti e di bevande a bordo.

Nell'ipotesi di uso privato delle unità da diporto, l'acquisto di beni che costituiscono provviste di bordo devono essere normalmente assoggettati ad IVA con l'applicazione dell'aliquota propria a ciascuno di essi. Infatti in tal caso non opera il regime di non imponibilità previsto soltanto per l'uso commerciale di tali unità²⁰⁸.

L'acquisto di beni destinati a provviste di bordo costituisce invece operazione non imponibile se effettuato da soggetti che destinano tali beni ad unità da diporto adibite alla navigazione in alto mare ed esercenti un'attività commerciale.

Gli stessi beni, se acquistati dai fornitori di tali soggetti, perdono la non imponibilità, a meno che i detti fornitori non siano esportatori abituali²⁰⁹ ed effettuino l'acquisto con utilizzo del plafond²¹⁰.

Parimenti il detto regime di non imponibilità non risulta applicabile ai costruttori di imbarcazioni, rispetto ai quali le unità da diporto rappresentano beni merce, né ai cantieri che effettuano riparazioni e manutenzioni, per i quali ugualmente le unità oggetto di lavorazione non rappresentano beni strumentali all'esercizio dell'attività²¹¹.

Trattandosi di operazioni subordinate al realizzo della condizione doganale dell'esportazione, sul problema della documentazione necessaria a provare l'effettiva destinazione delle provviste di bordo sulle unità ad utilizzo commerciale, occorre rilevare che la non imponibilità IVA è in generale subordinata alla prova dell'avvenuto imbarco. Essa è costituita dal visto apposto dalla Dogana o dalla Guardia di Finanza sul duplicato della fattura emessa nei confronti dell'armatore.

208. Art. 8 bis D.P.R. n. 633/1972.

209. Si veda par. II.2.4.

210. In tal senso la sentenza della Corte di Giustizia della CE nella causa C-185/89 e la ris. min. n. 415373 del 2 ottobre 1986.

211. Circolare n.43/E del 29 settembre 2011, punto 3.5.

APPROVVIGIONAMENTO, DOTAZIONI E SERVIZI PER LA NAUTICA DA DIPORTO

	SENZA ALCUN LIMITE	ENTRO 50 MIGLIA	ENTRO 12 MIGLIA	ENTRO 6 MIGLIA	ENTRO 3 MIGLIA	ENTRO 1 MIGLIO	NELLE ACQUE INTERNE
Zattera di salvataggio (per tutte le persone a bordo)	X	X					
Apparecchi galleggianti (per tutte le persone a bordo)			X				
Cinture di salvataggio	X	X	X	X	X	X	X
Salvagente anulare con cima	X - 1	X - 1	X - 1	X - 1	X - 1	X - 1	X - 1
Boetta luminosa	X - 1	X - 1	X - 1	X - 1			
Boetta fumogena	X - 3	X - 2	X - 2	X - 2	X - 1		
Bussola e tabelle di deviazione	X	X	X				
Orologio	X	X					
Barometro	X	X					
Binocolo	X	X					
Carte nautiche della zona di navigazione	X	X					
Strumenti di carteggio	X	X					
Fuochi a mano a luce rossa	X - 4	X - 3	X - 2	X - 2	X - 2		
Razzi a paracadute a luce rossa	X - 4	X - 3	X - 2	X - 2			
Cassetta di pronto soccorso	X	X					
Fanali regolamentari	X	X	X	X	X		
Apparecchi di segnalazione sonora	X	X	X	X	X		
Strumento di radioposizionamento (LORAN, GPS)	X	X					
Apparato VHF	X	X	X				
Riflettore radar	X	X					
E.P.I.R.B. (Emergency)	X						

In casi particolari, quali ad esempio le forniture di beni di scarso valore alle unità navali militari, tale visto può essere sostituito da mezzi alternativi come l'esistenza di un contratto stipulato in forma pubblica amministrativa e dall'attestazione rilasciata dal Commissariato Militare Marittimo con la quale si dichiara che l'intero quantitativo della merce è stato complessivamente caricato a bordo delle unità navali²¹².

Per quanto riguarda in particolare il rifornimento di gasolio o altri oli minerali per unità da diporto battenti bandiera extracomunitaria, è opportuno ricordare che i generi costituenti provviste di bordo imbarcati o trasbordati su navi in partenza dai porti dello Stato si considerano usciti in transito, o riesportazione se esteri, ovvero in esportazione definitiva se nazionali o nazionalizzati e possono quindi fruire di una franchigia doganale²¹³.

Tale disposizione è applicabile a condizione che le unità da diporto siano in partenza da un porto marittimo dello Stato con diretta destinazione ad un porto estero e a condizione che la partenza avvenga entro otto ore successive all'imbarco e sia annotata sul giornale delle partenze ed arrivi per l'imbarco delle provviste di bordo in franchigia doganale²¹⁴.

In caso di mancanza un libretto di controllo, il rifornimento in franchigia doganale può essere effettuato mediante esibizione della documentazione di porto dell'unità navale i cui estremi saranno riportati nel "memorandum".

Infine il regime di non imponibilità si applica agli acquisti di carburanti e altre forniture di bordo collegati agli spostamenti a vuoto necessari per imbarcare nuovi clienti, nonché per prove o dimostrazioni in mare, in quanto comunque collegati e strumentali rispetto all'attività commerciale esercitata dall'armatore. E' stato infatti riconosciuto che tali acquisti si ricollegano all'esercizio da parte del soggetto locatore o noleggiante della propria attività commerciale. Naturalmente la specifica

212. *Circ. Min. Fin. n. 62, parte 3, del 3 novembre 1973; Ris. Min. 15 febbraio 1993, n. 531289; Circ. Min. Fin. n. 43 dell'11 luglio 1986 e Ris. Min. 10 marzo 1986, n. 357147.*

213. *Art. 254, comma 1, del D.P.R. 23 gennaio 1973 (Testo unico delle leggi doganali).*

214. *Art. 254, comma 2, del D.P.R. 23 gennaio 1973 (Testo unico delle leggi doganali).*

destinazione degli acquisti effettuati dovrà essere suffragata da idonea documentazione, avente carattere di certezza e incontrovertibilità.²¹⁵

III. 1. 3. Regime IVA delle dotazioni di bordo

Come si è detto, rientrano tra le dotazioni di bordo tutte le attrezzature, i macchinari, i pezzi di ricambio nonché ogni altro oggetto suscettibile di utilizzazione reiterata e destinato al servizio o ornamento del mezzo di trasporto.

Nell'ipotesi di uso privato delle unità da diporto gli acquisti di beni che costituiscono dotazioni di bordo scontano normalmente l'IVA secondo l'aliquota propria di ciascuno di essi. Infatti in tali casi è escluso il regime di non imponibilità.

L'acquisto di beni destinati a dotazioni di bordo costituisce invece operazione non imponibile solo se effettuato da soggetti che destinano tali beni ad unità da diporto adibite alla navigazione in alto mare ed esercenti un'attività commerciale, compresi naturalmente gli yacht commerciali iscritti al Registro Internazionale²¹⁶.

Costituiscono inoltre operazioni non imponibili le cessioni di apparati motori e loro componenti e di parti di ricambio degli stessi.

In generale è necessario distinguere tra beni suscettibili di utilizzazione univoca (beni che per la loro intrinseca natura trovano collocazione solo a bordo) e beni per i quali sia anche configurabile un uso diverso (ad esempio prodotti alimentari, biancheria, stoviglie etc). Per primi si può prescindere dalla prova dell'avvenuto imbarco, non essendo gli stessi utilizzabili se non a bordo, mentre per i secondi tale prova è indispensabile, pena la perdita del beneficio della non imponibilità IVA. L'esonerazione dal visto è infine consentito anche per alcuni beni di scarso valore commerciale quali, ad esempio acqua o stracci²¹⁷.

E' stato infine chiarito che la non imponibilità IVA è applicabile anche se gli apparati motori e le parti di ricambio vengano installati su una nave che non sia in esercizio.²¹⁸

215. *Circolare n.43/E del 29 settembre 2011, punto 3.4.*

216. *Art. 8 bis del D.P.R. n. 633/1972.*

217. *Ris. Min. n. 357147 del 10 marzo 1986.*

218. *Ris. Min. n. 391505 del 25 ottobre 1982.*

III.1.4. Esonero da accisa per carburante ed oli minerali usati per la navigazione

La fornitura di oli minerali forniti per essere usati come carburanti per la navigazione nelle acque marine comunitarie non è soggetta ad accise, fatta eccezione per le imbarcazioni private da diporto²¹⁹.

Agli effetti di cui sopra per "imbarcazioni private da diporto" deve intendersi qualsiasi unità usata dal proprietario della stessa o dalla persona fisica o giuridica che può utilizzarla in virtù di un contratto di locazione o di qualsiasi altro titolo, per scopi non commerciali ed in particolare per scopi diversi dal trasporto passeggeri o merci o dalla prestazione di servizi a titolo oneroso o per conto di autorità pubbliche.

Si tratta di una problematica analoga a quella considerata agli effetti del IVA per il rifornimento di carburante e oli minerali relativi a unità da diporto utilizzate per fini commerciali²²⁰.

Poiché peraltro si tratta di due imposte diverse (IVA ed accisa), regolate da norme diverse, non è possibile allineare completamente l'esonero da accise alla non imponibilità agli effetti dell'IVA.

Per quanto riguarda l'accisa viene ad esempio espressamente previsto che qualora un'unità sia utilizzata per scopi di trasporto passeggeri o merci, ovvero quando la prestazione di servizi sia a titolo oneroso o per conto di autorità pubbliche, si è senz'altro in presenza di uno scopo commerciale.

Non appare applicabile in tal caso la disposizione IVA secondo la quale non si ha un'attività commerciale quando la prestazione sia effettuata nei confronti dei soci familiari degli stessi a titolo gratuito o con un corrispettivo in misura inferiore al valore normale²²¹.

Originariamente si riteneva che qualsiasi unità utilizzata per fini di diporto fosse esclusivamente destinata a scopi sportivi ricreativi senza alcun fine di lucro e che pertanto essa non potesse in alcun modo essere utilizzata con finalità commerciali²²².

Successivamente si è consentito l'utilizzo delle unità da diporto per contratti di locazione e di noleggio. In tal modo si è riconosciuto che le unità da diporto possono essere impiegate in attività commerciali.

A seguito di ciò l'Agenzia delle Dogane ha ritenuto di rivedere il significato da attribuire alla nozione di "imbarcazioni private da diporto" in relazione all'esonero dalle accise.

E' stato precisato che la fornitura di prodotti petroliferi non è soggetta ad accisa nel caso di unità da diporto oggetto di contratti di noleggio, mentre tale imposta si applica nel caso di unità da diporto oggetto di contratti di locazione²²³.

La ragione per la quale l'agevolazione fiscale in questione non può trovare applicazione nell'ipotesi di locazione di unità da diporto dipende dal fatto che con tale contratto si verifica un trasferimento della disponibilità del bene dal locatore al conduttore, con assunzione in capo al conduttore, vale a dire al semplice diportista privato, di ogni onere e rischio connesso alla navigazione, nonché di ogni aspetto organizzativo concernente l'armamento e la gestione del mezzo. Il locatore, pertanto, pur conseguendo un vantaggio economico sotto forma di corrispettivo, rimane del tutto estraneo all'impiego dell'unità nella navigazione.

Viceversa nel caso del contratto di noleggio la disponibilità dell'unità da diporto non viene trasferita al noleggiatore, vale a dire al semplice diportista privato in quanto il noleggiante mantiene ogni onere e rischio connesso alla navigazione ed ogni aspetto organizzativo concernente l'armamento e la gestione del mezzo.

Poiché le accise devono gravare sul privato consumatore tutti i carburanti impiegati dalle unità da diporto adibite ad attività di noleggio, siano esse nazionali, comunitarie o extracomunitarie²²⁴, hanno diritto all'esenzione da accisa sempre che siano osservate alcune formalità.

219. Punto 3 della Tabella A allegata al Testo unico delle leggi doganali approvato con D. Lgs. 26 Ottobre 1995, n. 504

220. Si veda par. III.1.2.

221. Si veda par. II.1.2.

222. Art. 1, comma 2, della legge 11 febbraio 1971, n. 50.

223. Agenzia delle Dogane, nota n. 7206/00 dell'8 febbraio 2001.

224. L'estensione dell'uso commerciale anche alle unità da diporto battenti bandiera extracomunitaria con contratti di noleggio, è stato consentito dall'articolo 60 del D.L. n. 1 del 24 gennaio 2012, convertito dalla L. n. 27 del 24 marzo 2012.

III.1.5 Formalità per rifornimenti di carburante in esonero da accisa

A seconda del titolo in base al quale è concesso l'esonero il carburante dovrà essere o meno denaturato²²⁵.

Al riguardo si distingue tra "gasolio bianco" e "gasolio verde".

Il "gasolio bianco" è un prodotto non denaturato su cui grava l'accisa che deve essere assolta se il prodotto viene fornito ad unità da diporto per uso privato oppure esonerata se consegnato alle unità che ne hanno titolo²²⁶.

Il "gasolio verde" è un prodotto sottoposto denaturazione (nel corso della quale viene aggiunto un colorante verde) che rende il prodotto esente negli usi consentiti.

Le unità da diporto, sia comunitarie che di Paesi terzi in partenza da un porto italiano con diretta destinazione ad un porto fuori dall'Unione Europea che beneficiano del trattamento fiscale previsto per le provviste di bordo devono essere rifornite con "gasolio bianco", cioè con prodotto non denaturato²²⁷.

Tuttavia, per quanto riguarda i rifornimenti di carburante che vengono impiegati per unità in navigazione tra porti nazionali o comunitari, con tragitti includenti acque non comunitarie, l'Agenzia delle Dogane, modificando una precedente prassi, ha dato disposizioni per l'utilizzo di gasolio verde, cioè del prodotto denaturato²²⁸.

Le unità da diporto, sia comunitarie che di Paesi terzi, adibite esclusivamente ad attività di noleggio che navigano nelle acque comunitarie devono impiegare "gasolio verde", cioè prodotto denaturato.

L'imbarco del carburante è effettuato dietro presentazione del libretto di controllo e mediante la compilazione di un apposito "memorandum", de-

bitamente numerato, datato e firmato dall'esercente l'impianto o da un suo delegato e dal marittimo o comandante dell'imbarcazione rifornita.

Dal "memorandum" devono risultare le seguenti indicazioni²²⁹:

- generalità della ditta esercente l'impianto di distribuzione;
- estremi dell'imbarcazione rifornita;
- quantitativo di prodotto rifornito;
- dichiarazione di aver effettuato le prescritte annotazioni su libretto di controllo dell'imbarcazione.

Per le imbarcazioni battenti bandiera comunitaria o extracomunitaria, il rifornimento deve essere effettuato dietro presentazione della documentazione di bordo dell'imbarcazione, i cui estremi sono riportati nel "memorandum".

Sul "libretto di controllo", obbligatorio per tutte le imbarcazioni aventi titolo all'impiego di prodotti petroliferi agevolati, devono essere annotati gli imbarchi ed i consumi di prodotti petroliferi agevolati.

III.2. SERVIZI PORTUALI E CANTIERISTICI

III.2.1. Il presupposto territoriale per i servizi portuali e cantieristici

Le prestazioni di servizi afferenti la nautica da diporto, in particolare quelle rese dai porti turistici e dai cantieri, possono essere escluse dal campo di applicazione dell'IVA, non imponibili ovvero soggette ad imposta nei modi ordinari.

Queste prestazioni di servizi sono naturalmente escluse dal capo di applicazione dell'IVA quando manca il presupposto della territorialità,²³⁰ cioè quando il luogo di effettuazione delle stesse non si considera essere nel territorio dello Stato²³¹.

Si è già visto come la regola generale per stabilire il luogo di effettuazione delle prestazioni di servi-

225. *La materia è regolata dal D.M. 16 novembre 1995, n. 577/1995.*

226. *Esonero ai sensi dell'art. 254 del D.P.R. n. 43/1973.*

227. *Agenzia delle Dogane, circ. 20 luglio 2012 n. 88961.*

228. *Agenzia delle Dogane, ris. 20 luglio 2012, n. 88961.*

229. *Art. 4, comma 2, del D.M. n. 577/1995.*

230. *Si veda par. II.1.3.*

231. *Si considera comunque esistente il presupposto soggettivo dell'esercizio d'impresa trattandosi di porti turistici o cantieri.*

zi sia la seguente: le prestazioni di servizi resi tra soggetti passivi d'imposta (cosiddette business to business o B2B) si intendono eseguite nel territorio dello Stato quando il committente, cioè il destinatario delle stesse, è stabilito nel territorio dello Stato, mentre le prestazioni rese da soggetti passivi a non soggetti passivi, ad esempio privati consumatori, (cosiddette business to consumer o B2C) si intendono eseguite nel territorio dello Stato quando il soggetto passivo che rende la prestazione di servizi è stabilito nello Stato²³².

La regola generale suddetta opera integralmente per i servizi cosiddetti generici, quelli cioè per i quali non sussistono particolari disposizioni che derogano alla stessa²³³.

Nel caso delle prestazioni di servizi per la nautica rese da porti turistici e da cantieri ad unità da diporto si tratta appunto di prestazioni di servizi generiche alle quali si applica la regola generale.

Pertanto in relazione alle dette prestazioni di servizi occorre distinguere a seconda che le stesse siano eseguite da porti turistici e cantieri nei confronti di soggetti d'imposta, cioè di armatori esercenti attività commerciali, ovvero nei confronti di non soggetti d'imposta, cioè di privati consumatori o enti non commerciali.

In particolare le prestazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato se rese da un cantiere o porto turistico, non importa se italiano, comunitario o extracomunitario, ad un soggetto d'imposta (armatore) stabilito in Italia.

Inoltre le prestazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato se rese da un cantiere o porto turistico stabilito in Italia a un non soggetto d'imposta (privato), non importa se italiano, comunitario o extracomunitario²³⁴.

Non sono quindi effettuate nel territorio dello Stato le prestazioni rese da cantieri o porti turistici stabiliti in Italia nei confronti di soggetti d'imposta (armatori) stabiliti all'estero, sia in un Paese comunitario che extracomunitario.

Qualora il cantiere o il porto turistico stabilito in Italia effettui prestazioni nei confronti di soggetti

232. Si veda par. II.1.3.

233. Circolare n. 58/E del 31 dicembre 2009.

234. Art. 7 ter, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972.

passivi (armatori) stabiliti nel territorio di altro Stato membro della Unione Europea, e quindi escluse da IVA in Italia, sussiste comunque l'obbligo di emettere fattura con l'indicazione "non soggetta ad IVA ai sensi dell'art. 7 ter D.P.R. n. 633/1972"²³⁵ e di presentare in via telematica all'Agenzia delle dogane gli elenchi riepilogativi relativi alle prestazioni di servizi.

Negli elenchi riepilogativi delle prestazioni di servizi non si devono comprendere le operazioni per le quali non è dovuta l'imposta nello Stato membro in cui è stabilito il destinatario in quanto siano considerate non imponibili anche in detto Stato²³⁶.

III.2.2 Regime IVA per i servizi portuali o cantieristici

Ove sussista il presupposto della territorialità in base alle norme sopra citate, occorre considerare se si tratta di prestazioni di servizi che possono fruire di un regime di non imponibilità ad IVA in quanto operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione²³⁷ ovvero servizi internazionali²³⁸.

Le seguenti prestazioni di servizi sono non imponibili in quanto assimilati alle esportazioni:

- l'uso di bacini di carenaggio;
- la costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione, trasformazione, assemblaggio, allestimento, arredamento di tali unità, degli apparati motore e loro componenti;
- le prestazioni di servizi relative alle demolizioni delle unità stesse.

Rientrano inoltre in questa categoria di operazioni, sempre se relative ad unità da diporto per uso commerciale, le cessioni di apparati motori e loro componenti e di parti di ricambio.²³⁹

In relazione a queste operazioni è stato precisato che la non imponibilità vale sia nei confronti del contratto principale (quello stipulato dal com-

235. Art. 21, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972.

236. Art. 50, comma 6, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331.

237. Art. 8 bis, comma 1, lett. e) del D.P.R. n. 633/1972.

238. Art. 9, n. 6 del D.P.R. n. 633/1972.

239. Art. 8 bis, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972.

mittente con il cantiere o altro assuntore), sia di quelli immediatamente derivati (stipulati cioè tra il cantiere o altro assuntore e una o più imprese sub-contraenti)²⁴⁰.

Ne deriva che tutte le prestazioni di servizi necessarie, come mezzo a fine, per la costruzione, manutenzione, riparazione delle navi e unità da diporto ad uso commerciale godono del regime di non imponibilità, a prescindere da particolari requisiti soggettivi degli assuntori dei lavori o dagli schemi contrattuali posti in essere per la realizzazione dell'opera²⁴¹.

Conseguentemente le prestazioni suddette svolte in forza di contratti di appalto o subappalto stipulati con l'armatore o il costruttore della nave sono anch'esse soggetti al predetto regime di non imponibilità²⁴².

Sono inoltre considerati non imponibili in quanto servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali i trattamenti eseguiti su unità da diporto di provenienza estera non ancora definitivamente importati, nonché su beni nazionali, nazionalizzati o comunitari destinati ad essere esportati da o per conto del prestatore del servizio o del committente non residente nel territorio dello Stato.²⁴³

I trattamenti in questione sono i seguenti:

- le lavorazioni, compresi il montaggio, l'assemblaggio e l'adattamento ad altri merci;
- le trasformazioni;
- le riparazioni, compresi il riattamento e la messa a punto²⁴⁴.

Occorre ancora una volta sottolineare che i detti servizi sono non imponibili soltanto se esiste il presupposto territoriale cioè se sono effettuati sul territorio dello Stato.

240. Agenzia delle Entrate, ris. 18 aprile 1986, n. 356560.

241. Agenzia delle Entrate, ris. 17 maggio 2010, n. 37/E.

242. Agenzia delle Entrate, ris. 18 aprile 1986, n. 356560 e ris. 2 ottobre 1986, n. 415373.

243. Art. 9, comma 1, n. 9, del D.P.R. n. 633/1972 che richiama l'art. 176 del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43.

244. Art. 176 del D.P.R. n. 43/1973.

Pertanto le prestazioni di servizi eseguite da un soggetto d'imposta nazionale, ad esempio un cantiere italiano, su beni nazionali, nazionalizzati o comunitari destinati ad essere esportati, rientrano nel regime di non imponibilità solo nel caso in cui il committente straniero non sia un soggetto d'imposta, ad esempio quando si tratti di un privato consumatore residente all'estero. Se invece il committente straniero sia un soggetto d'imposta, ad esempio un armatore comunitario o extracomunitario, l'operazione deve considerarsi esclusa dal campo di applicazione dell'IVA in Italia.

Trattandosi di operazione esclusa anziché non imponibile, ovviamente il relativo corrispettivo non costituirà plafond per gli esportatori abituali.

Infine se le dette prestazioni di servizi sono effettuate da un cantiere italiano nei confronti di un soggetto d'imposta nazionale, la fattura relativa dovrà essere emessa con l'applicazione dell'IVA con aliquota ordinaria senza che abbia alcuna rilevanza la successiva esportazione del bene²⁴⁵.

Al riguardo è stato precisato che qualora un soggetto d'imposta italiano effettui una lavorazione o un'altra delle dette prestazioni su di un'unità da diporto per conto di un committente estero e si rivolga ad un altro soggetto d'imposta italiano per fargli eseguire una parte del lavoro, quest'ultima operazione è soggetta ad IVA in quanto il committente della stessa non è un soggetto residente all'estero, a nulla rilevando che la detta unità sia poi destinata ad essere esportata.

Rientrano infine nella categoria dei servizi non imponibili in quanto considerati servizi internazionali quelli prestati nei porti per la movimentazione dei mezzi di trasporto, comprese le unità da diporto, nonché quelli resi dagli agenti marittimi raccomandatari²⁴⁶.

È stato tuttavia precisato che i porti turistici, essendo destinati prevalentemente all'ormeggio di unità da diporto, non rientrano nella nozione di porto ai fini IVA in quanto presentano solo il carattere di un parcheggio nautico. Conseguentemente i servizi che vengono forniti all'interno dei porti turistici non possono fruire della suddetta non imponibilità dell'imposta²⁴⁷.

245. Agenzia delle Entrate, ris. 10 agosto 2007, n. 223/E.

246. Art. 9, comma 1, n. 6, del D.P.R. n. 633/1972.

247. Agenzia delle Entrate, ris. 11 marzo 2002, n. 82/E.

Qualora le prestazioni rese da cantieri o porti turistici rientrino nel campo di applicazione dell' IVA italiana e non siano rispettate le condizioni per fruire del regime di non imponibilità, l'operazione deve essere regolarmente assoggettata all'imposta.

Se si tratta di prestazioni soggette ad IVA rese da parte di cantiere, porto turistico o da altro prestatore non residenti, tutte le formalità relative alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi rese nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato devono essere adempiute da questi ultimi²⁴⁸.

In particolare, il soggetto nazionale committente della prestazione e, conseguentemente, debitore dell'imposta, adempie - in presenza di un prestatore comunitario - gli obblighi di fatturazione e di registrazione integrando con IVA la fattura ricevuta dal prestatore estero ed annotandola nel registro IVA delle fatture di vendita e di acquisto²⁴⁹.

In presenza di un prestatore extra-Ue, invece, il committente nazionale assolve l'imposta mediante emissione di autofattura.

L'obbligo di integrazione della fattura ovvero di emissione dell'autofattura si rende applicabile anche quando il prestatore non residente sia identificato nel territorio dello Stato tramite la nomina di un rappresentante fiscale²⁵⁰ ovvero mediante identificazione diretta da parte dello stesso soggetto non residente²⁵¹.

248. Art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972.

249. Artt. 46 e 47 del DL n. 331 del 1993.

250. Art. 17, comma 3 del D.P.R. n. 633 del 1972.

251. Artt. 35 ter del D.P.R. n. 633 del 1972





**IV.
LA LOCAZIONE,
IL LEASING
ED IL NOLEGGIO
DI UNITÀ DA DIPORTO**

IV.1. LA LOCAZIONE DI UNITÀ DA DIPORTO

IV.1.1. Il contenuto del contratto di locazione di unità da diporto

La locazione di unità da diporto è il contratto con il quale una parte (locatore) si obbliga verso corrispettivo a cedere il godimento dell'unità da diporto ad un'altra parte (conduttore o locatario) per un periodo di tempo determinato²⁵².

A seguito della stipula del contratto di locazione, l'unità da diporto locata viene detenuta dal conduttore il quale esercita la navigazione e ne assume la responsabilità ed i rischi²⁵³.

Il conduttore è comunque responsabile in solido con il conducente dell'unità da diporto se non prova che la circolazione della stessa sia avvenuta contro la sua volontà²⁵⁴.

Qualora si tratti di un contratto di locazione relativo a imbarcazioni e navi da diporto, esso deve essere fatto per iscritto, pena la sua nullità e tenuto a bordo in originale o in copia conforme²⁵⁵. Le stesse formalità valgono anche in caso di sublocazione o di cessione del contratto di locazione²⁵⁶.

Se il contratto non viene rinnovato dopo la scadenza del termine in esso stabilito ed il conduttore conserva ancora la detenzione dell'unità da diporto, il contratto non può intendersi rinnovato per tale motivo²⁵⁷.

Nel caso di ritardo nella riconsegna per causa imputabile al conduttore e per un periodo di tempo non eccedente la decima parte della durata del contratto di locazione, non si fa luogo a liquidazione di danni ma al locatore, per il periodo di tempo eccedente la durata del contratto, è dovuto un corrispettivo in misura doppia rispetto a quella stabilita dal contratto. La disposizione suddetta può essere derogata contrattualmente dalle parti²⁵⁸.

252. Art. 42, comma 1, del D. Lgs. n. 171/2005.

253. Art. 42, comma 2, del D. Lgs. n. 171/2005.

254. Combinato disposto dall'art. 40, comma 1, del D. Lgs. n. 171/2005 e dell'art. 2054 del Codice Civile.

255. Art. 42, comma 3, del D. Lgs. n. 171/2005.

256. Art. 42, comma 4, del D. Lgs. n. 171/2005.

257. Art. 43, comma 1, del D. Lgs. n. 171/2005.

258. Art. 43 del D. Lgs. n. 171/2005.

I diritti derivanti dal contratto di locazione si prescrivono con il decorso di un anno. Tale termine di prescrizione decorre dalla scadenza del contratto ovvero dalla riconsegna della unità da diporto nella ipotesi di un ritardo non eccedente la decima parte della durata del contratto di locazione²⁵⁹.

Il locatore è tenuto a consegnare al conduttore l'unità da diporto con le relative pertinenze in perfetta efficienza, completa di tutte le dotazioni di sicurezza, munita dei documenti necessari per la navigazione e coperta dall'assicurazione per la responsabilità civile²⁶⁰.

Il conduttore è tenuto ad usare l'unità da diporto secondo le caratteristiche tecniche risultanti dalla licenza di navigazione e in conformità alle finalità di diporto²⁶¹.

IV.1.2. Regime IVA per l'acquisto di unità da diporto destinate alla locazione

Il Codice della Nautica da Diporto riconosce espressamente la possibilità che un'unità da diporto sia adibita dal proprietario o armatore, persona fisica o giuridica, allo svolgimento di un'attività di locazione nei confronti di altri soggetti, venendosi in tal modo a configurare l'esercizio di un'attività commerciale²⁶².

In tal caso il proprietario o armatore deve essere iscritto alla Camera di Commercio nel registro delle imprese come ditta individuale o come società aventi per oggetto la detta attività di locazione nel settore nautico. Inoltre l'utilizzazione dell'unità da diporto per un'attività di locazione deve essere annotata nei registri marittimi d'iscrizione specificandosi il nome del proprietario o armatore, l'attività svolta nonché gli estremi della loro iscrizione nel registro delle imprese. Tali dati devono essere anche annotati sulla licenza di navigazione²⁶³.

Le unità da diporto ad uso commerciale possono essere utilizzate esclusivamente per le attività cui sono adibite. In altre parole non è ammesso che un privato svolga un'attività di locazione con un'u-

259. Art. 44 del D. Lgs. n. 171/2005.

260. Art. 45 del D. Lgs. n. 171/2005.

261. Art. 46, comma 1, del D. Lgs. n. 171/2005.

262. Art. 2, comma 1, del D. Lgs. n. 171/2005. Si veda in proposito il par. I.1.1.

263. Art. 16 del D. Lgs. N. 171/2005. Si veda in proposito il par. II.1.2.

264. Art. 2, comma 4, del D. Lgs. n. 171/2005.

unità da diporto non adibita ad uso commerciale o che viceversa un armatore adibisca ad un uso privato un'unità da diporto registrata per uso commerciale. Come si dirà più oltre è tuttavia prevista la possibilità di un noleggio occasionale di un'unità da diporto registrata ad uso privato²⁶⁵.

Qualora l'attività di locazione di unità da diporto venga esercitata senza l'osservanza delle suddette formalità è prevista l'applicazione di sanzioni amministrative²⁶⁶.

Le cessioni di navi ed altre unità da diporto non sono imponibili agli effetti dell'IVA a condizione che:

- siano adibite alla navigazione in alto mare, e
- siano destinate all'esercizio di attività commerciali.

Le condizioni suddette devono sussistere entrambe.

Si deve ritenere che siano adibite alla navigazione in alto mare le unità che in base alle categorie di progettazione siano abilitate ad uscire dalle acque territoriali²⁶⁷ e che effettivamente escano da tali acque per l'esercizio della loro attività.

Al fine di sottolineare il necessario requisito della commercialità, il legislatore aveva originariamente escluso specificamente dal regime della non imponibilità le unità di diporto per le quali all'epoca non era prevista la possibilità di un utilizzo commerciale.

In ragione della successiva evoluzione della nozione di navigazione da diporto, estesa anche all'utilizzo di unità da diporto per fini commerciali, è stato riconosciuto in via amministrativa²⁶⁸, che il regime della non imponibilità torna applicabile anche alla cessione di unità da diporto purché esse siano adibite specificamente ed esclusivamente ad attività commerciali, e quindi anche ad un'attività di locazione²⁶⁹.

Ai fini della corretta individuazione delle unità da diporto ammesse a fruire del trattamento di non imponibilità occorre fare riferimento agli obblighi di registrazione in vigore. In particolare:

- per le navi e le imbarcazioni da diporto risulta

265. Si veda par. IV. 3.6

266. Art. 55 del D. Lgs. n. 171/2005.

267. Si veda par. I.3.2.

268. Agenzia delle Entrate, ris. n. 94/E del 27 marzo 2002.

269. Art. 3 della L. n. 172/2003.

necessaria l'annotazione nei registri di iscrizione e sulla licenza di navigazione dell'utilizzo del bene per finalità di noleggio;

- per i natanti da diporto gli esercenti attività di noleggio oltre ad assolvere all'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese, devono comprovare di essere stati autorizzati dalla locale autorità marittima all'impiego dei natanti mediante contratti di noleggio; è inoltre necessario che i natanti siano immatricolati nei registri alla stregua delle imbarcazioni in quanto solo con questa formalità può attestarsi l'utilizzo per finalità commerciali²⁷⁰.

È stato precisato che il regime di non imponibilità può tornare applicabile anche se l'attività commerciale è esercitata a mezzo di unità da diporto non iscritte nel Registro Internazionale, così come in un primo momento sembrava doversi ritenere²⁷¹.

Al riguardo è stato ritenuto sufficiente che le navi da diporto siano iscritte in registri tenuti dalle Capitanerie di porto e che le imbarcazioni da diporto siano iscritte in registri tenuti dalle Capitanerie di porto, dagli Uffici Circondariali marittimi o dagli Uffici della Motorizzazione civile.

Poiché anche il registro delle navi in costruzione²⁷² è tenuto presso le Capitanerie di porto, deve ritenersi che anche i corrispettivi pagati nel corso della costruzione di navi registrate in tale registro possano immediatamente fruire del regime di non imponibilità sempre che ne esistano i presupposti.

Al fine di ottenere la non imponibilità IVA è comunque necessario che l'acquirente dell'unità da diporto dimostri al venditore che esistano i requisiti suddetti. In mancanza di tale prova il venditore è tenuto ad applicare l'imposta con l'aliquota normale.

IV.1.3 Il presupposto territoriale per la locazione di unità da diporto

A partire dal 1 gennaio 2010 il presupposto territoriale per le locazioni di unità da diporto è stato profondamente modificato²⁷³.

270. Agenzia delle Entrate, circ. n. 4e3 del 29 settembre 2011, punto 3.6.

271. Agenzia delle Entrate, risoluzioni n. 95 del 14 marzo 2008 e n. 79 del 6 marzo 2008.

272. Si veda par. I.2.4.

273. D. Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18, che ha recepito la direttiva CE 2008/8.

Secondo l'attuale normativa si considerano effettuate nel territorio dello Stato (quindi rientrano nel campo di applicazione dell'IVA italiana) le locazioni di unità da diporto a breve termine, cioè di durata non superiore ai 90 giorni, quando esse sono messe a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato e sempre che siano utilizzate all'interno del territorio dell'Unione Europea²⁷⁴.

Si considerano parimenti effettuate nel territorio dello Stato le locazioni di unità da diporto quando esse sono messe a disposizione del destinatario al di fuori del territorio dell'Unione Europea e sono utilizzate nel territorio dello Stato.

Sono viceversa esclusi dal campo di applicazione dell'IVA per mancanza del presupposto territoriale le locazioni a breve termine di unità da diporto quando le stesse siano messe a disposizione del destinatario in un altro Paese dell'Unione Europea ovvero in un Paese estero o comunque quando non siano utilizzate nel territorio dello Stato²⁷⁵.

Qualora vi sia una locazione a lungo termine, cioè di durata superiore ai 90 giorni, non esistendo alcuna deroga alla regola generale, quest'ultima torna pienamente applicabile. In tal caso pertanto la locazione deve considerarsi effettuata nel territorio dello Stato:

- quando il locatario è un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato;
- quando il locatore è un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato ed il locatario non è un soggetto passivo²⁷⁶.

IV.1.4. Regime IVA dei canoni di locazione

La locazione di navi ed altre unità da diporto non è imponibile agli effetti dell'IVA a condizione che si tratti di unità

- adibite alla navigazione in alto mare, e
- destinate all'esercizio di attività commerciali²⁷⁷.

Le condizioni suddette devono sussistere entrambe.

Si deve ritenere che siano adibite alla navigazione in alto mare le unità che in base alle categorie di

progettazione siano abilitate ad uscire dalle acque territoriali²⁷⁸ e che effettivamente escano da tali acque per l'esercizio della loro attività.

In via amministrativa è stato precisato che il regime di non imponibilità trova applicazione non solo in termini oggettivi, ma anche in dipendenza di precisi requisiti soggettivi che connotano l'attività svolta dal soggetto che ha preso a noleggio l'unità da diporto²⁷⁹.

La non imponibilità costituisce infatti un beneficio concesso affinché, nell'ambito dei traffici internazionali, non risultino gravati dall'imposta i diversi passaggi tra gli operatori commerciali. Conseguentemente, nel caso in cui le operazioni di locazione di unità da diporto siano effettuate nei confronti di privati, oppure nei confronti di imprese che le utilizzino per finalità ludiche, sportive, ricreative o comunque non riconducibili all'esercizio di attività commerciali, i relativi canoni sono soggetti ad imposta, con l'applicazione dell'aliquota ordinaria²⁸⁰.

Tale interpretazione non è in contrasto con la possibilità che la stessa unità da diporto data in locazione per un uso non commerciale, sia stata acquistata in regime di non imponibilità IVA. Infatti il locatore che l'ha acquistata ne ha fatto un uso commerciale adibendola alla sua impresa, mentre il conduttore ne ha fatto un uso privato utilizzando-la per finalità ludiche, sportive o ricreative.

Come si è detto se la locazione comporti l'utilizzo dell'unità da diporto soltanto all'interno delle acque territoriali comunitarie, l'IVA è dovuta sull'intero canone di locazione. Qualora invece detto utilizzo avvenga sia dentro che fuori le acque territoriali comunitarie, il locatore deve applicare l'IVA sui canoni di locazione in proporzione al periodo di permanenza nelle acque territoriali comunitarie rispetto alla durata totale del noleggio.

Date le oggettive difficoltà di seguire con precisione gli spostamenti delle unità da diporto nelle acque internazionali ed in quelle territoriali comunitarie, al fine di stabilire la quota parte di corrispettivo

²⁷⁸ Si veda par. 1.3.2. *Possono uscire dalle acque territoriali le categorie di progettazione A, B e C.*

²⁷⁹ Agenzia delle Entrate, circ. n. 43/E del 29 settembre 2011, punto 3.2.

²⁸⁰ In tal senso anche la sentenza della Corte di Giustizia Europea del 22 dicembre 2010, causa C-116/10.

²⁷⁴ Art. 7 quater del D.P.R. n. 633/1972.

²⁷⁵ Agenzia delle Entrate, circ. n. 43/E, punto 2.2.

²⁷⁶ Art. 7 ter, comma 1.

²⁷⁷ Art. 8 bis, comma 1, lett. e) del D.P.R. n. 633/1972.

LA LOCAZIONE, IL LEASING ED IL NOLEGGIO DI UNITÀ DA DIPORTO

da assoggettare ad imposta è stata stabilita in via amministrativa la facoltà di utilizzare percentuali presuntive di utilizzo delle unità da diporto entro il territorio dell'Unione Europea stabilite forfettariamente in relazione al tipo di propulsione (motore o vela) ed alla lunghezza delle unità stesse²⁸¹.

Tale facoltà non è venuta meno a seguito delle modifiche apportate alla definizione del luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi²⁸².

Nella seguente tabella sono indicate le percentuali forfettarie del canone di locazione soggetto ad IVA, nonché la percentuale di carico fiscale effettivo tenendo conto dell'aliquota del 21%.

TIPOLOGIA	% CANONE SOGGETTO IVA	CARICO FISCALE EFFETTIVO
unità a motore o a vela oltre 24 m.	30%	6,3 %
unità a vela tra i 20,01 ed i 24,00 m. ed unità a motore tra i 16,01 e i 24 m.	40%	8,4%
unità a vela tra i 10,01 e i 20 m. ed unità a motore tra i 12,01 e i 16 m.	50%	10,5%
unità a vela fino a 10 m. ed unità a motore tra i 7,51 e i 12 m. se iscritte nel registro imbarcazioni	60%	12,6%
unità a motore fino a 7,50 m. se iscritte nel registro imbarcazioni	90%	18,9%
unità abilitate solo alla navigazione in acque protette	100%	21%

Le percentuali forfettarie suddette tengono già conto delle normali soste del unità da diporto (ad esempio per rimessaggi a secco per l'inverno, interventi di manutenzione ordinaria in cantiere ecc.).

Pertanto il mancato utilizzo dell'unità per tali ra-

²⁸¹ Agenzia delle Entrate, circ. 7 giugno 2002, n. 49, che modifica la precedente circ. 2 agosto 2001, n. 76.

²⁸² Agenzia delle Entrate, circ. 29 settembre 2011, n. 43, punto 2.1.

gioni non costituisce, isolatamente considerato, elemento idoneo a mettere in discussione l'applicazione delle dette percentuali forfettarie²⁸³.

In sostanza quindi l'aliquota IVA applicabile sui canoni di locazione è sempre quella normale del 21%, ma la base imponibile sulla quale essa trova applicazione è minore in quanto si riferisce soltanto alla parte dei canoni riferibile al periodo di permanenza nelle acque territoriali comunitarie.

La riduzione della base imponibile IVA dovuta all'utilizzo del bene per il periodo trascorso, o che si presume trascorso, fuori dalle acque territoriali comunitarie, vale anche per i canoni di locazione di unità da diporto, a nulla rilevando che l'uso di tali unità sia privato o commerciale.

IV.1.5. Regime IVA ed accise per il rifornimento di unità da diporto date in locazione

Sulla base della sostanziale differenza di contenuto sul piano civilistico tra locazione e noleggio, l'Agenzia delle Dogane e successivamente l'Agenzia delle Entrate hanno ritenuto che il trattamento fiscale ai fini delle accise e dell'IVA in relazione al rifornimento di unità da diporto oggetto di un contratto di locazione ovvero di un contratto di noleggio debba essere differente.

L'Agenzia delle Dogane ha precisato che la fornitura di prodotti petroliferi non è soggetta ad accisa nel caso di unità da diporto oggetto di contratti di noleggio, mentre tale imposta si applica nel caso di unità da diporto oggetto di contratti di locazione²⁸⁴.

In proposito si è precisato che l'agevolazione fiscale in questione non può trovare applicazione nell'ipotesi di locazione di unità da diporto in quanto tale contratto si risolve nel mero trasferimento della disponibilità del bene dal locatore al conduttore, con assunzione in capo al conduttore, vale a dire al semplice diportista privato, di ogni onere e rischio connesso alla navigazione, nonché di ogni aspetto organizzativo concernente l'armamento e la gestione del mezzo. Il locatore, pertanto, pur conseguendo un vantaggio economico sotto forma di corrispettivo, rimane del tutto estraneo

²⁸³ Agenzia delle Entrate, circ. n. 38 del 22 luglio 2009.

²⁸⁴ Agenzia delle Dogane, nota n. 7206/00 dell'8 febbraio 2001.

all'impiego dell'unità nella navigazione. Le accise devono pertanto gravare sul privato consumatore.

Per quanto di sua competenza l'Amministrazione finanziaria ha stabilito, con specifico riguardo alle operazioni di rifornimento di prodotti petroliferi (bunkeraggio) a bordo di unità da diporto oggetto di contratti di noleggio, che si tratta di operazioni non imponibili ad IVA²⁸⁵, così come previsto per le navi commercial²⁸⁶, mentre altrettanto non vale per le unità da diporto oggetto di contratti di locazione.

E' stato al riguardo precisato che per una corretta individuazione delle unità da diporto adibite ad attività di noleggio o di locazione occorre fare riferimento agli obblighi di registrazione previsti dalla vigenti disposizioni.

Per le navi e le imbarcazioni da diporto è necessaria l'annotazione nei registri di iscrizione e sulla licenza di navigazione dell'utilizzo del bene per finalità di noleggio.

Per quanto riguarda i natanti da diporto che non sono soggetti all'obbligo di iscrizione nei registri marittimi, chi esercita l'attività di noleggio, oltre ad assolvere all'obbligo di iscrizione alla Camera di Commercio nel registro delle imprese come ditta individuale o come società esercente un'attività commerciale nel settore nautico, deve anche comprovare di essere in possesso dell'autorizzazione rilasciata dalla locale autorità marittima all'impiego dei natanti mediante contratti di noleggio.

IV.2 LA LOCAZIONE FINANZIARIA (LEASING) DI UNITA' DA DIPORTO

IV.2.1. Il contenuto del contratto di locazione finanziaria (leasing) di unità da diporto

Il contratto di locazione finanziaria (leasing) non è definito dal Codice Civile. Pur avendo alcuni elementi in comune con il contratto di locazione, se ne differenzia nettamente, oltre che per alcune peculiarità giuridiche, anche in relazione ad una diversa funzione economica. Tuttavia, da un punto di vista civilistico si applicano, ove compatibili, le disposizioni relative al contratto di locazione²⁸⁷.

285. Agenzia delle Entrate, ris.n. 94 del 21 marzo 2002.

286. Art. 8 bis, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972.

287. Artt. 1571 e seguenti del Codice Civile.

Mediante il contratto di locazione finanziaria di un'unità da diporto, una società di leasing (locatore) acquista un'unità da diporto prescelta dal cliente (conduttore o utilizzatore) e gliela concede in uso per un determinato periodo di tempo, dietro il pagamento di un canone periodico.

Dopo il versamento dell'ultimo canone l'utilizzatore ha la facoltà di riscattare l'unità da diporto versando un corrispettivo predeterminato oppure può recedere dal contratto non riscattando il bene che rimane in questo caso di proprietà della società di leasing.

Le unità da diporto utilizzate a titolo di locazione finanziaria con facoltà di acquisto sono iscritte a nome del locatore (società di leasing) con specifica annotazione sul registro di iscrizione e sulla licenza di navigazione del nominativo dell'utilizzatore e della data di scadenza del relativo contratto²⁸⁸.

Ai fini dell'annotazione sui registri dell'utilizzatore a titolo di leasing è necessario presentare all'ufficio di iscrizione dell'unità da diporto copia del contratto di locazione finanziaria registrato o in corso di registrazione nonché ricevuta attestante l'avvenuto pagamento dell'imposta di registro.

Il contratto di locazione finanziaria delle imbarcazioni e delle navi da diporto deve essere redatto per iscritto a pena di nullità²⁸⁹ e deve essere registrato. Non sussiste invece l'obbligo della sua tenuta a bordo in originale o in copia conforme²⁹⁰.

In caso di violazione di disposizioni di natura amministrativa, l'utilizzatore a titolo di locazione finanziaria è obbligato in solido con l'autore della violazione al pagamento della somma da questi dovuta, se non prova che la navigazione è avvenuta contro la sua volontà. In nessun caso è obbligata al pagamento delle sanzioni la società di leasing che giuridicamente è proprietaria dell'unità da diporto²⁹¹.

Per quanto riguarda la responsabilità civile, l'utilizzatore dell'unità da diporto presa in locazione finanziaria è responsabile in solido con il conducente, mentre, come nel caso precedente, non è in alcun modo responsabile la società di leasing²⁹².

288. Art. 16 del D. Lgs. n. 171/2005.

289. Art.117 del D. Lgs. n. 1 settembre 1993, n.385.

290. Art. 47 del D. Lgs. n. 171/2005.

291. Art. 53, comma 5, del D. Lgs. n. 171/2005.

292. Art. 40, comma 2, del D. Lgs. n. 171/2005.

In sostanza il contratto di locazione finanziaria ha la natura di un finanziamento concesso dalla società di leasing all'utilizzatore per fargli ottenere l'uso di un bene che tuttavia giuridicamente rimane di proprietà della società di leasing stessa fino all'eventuale riscatto finale da parte dell'utilizzatore che determina la cessione del bene²⁹³.

IV.2.2. Il presupposto territoriale per il leasing nautico

A partire dal 1° gennaio 2010 è entrata in vigore la nuova disciplina comunitaria riguardante tra l'altro il luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi²⁹⁴.

La regola generale relativa al presupposto della territorialità per le prestazioni di servizi è che esse si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

- quando sono rese a committenti soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato²⁹⁵;
- quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato²⁹⁶.

In altri termini, come regola generale, le prestazioni di servizi resi tra soggetti passivi d'imposta (cosiddette business to business o B2B) si intendono eseguite nel territorio dello Stato quando il committente, cioè il destinatario delle stesse, è stabilito nel territorio dello Stato, mentre le prestazioni rese da soggetti passivi a non soggetti passivi, ad esempio privati consumatori (cosiddette business to consumer o B2C) si intendono eseguite nel territorio dello Stato quando il soggetto passivo che rende la prestazione di servizi è stabilito nello Stato.

293. Art. 15 della Sesta Direttiva, n. 77/388, ora articolo 148 della Direttiva 2006/112.

294. Con il D. Lgs. n. 18 dell' 11 febbraio 2010 è stata recepita la direttiva comunitaria 2008/8/CE.

295. L'art. 7, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972 dispone che per "soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato" si intende un soggetto passivo domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero, ovvero una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato e residenti all'estero, limitatamente alle operazioni da essi arrese o ricevute. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche si considera domicilio nel luogo in cui si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva.

296. Art. 7 ter, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972.

Anche per la locazione finanziaria (leasing) di unità da diporto a non soggetti d'imposta valgono le eccezioni alla regola generale per la determinazione del luogo di effettuazione della prestazione di servizi già esaminate per la locazione ed il noleggio.

Il leasing nautico per sua natura non può essere una prestazione di servizi a breve termine in quanto la sua durata supera sempre i 90 giorni. Tornano pertanto applicabili le eccezioni alla regola generale del presupposto territoriale previste per i servizi non a breve termine.

Per stabilire il regime IVA applicabile ad una operazione di leasing nautico occorre considerare se le prestazioni vengono effettuate nei confronti di soggetti passivi d'imposta (B2B) ovvero nei confronti di non soggetti passivi (B2C).

Nessuna deroga alla regola generale della territorialità è stata introdotta per quanto riguarda le dette prestazioni rese da una società di leasing nei confronti di committenti che siano soggetti passivi d'imposta (B2B).

Pertanto una prestazione di leasing deve considerarsi effettuata nel territorio dello Stato quando il soggetto che ha preso in leasing un'unità da diporto è un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato.

Del tutto irrilevante è in questo caso la circostanza che la società di leasing sia italiana, comunitaria o estera.

Rimane invece esclusa dall'IVA italiana una prestazione di leasing resa ad un soggetto passivo stabilito in altro Paese dell'Unione Europea ovvero in un Paese terzo.

Se invece le operazioni di leasing sono svolte da una società di leasing nei confronti di non soggetti d'imposta (B2C), ad esempio consumatori privati²⁹⁷, esse si considerano effettuate nel territorio dello Stato soltanto se la società di leasing è stabilita nel territorio dello Stato.

Rimane esclusa dall'IVA italiana una prestazione di leasing resa da una società di leasing stabilita

297. Rientrano tra i consumatori privati anche le persone fisiche che pur esercitando un'attività di impresa, arte o professione acquisiscono il mezzo nautico in leasing per il proprio uso personale.

in altro Paese dell'Unione Europea ovvero in un Paese terzo.

IV.2.3. Regime IVA del leasing nautico

Come si è detto in relazione al presupposto territoriale dell'IVA²⁹⁸, le prestazioni di servizi derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto, e pertanto anche di unità da diporto, rese da soggetti domiciliati o residenti in Italia sono escluse dal campo di applicazione dell'imposta se utilizzate fuori dal territorio, comprese le acque territoriali, dell'Unione Europea²⁹⁹.

Conseguentemente, nel caso di una locazione finanziaria di un'unità da diporto stipulata tra una società italiana ed un qualsiasi soggetto italiano o estero, l'IVA si applica solo in relazione all'utilizzo che di tale unità venga fatto entro le acque territoriali dell'Unione Europea.

Ciò significa che se, ad esempio, l'unità da diporto viene utilizzata esclusivamente fuori dalle acque territoriali comunitarie i canoni di leasing non sono imponibili ad IVA e, di converso, se il suo utilizzo avviene esclusivamente all'interno delle acque territoriali comunitarie, l'IVA è dovuta sull'intero importo dei canoni stessi.

Qualora, come normalmente avviene, vi sia un utilizzo misto dell'unità da diporto, dentro e fuori le acque territoriali comunitarie, le società di leasing devono applicare l'IVA sui canoni di leasing in proporzione al periodo di permanenza nelle acque territoriali comunitarie rispetto alla durata totale della locazione, anche finanziaria, o del noleggio. Date le oggettive difficoltà di seguire con precisione gli spostamenti delle unità da diporto nelle acque internazionali ed in quelle territoriali comunitarie, al fine di stabilire la quota parte di corrispettivo da assoggettare ad imposta è stato stabilita in via amministrativa la facoltà di utilizzare percentuali presuntive di utilizzo delle unità da diporto entro il territorio dell'Unione Europea.

Pertanto qualora non vi siano prove certe in ordine all'effettivo utilizzo dell'unità da diporto, e risulti quindi difficoltoso valutare l'effettiva permanenza della stessa fuori delle acque territoriali comunitarie, è stato ammesso in via amministrativa che le società di leasing possano procedere ad una determinazione di tale permanenza sulla base di percentuali stabilite for-

fetariamente in relazione al tipo di propulsione (motore o vela) ed alla lunghezza dell'unità da diporto³⁰⁰.

Ciò significa che l'aliquota IVA applicabile è sempre quella normale del 21%, ma la base imponibile su cui essa trova applicazione è minore in quanto si riferisce soltanto alla parte dei canoni di leasing, di locazione o di noleggio riferibili al periodo di permanenza nelle acque territoriali comunitarie. Si verifica in tal modo una riduzione del carico effettivo dell'IVA.

Se l'effettivo utilizzo dell'unità da diporto fuori dalle acque territoriali comunitarie è superiore a quello risultante dalla forfetizzazione è possibile considerare la percentuale effettiva di esclusione da IVA dei canoni corrisposti dall'utilizzatore anziché la percentuale fissata forfetariamente. In tal caso però spetta all'utilizzatore l'onere della prova del maggior periodo passato fuori dalle acque territoriali e quindi della maggiore percentuale di corrispettivo esclusa da imposta.

La percentuali di forfetizzazione sono indicate nella seguente tabella:

TIPOLOGIA	% CANONE SOGGETTO IVA	CARICO FISCALE EFFETTIVO
unità a motore o a vela oltre 24 m.	30%	6,3 %
unità a vela tra i 20,01 ed i 24,00 m. ed unità a motore tra i 16,01 e i 24 m.	40%	8,4%
unità a vela tra i 10,01 e i 20 m. ed unità a motore tra i 12,01 e i 16 m.	50%	10,5%
unità a vela fino a 10 m. ed unità a motore tra i 7,51 e i 12 m. se iscritte nel registro imbarcazioni	60%	12,6%
unità a motore fino a 7,50 m. se iscritte nel registro imbarcazioni	90%	18,9%
unità abilitate solo alla navigazione in acque protette	100%	21%

298. Si veda par. I.2.3.

299. Art. 7, comma 4, lett. f), del D.P.R. n. 633/1972, modificato dall'art. 48 della Legge 21 novembre 2000 n. 342.

300. Agenzia delle Entrate, circ. 7 giugno 2002 n. 49 che modifica la precedente circolare 2 agosto 2001, n. 76/E.

Le percentuali forfetarie suddette tengono già conto delle normali soste delle unità da diporto (ad esempio per rimessaggi a secco per l'inverno, interventi di manutenzione ordinaria in cantiere ecc.). Pertanto il mancato utilizzo dell'unità per tali ragioni non costituisce, isolatamente considerato, elemento idoneo a mettere in discussione l'applicazione delle dette percentuali forfetarie³⁰¹.

Qualora il contratto di leasing sia stipulato in relazione ad unità da diporto adibite ad un uso commerciale, compresi gli yacht commerciali, ferma restando l'esclusione dal campo d'applicazione dell'IVA della parte dei canoni presumibilmente afferenti la permanenza fuori dalle acque territoriali comunitarie, la restante parte dei canoni, come pure l'importo del riscatto finale del bene, devono considerarsi rientrare nel campo di applicazione dell'IVA sia pure come operazioni non imponibili.

La delineata tassazione del leasing si dimostra molto conveniente soprattutto per i privati o comunque per coloro che non possono portare l'IVA in detrazione, siano essi italiani o stranieri. Anche questi ultimi possono beneficiare del trattamento suddetto purché la società di leasing sia italiana.

Da notare infine che il pagamento di un corrispettivo per l'acquisto diretto di un'unità da diporto, al contrario di quanto avviene per il pagamento di canoni di un contratto di leasing, non può fruire di alcun abbattimento del carico fiscale IVA in base alle dette percentuali di forfetizzazione.

Si deve ritenere che non vi sia comunque intento elusivo nella scelta di acquistare un'unità da diporto utilizzando lo schema del leasing nautico in luogo della compravendita, e ciò anche se alcuni parametri (ad esempio maxicanone, durata e riscatto) fossero atipici rispetto ai normali contratti di leasing.

La particolare natura del bene finanziato nonché la circostanza che sovente il leasing nautico è rivolto a privati consumatori possono giustificare l'esigenza per le società di leasing di limitare i rischi mediante maxicanoni elevati e durate contrattuali brevi.

Come riportato nella pubblicazione "Vademecum del leasing nautico" (Assilea, Ucina, in collaborazione con Agenzia delle Entrate, ottobre 2010),

³⁰¹ Agenzia delle Entrate, circ. n. 38 del 22 luglio 2009.

potrebbero porre in dubbio l'esistenza di contratti di leasing nautico:

- maxicanone alla stipula superiore al 40%;
- forme di garanzia monetaria che di fatto annullano o comunque riducono significativamente la causa finanziaria dell'operazione;
- durata minima del contratto inferiore a 48 mesi.

Ad evitare quindi possibili contestazioni è opportuno evitare che nel contratto di leasing risultino questi "indicatori di anomalia".

IV.2.4. Acquisto in leasing di unità da diporto da costruirsi o in costruzione

Non è infrequente il caso in cui un contratto di leasing abbia per oggetto un'unità da diporto non ancora terminata o in via di costruzione. Spesso avviene che il futuro utilizzatore di tale unità stipuli un contratto d'appalto con un cantiere per la costruzione di uno yacht ad uso privato o ad uso commerciale e che successivamente la società di leasing subentri in tale contratto.

In relazione a tali fattispecie si pongono diversi problemi ai fini dell'IVA.

Per quanto riguarda il regime IVA applicabile ai corrispettivi relativi al contratto d'appalto che il cantiere ha stipulato direttamente con società di leasing ovvero che il cantiere ha stipulato con il futuro utilizzatore, valgono le stesse regole precedentemente esposte in relazione all'acquisto di un'unità da diporto, cioè la non imponibilità IVA se l'unità da diporto è adibita ad uso commerciale e destinata alla navigazione d'alto mare, e l'imponibilità con la normale aliquota del 21% se essa è adibita ad uso privato.³⁰² Ai corrispettivi per l'appalto relativo alla costruzione di un bene si applica infatti lo stesso regime IVA previsto per la cessione del bene stesso³⁰³.

Da notare inoltre che anche la società di leasing può fruire della non imponibilità IVA di cui potrebbe fruire l'utilizzatore o locatario. Infatti la natura finanziaria del contratto di leasing è tale da attribuire al locatario i benefici derivanti dal bene locato ed i relativi rischi, tanto da poter considerare il locata-

³⁰² Si veda par. II.1.7.

³⁰³ Art. 16, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972.

rio come il soggetto che ha il potere di disporre del bene come proprietario.

In proposito la Corte di Giustizia delle Comunità Europee, come già ricordato³⁰⁴, ha stabilito che la nozione di cessione di beni ai fini IVA non si riferisce al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale bensì comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra a disporre del fatto di tale bene come se fosse proprietario.

In relazione ai pagamenti del corrispettivo, compresi anticipi ed eventuali stati d'avanzamento, fatti dalla società di leasing nei confronti del cantiere, essi rientrano nell'ambito del contratto di leasing in quanto finanziariamente rimborsati mediante i canoni di leasing dovuti dopo la consegna del bene. Pertanto essi sono soggetti ad IVA se la costruenda unità da diporto sia destinata ad un uso privato mentre possono fruire della non imponibilità da imposta qualora la detta unità sia destinata ad un uso commerciale come da indicazioni riportate nel Registro navi in costruzione tenuto dalle Capitanerie di porto.

In proposito è stato chiarito che anche ai canoni corrisposti in una fase antecedente alla materiale consegna ed utilizzo del unità da diporto (ad esempio revocazione, canone alla stipula, canone precedente il rilascio della licenza di navigazione), si applicano le percentuali forfetarie sopra indicate³⁰⁵.

Al fine di permettere alla società di leasing una corretta determinazione della base imponibile dell'operazione, è prevista la compilazione da parte dell'utilizzatore di una dichiarazione di utilizzo del unità da diporto.

IV.3. IL NOLEGGIO DI UNITÀ DA DIPORTO

IV.3.1. Il contenuto del contratto di noleggio (charter) di unità da diporto

Il contratto tipico normalmente utilizzato per mettere a disposizione di terzi un'unità da diporto con equipaggio è il noleggio del quale esaminiamo qui di seguito alcuni aspetti civilistici e fiscali³⁰⁶.

304. Sentenza CGCE 6 febbraio 2003, Causa C-185/01. Si veda par. I.2.7.

305. Agenzia delle Entrate, circ. n.38 del 22 luglio 2009.

306. Per quanto riguarda il noleggio degli yacht

In buona sostanza anche il classico charter di un'unità da diporto di derivazione anglosassone costituisce un contratto di noleggio ed è quindi regolato dalle disposizioni qui di seguito esposte.

Il noleggio di unità da diporto è il contratto con il quale una delle parti (noleggiante), si obbliga, dietro corrispettivo, a mettere a disposizione dell'altra (noleggiatore) un'unità da diporto per un determinato periodo a scopo ricreativo in zone marine o acque interne di sua scelta, da fermo o in navigazione, alle condizioni stabilite dal contratto³⁰⁷.

A differenza di quanto avviene nel caso di locazione di una unità da diporto, nel caso di noleggio, l'unità noleggiata rimane nella disponibilità del noleggiante, alle cui dipendenze resta anche l'equipaggio.

Il contratto di noleggio o di sub-noleggio delle imbarcazioni e delle navi da diporto deve essere redatto per iscritto a pena di nullità e deve essere tenuto a bordo in originale o in copia conforme³⁰⁸.

Il noleggiante è obbligato a mettere a disposizione del noleggiatore l'unità da diporto in perfetta efficienza, armata ed equipaggiata convenientemente, completa di tutte le dotazioni di sicurezza, munita dei prescritti documenti e coperta dall'assicurazione per la responsabilità civile estesa a favore del noleggiatore e dei passeggeri per gli infortuni e i danni subiti in occasione o in dipendenza del contratto di noleggio, in conformità alle disposizioni ed ai massimali previsti per la responsabilità civile³⁰⁹.

Nel noleggio di unità da diporto, salvo che sia stato diversamente pattuito contrattualmente tra le parti, il noleggiatore deve provvedere al combustibile, all'acqua ed ai lubrificanti necessari per il funzionamento dell'apparato motore e degli impianti ausiliari di bordo per la durata del contratto.

Il contratto di noleggio, pur avendo qualche caratteristica in comune con il contratto di locazione, se ne differenzia nettamente per alcune diverse connotazioni giuridiche.

Il contratto di locazione si risolve nel mero trasferimento della disponibilità dell'unità da diporto a favore del conduttore il quale si assume ogni onere

commerciali si veda il successivo capo II.3.

307. Art. 47, comma 1, del D. Lgs. n. 171/2005.

308. Art. 47, comma 2, del D. Lgs. n. 171/2005.

309. Art. 48 del D. Lgs. n. 171/2005.

e rischio connesso con la navigazione. Il locatore quindi consegue un corrispettivo ma rimane estraneo all'utilizzo dell'unità di navigazione, che pertanto potrebbe essere utilizzata anche per finalità non strettamente ricreative.

Viceversa, con il contratto di noleggio, il noleggiante, in corrispettivo del nolo pattuito, si obbliga a compiere con l'unità da diporto una determinata navigazione pattuita con il noleggiatore e mantiene la disponibilità e la conduzione tecnica dell'unità da diporto.

Ne consegue che, anche se la navigazione dell'unità da diporto fatta dal noleggiatore è certamente un impiego di tale unità a fini turistici, sportivi o ricreativi, per il noleggiante lo scopo perseguito con il contratto di noleggio ha una mera natura commerciale.

IV.3.2. Regime IVA per l'acquisto di unità da diporto destinate ad attività di noleggio

Si è detto come il Codice della Nautica da Diporto riconosca espressamente la possibilità che un'unità da diporto sia adibita dal proprietario o armatore, persona fisica o giuridica, allo svolgimento di un'attività di noleggio nei confronti di altri soggetti, venendosi in tal modo a configurare l'esercizio di un'attività commerciale³¹⁰.

Perché ciò avvenga il proprietario o armatore deve essere iscritto alla Camera di Commercio nel registro delle imprese come ditta individuale o come società aventi come oggetto la detta attività di noleggio nel settore nautico.

Inoltre l'utilizzazione dell'unità da diporto per un'attività di noleggio deve essere annotata nei registri marittimi d'iscrizione specificando il nome del proprietario o armatore, l'attività svolta nonché gli estremi della loro iscrizione nel registro delle imprese. Tali dati devono essere anche annotati sulla licenza di navigazione.³¹¹

Le unità da diporto ad uso commerciale possono essere utilizzate esclusivamente per le attività cui sono adibite³¹². In altre parole non è ammesso che

un privato svolga professionalmente un'attività di noleggio utilizzando un'unità da diporto non registrata per un uso commerciale. La violazione di tale norma comporta l'applicazione di sanzioni amministrative³¹³.

Tuttavia recentemente è stata riconosciuta la possibilità che il titolare persona fisica, ovvero l'utilizzatore a titolo di leasing, di imbarcazioni o navi da diporto, possa effettuare in forma occasionale attività di noleggio di tali unità sempre che siano rispettati determinati requisiti³¹⁴.

Si è già detto come originariamente fosse specificamente escluso il regime di non imponibilità per la cessione di unità di diporto in quanto per esse all'epoca non era prevista la possibilità di un utilizzo commerciale.

In ragione della successiva evoluzione della nozione di navigazione da diporto che ha estesa anche alle unità da diporto la possibilità di utilizzo per fini commerciali, è stato riconosciuto in via amministrativa³¹⁵ che il regime della non imponibilità torni applicabile anche alla cessione di unità da diporto purché esse siano adibite specificamente ed esclusivamente ad attività commerciali, compreso il noleggio.³¹⁶

Qualora infine l'acquisizione delle unità da diporto per un'attività di noleggio delle stesse sia effettuata tramite una società di leasing, permane il regime di non imponibilità anche se il venditore emette fattura nei confronti della stessa, ciò tuttavia a condizione che l'utilizzatore fornisca al venditore la detta documentazione.

IV.3.3. Il presupposto territoriale per il noleggio di unità da diporto.

A partire dal 1 gennaio 2010 il presupposto territoriale per il noleggio di unità da diporto è stato profondamente modificato³¹⁷. Secondo l'attuale normativa si considerano effettuati nel territorio

313. Art. 55 del D. Lgs. n. 171/2005.

314. Art. 59 ter del D. L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito dalla L. 24 marzo 2012, n. 27, che ha introdotto l'art. 49 bis del D. L. 18 luglio 2005, n. 171. Si veda più oltre par. IV.3.6.

315. Agenzia delle Entrate, ris. n.94/E del 27 marzo 2002.

316. Art. 3 della L. n. 172/2003.

317. D. Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18, che ha recepito la direttiva CE 2008/8.

310. Art. 2, comma 1, del D. Lgs. n. 171/2005. Si veda in proposito il par. I.1.1.

311. Art. 16 del D. Lgs. n. 171/2005. Si veda in proposito il par. II.1.2.

312. Art. 2, comma 4, del D. Lgs. n. 171/2005.

dello Stato (quindi rientrano nel campo di applicazione dell'IVA italiana) i noleggi di unità da diporto a breve termine, cioè di durata non superiore ai 90 giorni, quando esse sono messe a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato e sempre che siano utilizzate all'interno del territorio dell'Unione Europea³¹⁸.

Si considerano parimenti effettuate nel territorio dello Stato i noleggi di unità da diporto che siano messe a disposizione del destinatario al di fuori del territorio dell'Unione Europea e che siano utilizzate nel territorio dello Stato.

Sono viceversa esclusi dal campo di applicazione dell'IVA per mancanza del presupposto territoriale i noleggi a breve termine di unità da diporto quando le stesse siano messe a disposizione del destinatario in un altro Paese dell'Unione Europea ovvero in un Paese estero o comunque quando non siano utilizzate nel territorio dello Stato³¹⁹.

Qualora vi sia un noleggio a lungo termine, cioè di durata superiore ai 90 giorni, non esistendo alcuna deroga alla regola generale, quest'ultima torna pienamente applicabile. In tal caso pertanto la prestazione di servizio di noleggio deve considerarsi effettuata nel territorio dello Stato:

- quando è resa ad un noleggiatore soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato;
- quando è resa ad un noleggiatore non soggetto passivo da un noleggiante stabilito nel territorio dello Stato³²⁰.

Mentre le operazioni di noleggio non imponibili concorrono a formare il plafond per gli esportatori abituali, non altrettanto avviene per le operazioni escluse dal campo di applicazione dell'IVA.

IV.3.4. Regime IVA dei canoni di noleggio

Il noleggio di navi ed altre unità da diporto non è imponibile agli effetti dell'IVA a condizione che si tratti di unità

- adibite alla navigazione in alto mare, e
- destinate all'esercizio di attività commerciali³²¹.

Le condizioni suddette devono sussistere entrambe.

318. Art. 7 quater del D.P.R. n. 633/1972.

319. Agenzia delle Entrate, circ. n. 43/E, punto 2.2.

320. Art. 7 ter, comma 1.

321. Art. 8 bis, comma 1, lett. e) del D.P.R. n. 633/1972.

Si deve ritenere che siano adibite alla navigazione in alto mare le unità che in base alle categorie di progettazione siano abilitate ad uscire dalle acque territoriali³²² e che effettivamente escano da tali acque per l'esercizio della loro attività.

In via amministrativa è stato precisato che il regime di non imponibilità dei canoni di noleggio trova applicazione non solo in termini oggettivi, ma in dipendenza di precisi requisiti soggettivi che connotano l'attività svolta dal soggetto che ha preso a noleggio l'unità da diporto³²³.

Si è in proposito notato come la non imponibilità costituisce un beneficio concesso affinché, nell'ambito dei traffici internazionali, non risultino gravati dall'imposta i diversi passaggi tra gli operatori commerciali.

Ne consegue che, nel caso in cui le operazioni di noleggio di unità da diporto siano effettuate nei confronti di privati, oppure nei confronti di imprese che le utilizzino per finalità ludiche, sportive, ricreative o comunque non riconducibili all'esercizio di attività commerciali, i relativi canoni sono soggetti ad imposta, con l'applicazione dell'ordinaria aliquota del 21%³²⁴.

Tale interpretazione non è in contrasto con la possibilità che la stessa unità da diporto noleggiata per uso privato, sia stata acquistata in regime di non imponibilità IVA. Infatti il noleggiante che l'ha acquistata ne ha fatto un uso commerciale, mentre altrettanto non può dirsi per il noleggiatore il quale viceversa ne fa un uso privato.

Come si è detto in relazione al presupposto territoriale dell'IVA³²⁵, le prestazioni di servizi derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto, e pertanto anche di unità da diporto, rese da soggetti domiciliati o residenti in Italia sono escluse dal campo di applicazione dell'imposta se utilizzate fuori dal territorio, comprese le acque territoriali, dell'Unione Europea³²⁶.

322. Si veda par. 1.3.2. Possono uscire dalle acque territoriali le categorie di progettazione A, B e C.
323. Agenzia delle Entrate, circ. n. 43/E del 29 settembre 2011, punto 3.2.

324. In tal senso anche la sentenza della Corte di Giustizia Europea del 22 dicembre 2010, causa C-116/10.

325. Si veda par. II.1.3.

326. Art. 7, comma 4, lett. f), del D.P.R. n. 633/1972, modificato dall'art. 48 della Legge 21

LA LOCAZIONE, IL LEASING ED IL NOLEGGIO DI UNITÀ DA DIPORTO

Conseguentemente, nel caso di noleggio di un'unità da diporto stipulato tra una società italiana ed un qualsiasi soggetto italiano o estero, l'IVA si applica solo in relazione all'utilizzo che di tale unità venga fatto entro le acque territoriali dell'Unione Europea.

Ciò significa che se, ad esempio, l'unità da diporto viene utilizzata esclusivamente fuori dalle acque territoriali comunitarie i canoni di noleggio non sono imponibili ad IVA e, di converso, se il suo utilizzo avviene esclusivamente all'interno delle acque territoriali comunitarie, l'IVA è dovuta sull'intero importo dei canoni stessi.

Qualora, come normalmente avviene, un contratto di noleggio comporti l'utilizzo dell'unità da diporto dentro e fuori le acque territoriali comunitarie, il noleggiante deve applicare l'IVA sui canoni noleggio in proporzione al periodo di permanenza nelle acque territoriali comunitarie rispetto alla durata totale del noleggio.

Date le oggettive difficoltà di seguire con precisione gli spostamenti delle unità da diporto nelle acque internazionali ed in quelle territoriali comunitarie, al fine di stabilire la quota parte di corrispettivo sia da assoggettare ad imposta è stato riconosciuta in via amministrativa la facoltà di utilizzare percentuali presuntive di utilizzo delle unità da diporto entro il territorio dell'Unione Europea stabilite forfetariamente in relazione al tipo di propulsione (motore o vela) ed alla lunghezza dell'unità da diporto³²⁷.

Nella seguente tabella sono indicate le percentuali forfetarie del canone di noleggio soggetto ad IVA, nonché la percentuale di carico fiscale effettivo tenendo conto dell'aliquota del 21%:

TIPOLOGIA	% CANONE SOGGETTO IVA	CARICO FISCALE EFFETTIVO
unità a motore o a vela oltre 24 m.	30%	6,3 %

novembre 2000 n. 342.

327. Agenzia delle Entrate, circ. 7 giugno 2002 n. 49 che modifica la precedente circolare 2 agosto 2001, n. 76/E.

unità a vela tra i 20,01 ed i 24,00 m. ed unità a motore tra i 16,01 e i 24 m.	40%	8,4%
unità a vela tra i 10,01 e i 20 m. ed unità a motore tra i 12,01 e i 16 m.	50%	10,5%
unità a vela fino a 10 m. ed unità a motore tra i 7,51 e i 12 m. se iscritte nel registro imbarcazioni	60%	12,6%
unità a motore fino a 7,50 m. se iscritte nel registro imbarcazioni	90%	18,9%
unità abilitate solo alla navigazione in acque protette	100%	21%

Ciò significa che l'aliquota IVA applicabile è sempre quella normale del 21%, ma la base imponibile sulla quale essa trova applicazione è minore in quanto si riferisce soltanto alla parte dei canoni di noleggio riferibile al periodo di permanenza nelle acque territoriali comunitarie.

Le percentuali forfetarie suddette tengono già conto delle normali soste delle unità da diporto (ad esempio per rimessaggi a secco per l'inverno, interventi di manutenzione ordinaria in cantiere ecc.). Pertanto il mancato utilizzo dell'unità per tali ragioni non costituisce, isolatamente considerato, elemento idoneo a mettere in discussione l'applicazione delle dette percentuali forfetarie³²⁸.

Se l'effettivo utilizzo dell'unità da diporto fuori dalle acque territoriali comunitarie è superiore a quello risultante dalla forfetizzazione è possibile considerare la percentuale effettiva di esclusione da IVA dei canoni corrisposti dall'utilizzatore anziché la percentuale fissata forfetariamente. In tal caso però spetta all'utilizzatore l'onere della prova del periodo passato fuori dalle acque territoriali che giustifica una maggiore percentuale di esclusione dall'imposta.

A maggior ragione, il regime di non imponibilità deve ritenersi applicabile al noleggio di yacht commerciali iscritti al Registro Internazionale in quanto gli stessi per definizione non possono che svolgere un'attività commerciale.

328. Agenzia delle Entrate, circ. n. 38 del 22 luglio 2009.

IV.3.5. Regime IVA ed accise per il rifornimento di unità da diporto a noleggio

In base alla sostanziale differenza sul piano civilistico tra locazione e noleggio, l'Agenzia delle Entrate e quella delle Dogane hanno differenziato il trattamento fiscale relativo al rifornimento di prodotti petroliferi per unità da diporto, a seconda che esse siano oggetto di contratti di noleggio ovvero di contratti di locazione.

L'Agenzia delle Dogane, in particolare, ha precisato che la fornitura di prodotti petroliferi non è soggetta ad accisa³²⁹ nel caso di unità da diporto oggetto di contratti di noleggio, mentre tale imposta si applica nel caso di unità da diporto utilizzate per contratti di locazione³³⁰. L'agevolazione è inoltre limitata alle unità da diporto dotate dell'apposito libretto di controllo³³¹.

Le modalità da osservare per l'impiego di prodotti petroliferi in esenzione da accisa sono le seguenti³³²:

- presentazione del libretto di controllo nel quale devono essere annotati gli imbarchi ed i consumi dei prodotti petroliferi agevolati;
- compilazione di apposito "memorandum" debitamente numerato, datato e firmato dall'esercente l'impianto di erogazione e dal comandante o marittimo dell'imbarcazione rifornita;

Sul memorandum devono essere riportate le seguenti indicazioni:

- generalità dell'esercente l'impianto di distribuzione;
- estremi dell'imbarcazione rifornita;
- quantitativo e caratteristiche del prodotto rifornito;
- dichiarazione di avere effettuato le prescritte annotazioni sul libretto di controllo dell'imbarcazione rifornita.

Per quanto di sua competenza l'Agenzia delle Entrate ha stabilito, con specifico riguardo alle operazioni di rifornimento di prodotti petroliferi (bunkeraggio) a bordo di unità da diporto oggetto di contratti di

329. Punto 3 del D. Lgs. n. 504/1995. Per le modalità da osservare dispone il D.M. 16 novembre 1995, n. 577.

330. Agenzia delle Dogane, nota n. 7206/00 dell'8 febbraio 2001.

331. Art. 4, comma 3, lett. a), del D.M. n. 577/1995. 332. D.M. 16 novembre 1995, n. 577.

noleggio, che le stesse sono da considerare non imponibili ad IVA³³³, così come previsto per le navi commerciali³³⁴, mentre altrettanto non vale per le unità da diporto oggetto di contratti di locazione.

E' stato inoltre precisato che, per rientrare nel regime di non imponibilità IVA in questione, i proprietari noleggianti devono assolvere agli specifici adempimenti amministrativi e contabili previsti per l'imbarco di prodotti petroliferi agevolati tra i quali la dotazione del citato libretto di controllo.

Inoltre le unità da diporto noleggiate devono essere effettivamente utilizzate per l'esercizio di un'attività di noleggio, nel senso che deve risultare una diretta correlazione fra i contratti di noleggio stipulati, le relative fatture registrate e gli acquisti di prodotti petroliferi agevolati, debitamente annotati sul citato libretto di controllo.

E' stato infine chiarito precisato che per una corretta individuazione delle unità da diporto adibite ad attività di noleggio occorre fare riferimento agli obblighi di registrazione in vigore per le stesse.

In particolare, per le navi e le imbarcazioni da diporto è necessaria l'annotazione nei registri di iscrizione e sulla licenza di navigazione dell'utilizzo del bene per finalità di noleggio.

Per quanto riguarda i natanti da diporto che non sono soggetti all'obbligo di iscrizione nei registri marittimi, chi esercita l'attività di noleggio, oltre ad assolvere all'obbligo di iscrizione alla Camera di Commercio nel registro delle imprese come ditta individuale o come società avente per oggetto un'attività commerciale nel settore nautico, deve comprovare di essere in possesso dell'autorizzazione rilasciata dalla locale autorità marittima all'impiego dei natanti mediante contratti di noleggio.

IV.3.6. Il noleggio occasionale di unità da diporto

Al fine di incentivare la nautica da diporto ed il turismo nautico è stato consentito che il titolare persona fisica o società non avente come oggetto sociale il noleggio o la locazione, ovvero l'utilizzatore a titolo di leasing, di imbarcazioni e navi da diporto possa effettuare, in forma occasionale, attività di

333. Agenzia delle Entrate, ris. n. 94 del 21 marzo 2002.

334. Art. 8 bis, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972.

noleggio delle predette unità. Tale forma di noleggio non costituisce uso commerciale dell'unità³³⁵.

Affinché possa configurarsi questa forma di noleggio occasionale, non deve essere più rispettato un limite di importo massimo di proventi derivanti da tale attività, come avveniva nell'anno precedente.³³⁶ Detto limite è stato infatti sostituito da un limite temporale di durata. Il noleggio occasionale, per essere tale, non deve infatti eccedere i 42 giorni nel corso dell'anno³³⁷.

Ove tale condizione venga rispettata, i proventi derivanti dall'attività di noleggio occasionale possono essere assoggettati, a richiesta del percipiente³³⁸, a un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali, nella misura del 20%. Naturalmente in tal caso non è ammessa alcuna detrazione o deduzione dei costi e delle spese sostenute in relazione all'attività di noleggio.

Per la liquidazione l'accertamento la discussione il contenzioso riguardanti l'imposta sostitutiva si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

Qualora si opti per il noleggio occasionale il comando e la condotta dell'imbarcazione da diporto possono essere assunti dal titolare, dall'utilizzatore a titolo di locazione finanziaria dell'imbarcazione ovvero attraverso l'utilizzazione di altro personale, con il solo requisito del possesso della patente nautica³³⁹.

Nel caso di navi da diporto, in luogo della patente nautica, il conduttore deve essere munito di titolo professionale per diporto.

L'effettuazione del noleggio occasionale è subor-

335. Art. 49 bis, D.Lgs 18 luglio 2005, n. 171 aggiunto dal comma 1 dell'articolo 59-ter del DL 24 gennaio 2012, n. 1, convertito con modificazioni dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, come successivamente modificato dall'art. 23 del D.L. 21 giugno 2013, n. 69, convertito dalla L. 9 agosto 2013, n. 98.

336. Il precedente limite di proventi era fissato a € 30.000.

337. Art. 23 del D.L. 21 giugno 2013, n.69, convertito con L. 9 agosto 2013, n. 98.

338. Il regime agevolato dell'imposta sostitutiva presuppone la preventiva comunicazione da inviare alla casella dedicata dell'Agenzia delle entrate dc.acc.noleggio@agenziaentrate.it.

339. Art. 49 bis, comma 2, del D.Lgs 18 luglio 2005, n. 171.

dinata esclusivamente alla previa comunicazione, da effettuarsi mediante modalità telematiche, all'Agenzia delle Entrate e alla Capitaneria di porto territorialmente competente, nonché all'Inps e all'Inail, in caso di impiego di personale.

A tal fine sono stati predisposti appositi modelli³⁴⁰ da trasmettere prima dell'inizio di ciascuna attività di noleggio occasionale³⁴¹ scaricabili presso la pagina www.guardiacostiera.it/diporto/noleggio. Per ricevere tali comunicazioni l'Agenzia delle Entrate ha istituito la casella dc.acc.noleggio@agenziaentrate.it.

Copia delle comunicazioni, del contratto di noleggio occasionale e delle ricevute delle avvenute trasmissioni agli uffici competenti devono essere tenute a bordo.

L'effettuazione del servizio di noleggio, in assenza delle suddette comunicazioni comporta l'applicazione di sanzioni amministrative.

IV.4. IL NOLEGGIO DI NAVI ISCRITTE NEL REGISTRO INTERNAZIONALE

IV.4.1. Caratteristiche necessarie per l'iscrizione di navi nel Registro Internazionale

Il cosiddetto Registro Internazionale è stato istituito per l'immatricolazione delle navi mercantili impiegate in attività commerciali di trasporto marittimo di beni o persone, a seguito di specifica autorizzazione del Ministero dei Trasporti³⁴².

Prima delle modifiche apportate dalla La Legge per il riordino della nautica³⁴³, nel Registro Internazionale potevano essere iscritte, a seguito di specifica autorizzazione del Ministero dei Trasporti soltanto le navi adibite esclusivamente a traffici commerciali internazionali³⁴⁴ con un'espressa esclusione per le unità da diporto.³⁴⁵

340. Modelli scaricabili presso la pagina www.guardiacostiera.it/diporto/noleggio del sito web del Comando generale delle Capitanerie di porto

341. Decreto interministeriale 26 febbraio 2013.

342. Art. 1, comma 1, del D. Lgs. 30 dicembre 1997, n. 457, convertito dalla L. 20 febbraio 1998, n. 30.

343. Ci riferiamo alla L. 8 luglio 2003, n. 172, contenente "Disposizioni per il riordino ed il rilancio della nautica da diporto".

344. Art. 1, comma 1, del D. Lgs. n. 457/1997 convertito in L. n. 30/1998.

345. Art. 1, comma 3, del D. Lgs. n. 457/1997,

La nuova legge di riordino della nautica ha invece consentito l'iscrizione nel Registro Internazionale alle navi da diporto che presentino le seguenti caratteristiche:

- che abbiano uno scafo di lunghezza superiore a 24 metri;
- che abbiano una stazza lorda non superiore alle mille tonnellate;
- che siano adibite in navigazione internazionale esclusivamente al noleggio per finalità turistiche.

Da notare tuttavia che in nessun caso il possesso o l'utilizzo ai fini commerciali di una nave da diporto avente le caratteristiche suddette, obbliga l'armatore, italiano o straniero, ad iscriverla nel Registro Internazionale, e ciò anche se la nave viene utilizzata mediante contratti di noleggio con finalità turistiche.

Come si è detto, denominiamo "yacht commerciali" le navi che, avendo le caratteristiche sopra indicate, siano state iscritte al Registro Internazionale, mentre le navi non iscritte in tale Registro, pure in presenza delle dette caratteristiche, vengono denominate semplicemente "navi da diporto".

L'iscrizione delle navi nel Registro Internazionale comporta, come conseguenza, che le stesse:

- siano abilitate al trasporto di passeggeri per un numero non superiore a 12, escluso l'equipaggio;
- siano munite di certificato di classe da parte di uno degli organismi oggi riconosciuti in Italia (ABS, BV e RINA e GL);
- siano sottoposte alle specifiche norme tecniche e di conduzione previste dal Regolamento di sicurezza³⁴⁶.

La possibilità di immatricolazione nel Registro Internazionale degli yacht commerciali comporta l'applicabilità di tutta una serie di agevolazioni di carattere fiscale e contributivo di rilevante importanza una volta riservate esclusivamente alla marina mercantile.

Gli yacht commerciali sono armati di norma con equipaggio di due persone, più il comandante, tutti di nazionalità italiana o di altro Stato membro della UE. Qualora lo ritenga necessario, il comandante può aggiungere all'equi-

quipaggio componenti di altra nazionalità.³⁴⁷

Agli yacht commerciali non si dovrebbe applicare la limitazione concernente i servizi di cabotaggio, che rimane viceversa valida per le altre navi iscritte nel Registro Internazionale³⁴⁸. Tale limitazione consiste nella impossibilità di effettuare più di sei viaggi mensili ovvero viaggi ciascuno con percorrenza superiore alle 100 miglia marine a determinate condizioni.

In merito alla caratteristica per cui gli yacht commerciali sono "navi adibite in navigazione internazionale esclusivamente al noleggio per finalità turistiche" è opportuno formulare alcune osservazioni che peraltro andranno poi verificate sulla base delle interpretazioni ufficiali che verranno eventualmente fornite sull'argomento.

L'avverbio "esclusivamente" è riferito soltanto all'impiego mediante noleggio per finalità turistiche e non anche alla navigazione internazionale. Le navi in questione non devono pertanto necessariamente essere adibite in modo esclusivo alla navigazione internazionale. Neppure sembra necessario che le navi in questione siano utilizzate "prevalentemente" in navigazione internazionale, dal momento che questo avverbio non si trova nella legge.

Sembra viceversa più corretto interpretare la caratteristica in esame nel senso che le navi adibite alla navigazione internazionale sono quelle che presentano i requisiti tecnici di sicurezza che le abilitano ai tipi di navigazione previsti dal Regolamento di Sicurezza, cioè tanto la navigazione internazionale normale, quanto la navigazione a corto raggio³⁴⁹.

Per "navigazione internazionale normale" si intende una navigazione che si svolge tra porti appartenenti a Stati diversi in qualsiasi tratto di mare ed a qualsiasi distanza dalla costa.

Per "navigazione internazionale a corto raggio" si intende una navigazione che si svolge entro 60 miglia da porti di rifugio appartenenti a Stati diversi in qualsiasi tratto di mare o, se autorizzate dall'Amministrazione, entro 90 miglia da un porto di rifugio su rotte sicure.

³⁴⁷ Art. 3, comma 4, della L. n. 172/2003.

³⁴⁸ Art. 1, comma 5, del D.L. n. 457/1997 convertito in L. n. 30/1998.

³⁴⁹ Art. 3 del D.M. n. 95/2005.

convertito in L. n. 30/1998.

³⁴⁶ Art. 3, comma 2, della L. n. 172/2003.

Qualora uno yacht commerciale venga utilizzato per dimostrazioni o prove ovvero sia spostato da un porto ad un altro porto da cui deve iniziare un contratto di noleggio, non si ritiene che venga meno il requisito della destinazione esclusiva al noleggio per finalità turistiche.

L'utilizzazione di uno yacht commerciale di proprietà di una società o ente da parte di soci o associati non dovrebbe dar luogo a rilievi di sorta ove sia stato stipulato un regolare contratto di noleggio ed ove i canoni pagati siano quelli di mercato. Peraltro la circostanza che i canoni pagati non siano inferiori al valore normale comporta anche l'esclusione dell'esistenza di una società di comodo e delle conseguenze fiscali che ne derivano³⁵⁰.

Non sembra infine che una società estera che possieda uno yacht commerciale debba necessariamente possedere una stabile organizzazione in Italia, circostanza che è espressamente esclusa per le navi da diporto anche se date a noleggio³⁵¹.

In assenza di un preciso obbligo in tal senso l'esistenza di una stabile organizzazione deve essere verificata sulla base della normativa fiscale. In linea di massima una stabile organizzazione è determinata dall'esistenza sul territorio dello Stato di una succursale, di un ufficio, di un officina o di un laboratorio.³⁵²

IV.4.2. Procedura per l'iscrizione al Registro Internazionale

Il Registro Internazionale è attualmente diviso in tre sezioni nelle quali sono iscritte rispettivamente³⁵³:

- le navi che appartengono a persone fisiche o giuridiche o enti italiani o di altri Paesi dell'Unione Europea³⁵⁴;
- le navi provenienti da un registro straniero non comunitario appartenenti a persone fisiche o giuridiche o enti stranieri non comunitari i quali assumano direttamente l'esercizio della nave at-

traverso una stabile organizzazione sul territorio nazionale³⁵⁵;

- le navi che appartengono a soggetti non comunitari in regime di sospensione da un registro straniero non comunitario a seguito di locazione a scafo nudo a soggetti giuridici italiani o di altri Paesi della UE.³⁵⁶

Per l'iscrizione nel Registro Internazionale devono essere presentati i seguenti documenti:

- titolo di proprietà;
- certificato di stazza;
- certificato di cancellazione in caso di provenienza da registro estero;
- il passavanti provvisorio.

La cancellazione dal precedente Registro deve essere ottenuta anche in caso di trasferimento da altro registro italiano (e cioè dal Registro delle navi da diporto al Registro Internazionale).

Chi vuole iscrivere la nave da diporto nel Registro Internazionale deve ottenere l'approvazione del nome e l'assegnazione del nominativo internazionale, ove non ne sia già munita.

Il procedimento per l'iscrizione al Registro Internazionale consta di due fasi:

- un procedimento per l'autorizzazione ministeriale;
- un procedimento di iscrizione presso una Direzione marittima che detiene il Registro.

L'autorizzazione ministeriale viene rilasciata tenuto conto degli appositi contratti collettivi sottoscritti dalle organizzazioni sindacali dei datori di lavoro e dei lavoratori del contratto di arruolamento dei comandanti e dell'equipaggio di navi commerciali.³⁵⁷

Con la possibilità prevista dalla nuova legge sulla

350. Si veda par. 1.2.6.

351. Si veda par. 1.1.4.

352. Vanno peraltro considerate le disposizioni delle convenzioni contro le doppie imposizioni nonché, in mancanza, il disposto dell'art. 162 del T.U.I.R.

353. Art. 1, comma 2, del D.L. n. 457/1997, convertito in L. n. 30/1998.

354. Art. 143, comma 1, lett. a), Codice della Navigazione.

355. Art. 143, comma 1, lett. b), Codice della Navigazione.

356. Art. 145, comma 5, Codice della Navigazione.
357. Il CCNL, previsto dalla legge sul Registro Internazionale, e valido per i marittimi imbarcati sulle unità iscritte in tale registro, siglato il 17 luglio 2007 e con decorrenza dal 1° agosto 2007, avrà durata quadriennale per la parte normativa e biennale per quella economica.

nautica, di iscrivere gli yacht commerciali nel Registro Internazionale, sono state apportate molte deroghe alla disciplina stabilita per le altre navi commerciali.

Tali deroghe riguardano in particolare:

- la possibilità di eseguire servizi di cabotaggio senza limitazioni;
- le diverse norme tecniche relative alla sicurezza nonché al personale imbarcato;
- la non necessità di una stabile organizzazione nell'ipotesi di soggetti esteri proprietari della nave;

IV.4.3. Le norme tecniche di sicurezza

Le norme tecniche di sicurezza sono contenute in un apposito decreto ministeriale (Regolamento di Sicurezza)³⁵⁸.

Il campo di applicazione del Regolamento di Sicurezza è riferito esclusivamente agli yacht commerciali nuovi ed esistenti, battenti bandiera italiana, ed iscritti al Registro Internazionale³⁵⁹. Le disposizioni previste nel Regolamento non si applicano alle navi da diporto non iscritte al Registro Internazionale, anche se le stesse vengano utilizzate mediante contratti di noleggio.

I requisiti tecnici di sicurezza degli yacht commerciali riguardano le seguenti materie:

- costruzione e robustezza;
- requisiti relativi alle linee di massimo carico;
- compartimentazione e stabilità;
- protezione contro gli incendi;
- mezzi di salvataggio;
- radiocomunicazioni e apparecchiature di navigazione;
- gestione della sicurezza del lavoro a bordo;
- prevenzione dell'inquinamento marino;
- gestione della sicurezza delle navi.

358. Decreto 4 aprile 2005, n. 95 del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti recante norme tecniche per le navi destinate esclusivamente al noleggio per finalità turistiche.
359. Art. 1 del D.M. n. 95/2005.

Il Regolamento di Sicurezza fornisce per ciascuna delle dette materie i ragguagli di natura tecnica dei quali è obbligatoria l'osservanza.

Vengono inoltre precisati i tipi di controlli che consistono nelle seguenti visite:

- visita iniziale, prima dell'immissione nell'esercizio dell'attività di noleggio per finalità turistiche o, per le navi esistenti, prima dell'ottenimento dei certificati di sicurezza;
- visite di rinnovo, ogni anno;
- visite occasionali quando se ne verifichi la necessità³⁶⁰.

Il Regolamento di Sicurezza specifica il contenuto e gli scopi di ciascuna delle visite suddette³⁶¹. I diritti per le visite di accertamento e stazzatura delle navi da diporto e rilascio di certificazioni di collaudo e di stazza sono fissati in 300 euro. Per le visite periodiche ed occasionali di navi da diporto sono dovuti dei diritti amministrativi³⁶².

Infine il Regolamento di Sicurezza prevede l'obbligo di un certificato di sicurezza per gli yacht commerciali del quale viene fornito il modello in allegato. Esso viene rilasciato per un periodo non superiore a 12 mesi, salvo una proroga per una durata massima di un mese a decorrere dalla data di scadenza del certificato³⁶³.

IV.4.4. Le norme di conduzione

Le norme di conduzione sono contenute nel regolamento attinente l'istituzione e la disciplina dei titoli professionali del diporto (Regolamento di Conduzione)³⁶⁴.

Il Regolamento di Conduzione ha un campo di applicazione diverso da quello del Regolamento di Sicurezza. Mentre quest'ultimo riguarda esclusivamente gli yacht commerciali, il Regolamento di Conduzione si applica oltre che agli yacht commerciali, anche al personale imbarcato sulle imbarcazioni

360. Art. 5 del D.M. n. 95/2005.

361. Art. 6, 7 e 8 del D.M. n. 95/2005.

362. Diritto di 75 Euro. Allegato XVI, Tabella A al D. Lgs. n. 171/2005.

363. Art. 9 del D.M. n. 95/2005.

364. Decreto 10 maggio 2005, n. 121 del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti recante l'istituzione e la disciplina dei titoli professionali del diporto.

ni e navi da diporto impiegate in attività di noleggio, ferma restando la disciplina in materia di patente nautica per il comando di navi da diporto³⁶⁵.

Il personale navigante applicato nel diporto deve essere iscritto nelle matricole della gente di mare di prima categoria e deve essere munito di libretto di navigazione.³⁶⁶ A tale personale si applicano le disposizioni generali per l'immatricolazione della gente di mare³⁶⁷.

Il personale in questione per lo svolgimento di servizi di coperta e di macchina deve essere munito dei seguenti titoli di nuova istituzione:

- Sezione coperta:
 - ufficiale di navigazione del diporto;
 - capitano del diporto;
 - comandante del diporto.
- Sezione macchina:
 - ufficiale di macchina del diporto;
 - capitano di macchina del diporto;
 - direttore di macchina del diporto.

Il Regolamento di Conduzione specifica in dettaglio i requisiti ed i limiti di abilitazione che occorre possedere per essere in possesso dei titoli sopra indicati.

In particolare vengono stabiliti per ciascun titolo:

- l'età minima richiesta;
- i diplomi scolastici richiesti;
- il periodo minimo di addestramento a bordo;
- l'obbligatoria effettuazione con esito favorevole di corsi abilitanti.

Per una specifica disamina di tali titoli si rinvia al testo del Regolamento.

IV.4.5. Non imponibilità IVA delle operazioni relative agli yacht commerciali

Come si è già detto, ai fini dell'IVA sono considerate assimilabili alle esportazioni, e quindi non imponibili, le seguenti operazioni relative a navi

365. Art. 4 del D.P.R. 9 ottobre 1997, n. 431. Art. 1 del D.M. n. 121/2005.

366. Art. 3, comma 1, del D.M. n. 121/2005.

367. Libro I, Titolo IV, Capi I e II del regolamento per l'esecuzione del Codice della Navigazione approvato con D.P.R. 15 febbraio 1952, n. 328.

destinate all'esercizio di attività commerciali³⁶⁸.

- la cessione;
- la locazione e il noleggio;
- la cessione di apparati motori e componenti nonché di parti di ricambio;
- la cessione di beni destinati a dotazione di bordo;
- le forniture destinate al rifornimento, comprese le somministrazioni di alimenti e di bevande a bordo;
- gli altri servizi relativi alle navi suddette, compreso l'uso di bacini di carenaggio nonché quelli relativi alla costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione, trasformazione, assiemaggio, allestimento e arredamento;
- la demolizione.

La non imponibilità a IVA delle operazioni attinenti le unità da diporto adibite a noleggio è stata ammessa in via interpretativa dall'Agenzia delle Entrate³⁶⁹ sia pure con riferimento specifico alla fornitura di carburante.

Poiché gli yacht commerciali sono per definizione navi adibite ad una attività commerciale, il regime di non imponibilità sopra indicato si applica ad essi in forza di legge e non più soltanto in forza di una pronuncia amministrativa, a condizione che siano effettivamente impiegati per la navigazione in alto mare.

La non imponibilità IVA si può applicare al pagamento del corrispettivo per la cessione delle navi in questione, nonché al pagamento di eventuali anticipi o stati di avanzamento, anche prima che la procedura per l'immatricolazione degli yacht commerciali nel Registro Internazionale sia completata. A tal fine è però necessario che l'unità sia registrata nel registro delle navi in costruzione. Occorre inoltre esibire al fornitore un certificato della Camera di Commercio da cui risulti che oggetto sociale della ditta individuale o della società acquirente è costituito dal noleggio di navi da diporto per uso commerciale per le ragioni più sopra indicate.³⁷⁰

La non imponibilità IVA trova infine applicazione anche al corrispettivo per il riscatto al termine del contratto di leasing³⁷¹.

368. Art. 8 bis, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972.

369. Agenzia delle Entrate, Risoluzione 21 marzo 2002, n. 94.

370. Si veda par. IV.2.4.

371. Si veda il par. II.1.6.

IV.4.6. Esonero da accisa su prodotti petroliferi

Come già detto precedentemente³⁷², l'Agenzia delle Dogane ha chiarito con propria nota³⁷³ che i carburanti impiegati dalle unità da diporto (natanti, imbarcazioni, navi) adibite ad attività di noleggio hanno titolo all'esenzione da accisa³⁷⁴. Tale esenzione vale anche per gli yacht commerciali.

Essi devono essere dotati del libretto di controllo³⁷⁵ e devono assolvere tutti gli adempimenti prescritti in modo da consentire agli organi dell'Amministrazione finanziaria di svolgere i controlli sul corretto impiego dei prodotti petroliferi agevolati.

Si ricorda che gli adempimenti da eseguire per l'impiego dei prodotti petroliferi in esenzione da accisa sono i seguenti³⁷⁶:

- presentazione del libretto di controllo nel quale devono essere annotati gli imbarchi ed i consumi dei prodotti petroliferi agevolati;
- compilazione di apposito "memorandum" debitamente numerato, datato e firmato dall'esercente l'impianto di erogazione e dal comandante o marittimo dell'imbarcazione rifornita;
- indicazione sul memorandum delle seguenti indicazioni:
 - generalità dell'esercente l'impianto di distribuzione;
 - estremi dell'imbarcazione rifornita;
 - quantitativo e caratteristiche del prodotto rifornito;
- dichiarazione di avere effettuato le prescritte annotazioni sul libretto di controllo dell'imbarcazione rifornita.

Il proprietario o possessore dello yacht commerciale deve provare che esso è iscritto nel Registro Internazionale. Analoga annotazione deve essere riportata nella licenza di navigazione.

Come già indicato precedentemente, la fornitura di prodotti petroliferi è anche non imponibile agli effetti dell'IVA³⁷⁷.

372. Si veda il par. II.2.4.

373. Agenzia delle Dogane, Risoluzione n. 7206/00 dell'8 febbraio 2001.

374. Punto 3 della Tabella A allegata al Testo Unico approvato con D. Lgs. n. 504/95.

375. Art. 4, comma 3, lett. a) del D.M. n. 577/1995.

376. D.M. 16 novembre 1995, n. 577.

377. Si veda par. IV.2.4.

IV.4.7. Riduzione della base imponibile IRPEF e IRES

Per quanto riguarda le imposte dirette, il reddito derivante dall'utilizzazione di navi iscritte nel Registro Internazionale concorre in misura pari al 20% a formare il reddito complessivo assoggettabile all'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e all'imposta sul reddito delle società (IRES)³⁷⁸.

Pertanto le imprese armatrici, individuali o in forma societaria, che svolgono un'attività di noleggio di navi per finalità turistiche iscritte nel Registro Internazionale, possono fruire di un abbattimento della base imponibile dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) o delle società (IRES) pari all'80% del reddito ad essa relativo. Nessuna imposta è ovviamente dovuta in caso di perdite.

Per gli yacht commerciali iscritti nel Registro Internazionale in corso d'anno, la suddetta agevolazione può applicarsi a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio dello stesso anno. Essa pertanto può applicarsi anche in un periodo antecedente l'immatricolazione, sempre che ovviamente esistano in tale periodo le condizioni per l'iscrivibilità dello yacht commerciale nel Registro Internazionale.

Nel senso più sopra indicato si è pronunciato in passato il Ministero delle Finanze³⁷⁹ in relazione alla prima iscrizione di navi commerciali nel Registro Internazionale³⁸⁰.

IV.4.8. Esclusione dalla base imponibile IRAP

L'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) non è dovuta sul valore della produzione realizzato mediante l'utilizzo di navi iscritte al Registro Internazionale.³⁸¹

Il decreto istitutivo dell'IRAP considera ex lege esercitata fuori dal territorio dello Stato l'attività di trasporti marittimi realizzati mediante l'utilizzazione di navi iscritte nel Registro Internazionale. Pertanto la quota di valore a questa attribuibile è scomputata dalla base imponibile dell'imposta.³⁸²

378. Art. 4, comma 2, del D.L. 30 dicembre 1997, n. 457, convertito in L. 27 febbraio 1998, n. 30.

379. Agenzia delle Entrate, Risoluzione 23 febbraio 1999, n. 47/E.

380. Art. 4 del D.L. 30 dicembre 1997, n. 457,

convertito in L. 27 febbraio 1998, n. 30.

381. Agenzia delle Entrate, Circolare n. 263/E del 12 novembre 1998.

382. Art. 12, comma 3, del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

Analogamente a quanto indicato per IRPEF ed IRES, l'esclusione in parola deve ritenersi operante per tutto l'esercizio in corso all'atto dell'iscrizione nel Registro Internazionale, e quindi anche per i mesi dell'esercizio antecedenti tale iscrizione, sempre che anche per tali mesi ricorrano le condizioni di iscrिवibilità.

Nel senso sopra indicato si è pronunciato il Ministero delle Finanze in sede di istruzioni al decreto istitutivo dell'IRAP³⁸³.

IV.4.9. Credito d'imposta per ritenute IRPEF sulle retribuzioni al personale di bordo

Alle imprese armatrici che esercitano un'attività produttiva di reddito mediante l'utilizzazione di navi iscritte nel Registro Internazionale è attribuito un credito d'imposta in misura corrispondente all'importo delle ritenute a titolo di acconto sul reddito delle persone fisiche dovuta sui redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo corrisposti al personale di bordo imbarcato sulle navi iscritte nel Registro Internazionale, da valere ai fini del versamento delle ritenute stesse³⁸⁴.

Ciò significa in sostanza che col credito d'imposta suddetto viene eliminato l'obbligo del versamento delle ritenute sul lavoro dipendente o sul lavoro autonomo per i compensi corrisposti al personale di bordo. Tale credito d'imposta è infatti utilizzabile in sede di versamento delle ritenute alla fonte operate sui citati redditi di lavoro.

La procedura da seguire per l'utilizzazione del credito d'imposta è la seguente:

- l'impresa armatrice deve operare le ordinarie ritenute alla fonte sui redditi corrisposti al personale imbarcato sulle navi iscritte nel Registro Internazionale, registrando un debito verso l'Erario per il relativo importo;
- l'impresa armatrice deve registrare un credito verso l'Erario in misura pari alle ritenute operate;
- tale credito può compensare il debito verso l'Erario per le ritenute operate e non è pertanto necessario procedere ad alcun versamento di ritenute;

³⁸³ Agenzia delle Entrate, Circolare 4 giugno 1998, n. 141/E.

³⁸⁴ Art. 4, primo comma, del D.L. n. 457/1997, convertito in L. n. 30/1998.

- in sede di compilazione del modello 770 deve essere evidenziato il mancato versamento di ritenute con utilizzo del relativo credito d'imposta.

Naturalmente l'attribuzione del credito d'imposta in esame, anche se costituisce una sopravvenienza attiva, non concorre a formare il reddito dell'impresa armatrice ai fini IRES e IRPEF. Per quanto riguarda l'IRAP, ciò è valido limitatamente ai crediti di imposta maturati per i lavoratori dipendenti.

Il credito d'imposta va calcolato con riferimento alle ritenute IRPEF dovute sulle retribuzioni corrisposte con riferimento al periodo in cui il personale risultava effettivamente imbarcato su navi regolarmente iscritte al Registro Internazionale. Pertanto il credito d'imposta non spetta con riferimento all'IRPEF relativa alle retribuzioni di periodi di paga precedenti alla data di iscrizione della nave nel suddetto Registro.

Il trattamento agevolativo sopra indicato può essere applicato anche alle ritenute sul TFR purché esso sia maturato con riferimento al periodo d'imbarco ed al periodo in cui la nave risulta essere iscritta nel Registro Internazionale.

Il credito d'imposta non spetta per le trattenute ed i versamenti relativi alle addizionali (regionale e comunale) all'IRPEF.

IV.4.10. Esonero dai contributi previdenziali ed assistenziali per il personale di bordo

Per quanto riguarda i contributi sociali previsti dalle norme interne, le imprese armatrici sono esonerate dall'obbligo del versamento dei contributi previdenziali ed assistenziali, normalmente dovuti per legge sui compensi corrisposti ai dipendenti, in relazione al personale imbarcato su navi iscritte nel Registro Internazionale. Lo stesso personale viene esonerato dal versamento dei contributi previdenziali ed assistenziali per la parte che sarebbe normalmente a suo carico.

Per quanto riguarda l'entrata in vigore del suddetto esonero dovrebbero valere le stesse disposizioni relative alla concessione del credito d'imposta di cui al punto precedente, e quindi esso dovrebbe applicarsi solo in relazione ai periodi di paga successivi all'effettiva iscrizione degli yacht commerciali nel Registro Internazionale.

IV.4.11. Esonero da IVA e dazi doganali all'importazione di yacht commerciali

I soggetti residenti fuori dalla UE che abbiano intenzione di iscrivere nel Registro Internazionale italiano degli yacht commerciali che precedentemente battevano bandiera di uno Stato extra UE, non sono soggetti all'atto della importazione al pagamento di alcun onere.

Per quanto riguarda l'IVA all'importazione non sono soggette all'imposta le importazioni dei beni non imponibili³⁸⁵. Poiché come si è detto, gli yacht commerciali fruiscono della non imponibilità, ne consegue che per essi anche l'IVA all'importazione non torna applicabile.

Per quanto riguarda i dazi doganali i panfili e le altre navi ed imbarcazioni da diporto o da sport sono esenti da dazi doganali sia che costituiscano imbarcazioni a vela, anche con motore ausiliario, sia che costituiscano imbarcazioni a motore, diverse dai fuoribordo, purché adibite alla navigazione marittima³⁸⁶.

Pertanto non essendo dovuto per gli yacht commerciali all'atto dell'importazione definitiva in Italia né IVA, né dazi doganali, la procedura per l'importazione dovrebbe quindi costituire una mera formalità.

IV.4.12. La tonnage tax per gli yacht commerciali

La tonnage tax costituisce un sistema di determinazione del reddito imponibile IRES opzionale e di carattere forfettario applicabile alle unità di carattere mercantile. Per gli yacht commerciali non sono previste specifiche agevolazioni o variazioni.

La tonnage tax può essere applicata dalle società per azioni e in accomandita per azioni, dalle società a responsabilità limitata, dalle società cooperative, dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice, purché residenti nel territorio dello Stato, nonché dalle società e dagli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non

residenti nel territorio nazionale ma dotati di stabile organizzazione in Italia³⁸⁷, in relazione al reddito prodotto dalle navi iscritte nel Registro Internazionale che abbiano un tonnellaggio superiore alle 100 tonnellate di stazza netta.

L'applicazione della tonnage tax in luogo della normale determinazione del reddito imponibile deve essere comunicata all'Agenzia delle Entrate entro tre mesi dall'inizio del periodo d'imposta a partire dal quale si intende applicarla.³⁸⁸

La comunicazione suddetta è irrevocabile per dieci esercizi sociali e può essere rinnovata. Essa deve essere esercitata relativamente a tutte le navi e a tutti gli yacht commerciali gestiti dallo stesso gruppo di imprese alla cui composizione concorrono la società controllante e le società controllate³⁸⁹.

Per i gruppi di imprese la comunicazione va presentata esclusivamente dalla società controllante. Le controllate devono, comunque, comunicare l'esercizio dell'opzione alla controllante tramite raccomandata con ricevuta di ritorno.

Il modello deve essere presentato in via telematica, direttamente o tramite gli intermediari abilitati (professionisti, associazioni di categoria, Caf, ecc.). La prova della presentazione è costituita dalla ricevuta rilasciata in via telematica dall'Agenzia delle Entrate, che attesta l'avvenuto ricevimento della comunicazione.

Il rinnovo dell'opzione deve essere effettuato entro tre mesi dall'inizio dell'esercizio successivo al periodo di efficacia dell'opzione esercitata in precedenza.

Nell'ipotesi di variazione del gruppo, il rinnovo deve essere effettuato entro tre mesi dall'evento che ha prodotto la variazione. Nel caso di nuove imprese, il termine decorre dalla data di costituzione.

Il reddito imponibile in via forfettaria deve essere calcolato sulla base del reddito giornaliero di ciascuna nave.

La determinazione di tale reddito va fatta moltiplicando la stazza netta della nave per una cifra fissa

³⁸⁵ Art. 68, lett. a) del D.P.R. n. 633/1972.

³⁸⁶ Regolamento CEE n. 1810/2004 della Commissione del 7 settembre 2004 che ha modificato l'Al. 1 del Regolamento CEE n. 2658/87 del Consiglio, parte seconda, tabella dei dazi codice NC 8903. Si veda il precedente par. I.3.2.

³⁸⁷ Art. 2, comma 217, della L. 24 dicembre 2008, n.244.

³⁸⁸ D.M. 23 giugno 2005.

³⁸⁹ Art. 2359 del Codice Civile.

basata su varie fasce di tonnellaggio netto. Poiché gli yacht commerciali non possono superare 1000 tonnellate di stazza lorda, il reddito va calcolato sulla prima fascia, moltiplicando le tonnellate per 0,0090 euro.

Nel conteggio non devono essere computati i giorni di mancata utilizzazione a causa di operazioni di manutenzione, riparazione ordinaria o straordinaria, nonché di ammodernamento e trasformazione della nave. Sono altresì esclusi dal computo dei giorni di operatività quelli nei quali la nave è in disarmo temporaneo³⁹⁰.

Il reddito determinato forfetariamente concorre, insieme al reddito determinato in modo ordinario, derivante dall'esercizio di attività diverse da quelle che fruiscono del regime di tonnage tax, alla formazione del reddito complessivo. È espressamente prevista la possibilità di dedurre le perdite pregresse secondo il regime ordinario³⁹¹.

Altra caratteristica significativa del regime forfetario è costituita dall'obbligo di formazione dei cadetti ufficiali, e questo allo scopo di consolidare maggiormente il know-how nazionale³⁹².

Alcuni limiti all'esercizio dell'opzione e alla sua efficacia sono previsti nel caso di yacht commerciali locati dal contribuente a scafo nudo per un periodo superiore, per ciascuna unità, al 50% dei giorni di effettiva navigazione per ciascun esercizio sociale³⁹³.

Nel caso di cessione a titolo oneroso di una o più navi relativamente alle quali è efficace l'opzione, l'imponibile, come sopra calcolato, comprende anche la plusvalenza o minusvalenza realizzata. Tuttavia, se la cessione ha per oggetto una nave già in proprietà dell'utilizzatore in un periodo d'imposta precedente all'introduzione della tonnage tax, all'imponibile come sopra calcolato, dovrà aggiungersi la differenza tra il corrispettivo conseguito ed il costo non ammortizzato dell'ultimo esercizio antecedente a quello di prima applicazione della tonnage tax.

Infine, per quanto attiene gli adempimenti contabi-

li, va ricordato che le spese e gli altri componenti negativi riferiti ad attività o beni da cui derivano ricavi ed altri proventi non compresi nella determinazione forfetaria dell'imponibile, essi devono risultare dalle scritture contabili mediante distinta annotazione.³⁹⁴

394. Art. 12 del D.M. 23 giugno 2005.

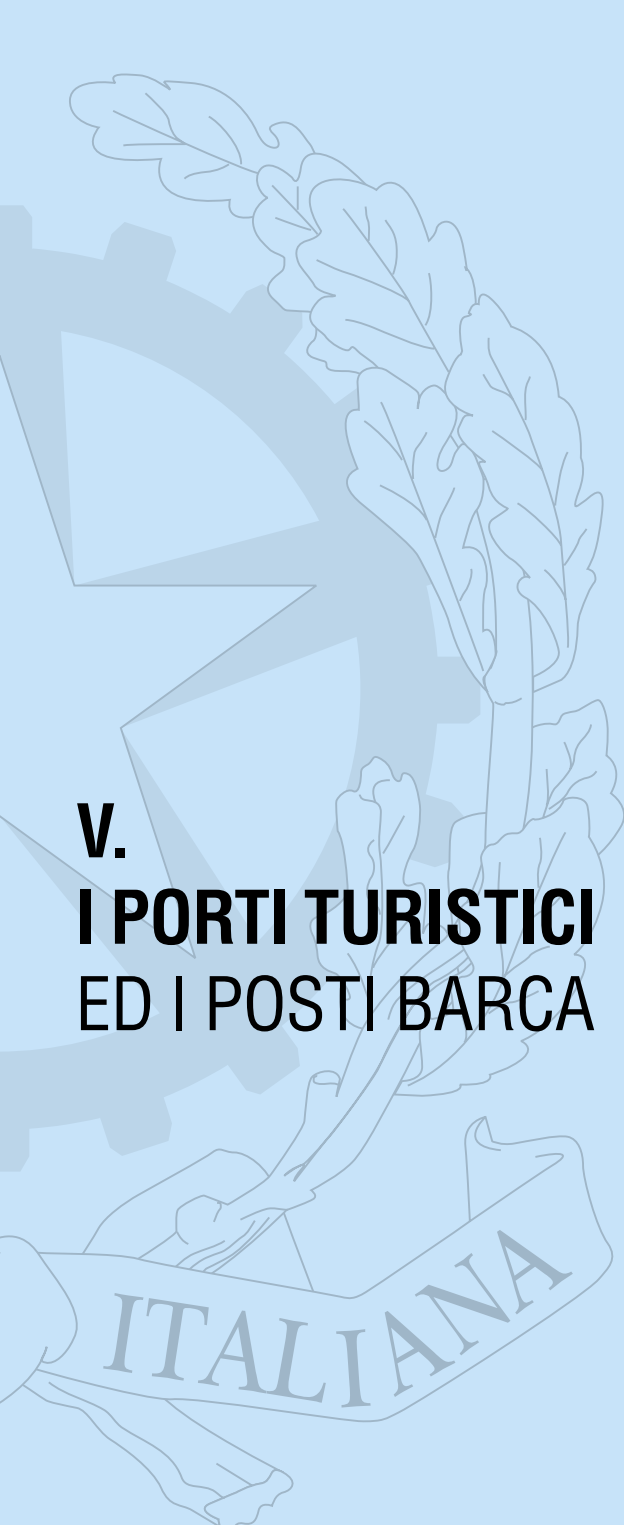
390. Art. 156 del T.U.I.R.

391. Art. 84 del T.U.I.R.

392. Art. 157, comma 3, del T.U.I.R.

393. Art. 157 del T.U.I.R.





V.
I PORTI TURISTICI
ED I POSTI BARCA

V.1. COSTRUZIONE E GESTIONE DEL PORTO TURISTICO

V.1.1. Le strutture portuali

Il demanio marittimo, demanio necessario, imprescrittibile ed inalienabile, comprende i porti marittimi naturali, i porti costruiti artificialmente, i porti comunque realizzati in concessione ovvero incamerati dallo Stato dopo la fine della concessione stessa.

Gli spazi su cui insistono i porti, di conseguenza, non possono essere ceduti a privati se non in concessione e per un periodo limitato di tempo.

Con la concessione il privato acquisisce il diritto allo sfruttamento, per fini di carattere pubblico, di un determinato spazio demaniale marittimo. La costruzione delle strutture portuali è un tipico caso in cui l'interesse generale viene realizzato con l'intervento di un soggetto privato che assume l'onere della realizzazione delle opere pubbliche (porto) e della gestione delle stesse per un certo periodo di tempo, in modo da compensare gli oneri sostenuti e, possibilmente, garantire un risultato positivo all'operazione.

In certi casi la concessione, classico atto amministrativo, assume anche contenuti privatistici. Si parla, in questi casi, di concessioni-contratto che regolano tutti i rapporti pubblici e privati tra Autorità concedente ed Ente concessionario che procede alla realizzazione delle opere.

L'atto di concessione che autorizza la costruzione e la gestione del porto ha di massima natura meramente obbligatoria³⁹⁵. Vi sono tuttavia casi nei quali con la concessione si costituisce anche un diritto reale, e più in particolare un diritto di superficie a favore del concessionario.

La legge³⁹⁶ distingue alcuni tipi di strutture portuali per la nautica da diporto fornendo le seguenti definizioni:

porto turistico è il complesso di strutture inamovibili realizzate con opere a terra e a mare allo scopo di servire unicamente e precipuamente la nautica da diporto ed il diportista nautico, anche mediante l'apprestamento di servizi complementari;

- approdo turistico è la posizione dei porti polifunzionali destinata a servire la nautica da diporto ed il diportista nautico anche mediante l'apprestamento di servizi complementari;
- punti di ormeggio sono le aree demaniali ma-

ritime e gli specchi acquei dotati di strutture che non comportano impianti di difficile rimozione, destinati all'ormeggio, alaggio, varo e rimessaggio di piccole imbarcazioni e natanti da diporto.

I porti turistici sono pertanto strutture portuali dedicate specificamente alla nautica da diporto con particolari impianti necessari alla fornitura di servizi ad essa complementari.

Le strutture portuali per la nautica da diporto sono normalmente costruite su aree demaniali anche se in casi assai limitati, esse possono insistere, in toto o in parte, su aree di proprietà privata, quindi su aree di natura giuridica diversa, spesso adiacenti a quelle demaniali e comunicanti con il mare a mezzo di canali o altre opere.

Per quanto riguarda gli approdi turistici va considerata in particolare la situazione esistente nei principali porti polifunzionali italiani.

Trattandosi di porti polifunzionali, essi normalmente una parte predisposta per l'approdo di unità da diporto. I principali porti italiani sono gestiti da Autorità Portuali³⁹⁷, enti pubblici che agiscono tra l'altro quali gestori dei beni demaniali con libertà di fissare i canoni.

Per quanto infine riguarda i punti di ormeggio essi comprendono le strutture di minore portata con le attrezzature minime indispensabili per ormeggio e alaggio di piccole imbarcazioni.

Sempre più frequentemente i porti turistici sono costituiti oltre che da opere a mare (moli, banchine, dighe foranee) anche da numerose opere a terra (appartamenti, negozi, capannoni per rimessaggio o cantieristici, luoghi di intrattenimento etc.) nonché da opere infrastrutturali (strade, illuminazione, parcheggi etc.).

Si tratta pertanto di una complessa struttura urbanistica che coinvolge le competenze di numerosi enti pubblici.

Al fine di rendere più semplice l'ottenimento delle necessarie autorizzazioni nonché il coordinamento dei vari enti, una legge speciale³⁹⁸ ha previsto che tutte le problematiche riguardanti il progetto per la costruzione di un porto turistico debbano essere esaminate da una apposita Conferenza di Servizi.

In tale Conferenza devono essere rappresentati tutti gli enti interessati o comunque coinvolti nel progetto suddetto tra i quali l'Autorità Marittima, il Demanio, la Regione ed il Comune.

395. Corte di Cassazione, 26 aprile 2005, n.8637.
396. Art. 2 del D.P.R. 2 dicembre 1997, n. 509.

397. Art. 6 della Legge 28 gennaio 1994, n. 84.
398. D.P.R. 2 dicembre 1997 n. 509.

La Conferenza deve esprimere il proprio parere vincolante su tutti i profili attinenti la costruzione del porto turistico quali ad esempio la valutazione dell'impatto ambientale, il rispetto dei vincoli esistenti e tutti gli aspetti edilizi ed urbanistici, tanto per le opere a terra quanto per le opere a mare.

Il concessionario rimane pertanto vincolato all'osservanza di tutte le disposizioni impartite dalla detta Conferenza di Servizi.

L'applicazione della detta legge speciale è peraltro subordinata all'assenso da parte della Regione, in specie là ove l'area demaniale marittima ricade nell'ambito del demanio turistico ricreativo. In tal caso infatti le funzioni amministrative sono delegate alla Regione.

Per quanto riguarda le funzioni amministrative sul demanio marittimo, esse risultano attualmente devolute al Ministero delle Infrastrutture o dei Trasporti, o alle Autorità Portuali o alla Regione o ai Comuni in funzione della localizzazione dell'area demaniale marittima sul litorale.

V.1.2. La concessione per la costruzione e gestione di strutture portuali

Il rapporto di concessione amministrativa che si instaura tra il demanio marittimo ed il concessionario, il più delle volte anche gestore delle strutture portuali per il diporto, può influenzare il sottostante rapporto tra gestore e diportista relativo all'utilizzo di uno specifico posto barca.

In specie molte clausole contenute nell'atto di concessione riversano la loro efficacia anche sul rapporto privatistico instaurato dal concessionario con l'utente della struttura. Ciò pur lasciando libero il concessionario di sottoscrivere con l'utente qualsiasi formulazione contrattuale legittima.

Normalmente nell'ambito dei diritti che scaturiscono dal rapporto concessorio possono individuarsi due distinte posizioni in relazione al contenuto specifico della concessione:

- l'assegnazione di un diritto di tipo obbligatorio sui beni ricevuti in concessione (il contenuto del diritto derivante dalla concessione è in tal caso assimilabile a quello del contratto di locazione);
- la costituzione di un diritto reale di superficie sui beni costruiti a seguito della concessione (diritto temporaneo, in quanto al termine della concessione i beni divengono proprietà del demanio marittimo).

Rientrano, in genere, nel primo caso le concessio-

ni con finalità turistico-ricreative di aree, pertinenze demaniali marittime e specchi acquei le quali normalmente non richiedono la costruzione di immobili (ad esempio concessioni di arenili per stabilimenti balneari) ovvero che riguardano modeste strutture già esistenti, eventualmente incamerate dallo Stato dopo la scadenza di una precedente concessione non rinnovata.

Rientrano invece nel secondo caso le concessioni per la costruzione e gestione di strutture dedicate alla nautica da diporto (porti turistici o marine) che prevedono la costituzione di un diritto di superficie per la realizzazione, da parte del concessionario, di opere sull'area demaniale costituenti strutture portuali in senso stretto ed eventualmente altri fabbricati per servizi complementari.

In questo secondo caso, a seguito della costruzione delle opere nell'ambito portuale, si costituisce una proprietà superficaria di cui è titolare il concessionario. Questi può quindi fare atti di disposizione nei confronti di terzi aventi per oggetto tali opere.

Se l'atto di concessione non prevede diversamente il concessionario può ad esempio cedere il diritto di superficie su parti delle opere portuali per un periodo non eccedente quello della concessione. Le stesse opere possono anche formare oggetto di contratti di leasing.

Ovviamente il concessionario, pur avendone la facoltà, può viceversa decidere di non cedere all'utente il diritto di superficie ma di utilizzare contratti di natura obbligatoria quali ad esempio la locazione.

Resta comunque fermo che il rapporto contrattuale tra concessionario e utente non può trasferire diritti e facoltà non ricompresi nel rapporto concessorio originario.:

V.1.3. I canoni per concessioni relative alla costruzione e gestione di porti turistici

Le concessioni relative alla costruzione e gestione dei porti turistici fino alla fine dell'anno 2008 sono stati assoggettati a canoni demaniali fissati nell'atto di concessione che, derivando da un rapporto di tipo contrattuale costitutivo di un diritto di superficie, si ritenevano non soggetti ad aumenti successivi.

Ben diversa natura hanno le concessioni con finalità turistico-ricreative di aree, pertinenze demaniali marittime e specchi acquei che normalmente non richiedono la costruzione di immobili (ad esempio concessioni di arenili per stabilimenti

balneari) ovvero che riguardano modeste strutture spesso già esistenti.

Come si è detto in questo caso il rapporto instaurato è paragonabile a quello derivante da un contratto di locazione ed è pertanto soggetto ad aumenti da parte del demanio marittimo.

La Legge finanziaria del 2007³⁹⁹ ha completamente rideterminato i canoni annui per le concessioni con finalità turistico-ricreative adottando criteri di calcolo certamente molto meno onerosi rispetto a quelli previsti per tali concessioni da precedenti provvedimenti peraltro mai entrati in vigore⁴⁰⁰.

Con la stessa legge i criteri di determinazione dei canoni demaniali marittimi per concessioni relative ad attività turistico-ricreative sono stati estesi anche alle concessioni relative alla costruzione e gestione di strutture dedicate alla nautica da diporto anche se già esistenti.

In tal modo sono stati parificati i canoni dovuti per due attività aventi caratteristiche completamente diverse tra di loro. Ciò ha peraltro determinato un aumento enorme (da 5 a 10 volte) dei canoni dovuti dai concessionari di porti turistici già esistenti.⁴⁰¹

Il Consiglio di Stato⁴⁰² con propria ordinanza ha sollevato la questione di costituzionalità della citata norma della Legge finanziaria 2007⁴⁰³ ritenendo rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità dell'art. 1, comma 252, di tale legge, nella parte in cui ridetermina il canone per le concessioni per la realizzazione e la gestione di strutture dedicate alla nautica da diporto con riferimento anche ai rapporti concessori in corso.

Tale disposizione normativa, secondo il Consiglio di Stato, appare in contrasto con il principio dell'affidamento e con la tutela dell'impresa, e quindi in violazione delle seguenti disposizioni della Costituzione:

- l'art. 3 per eccesso di potere legislativo, sotto

399. L. n. 296/2006 che ha sostituito il comma 1, lett. b) dell'art. 03 del D. L. 5 ottobre 1993, n. 400, convertito con modificazioni dalla legge 4 dicembre 1993, n.494.

400. Art. 1, comma 251, della L. n. 296 del 2006.

401. Art. 1, comma 252, della L. n. 296 del 2006, che ha introdotto il comma 3 dell'art. 03 del D.L. n. 400/1993.

402. Consiglio di Stato, ordinanza n. 2810/2012, pronunciata il 15 maggio 2012.

403. Art. 1, comma 252, della legge n. 296 del 2006.

il profilo della lesione dell'affidamento ingenerato dai rapporti concessori in corso, della incidenza retroattiva non solo su provvedimenti amministrativi, ma anche su rapporti contrattuali e della irragionevole equiparazione delle concessioni in corso alle nuove;

- l'art. 41 relativo alla libertà di iniziativa economica atteso che le scelte imprenditoriali anteriori alla legge vengono irragionevolmente frustrate dalla legge sopravvenuta che va a modificare rapporti contrattuali in corso.

La Corte Costituzionale ad oggi non si è ancora pronunciata sulla questione di incostituzionalità sollevata dal Consiglio di Stato.

V.1.4. Le strutture portuali e la loro iscrizione catastale

Le strutture per la nautica da diporto, realizzate o in corso di realizzazione, vengono anzitutto censite al S.I.D. (Sistema Informativo Demanio), la cui realizzazione si è intersecata con la normativa relativa al Pubblico Demanio Marittimo. Sono tuttavia rimaste allo Stato le funzioni relative al sistema, la cui gestione sarà regolata mediante protocolli d'intesa con le Regioni. Fermo restando il rispetto dell'autonomia delle singole amministrazioni, il S.I.D., con riferimento all'iter connesso con il rilascio o rinnovo di concessione, prevede l'acquisizione di tutti i dati delle fasi essenziali dei procedimenti amministrativi.

Per quanto riguarda il censimento in catasto delle strutture portuali, occorre anzitutto ricordare come nell'ambito dei porti turistici possono distinguersi uno specchio acqueo riparato dal mare aperto, sia naturalmente che con opere artificiali (dighe foranee, moli frangiflutti etc.), una serie di opere a mare per l'attracco di unità da diporto e la fornitura di servizi (moli, banchine, pontili etc.) e, nella maggior parte dei casi, varie opere a terra (appartamenti, negozi, capannoni etc.) nonché opere infrastrutturali (strade, illuminazione, parcheggi etc.); il tutto normalmente insistente su aree del demanio marittimo date in concessione, salvo i limitati casi di porti di proprietà privata⁴⁰⁴.

E' chiaro che dei detti elementi lo specchio acqueo costituisce l'elemento essenziale. Esso, peraltro, non può considerarsi un bene immobile secondo la definizione data dal Codice Civile⁴⁰⁵.

404. Si veda par. III.1.1.

405. Art.812 Cod. Civ: "Sono beni immobili il suolo, le sorgenti e i corsi d'acqua, gli alberi, gli edifici e

Conseguentemente, secondo le regole base dell'accatastamento che richiedono comunque l'esistenza di un immobile, uno specchio acqueo non può essere censito in catasto e ad esso non può quindi essere attribuita alcuna rendita catastale. Ovviamente lo stesso vale per lo specchio d'acqua relativo ad un singolo posto barca.

Il Ministero delle Finanze, Dipartimento per le politiche fiscali, è intervenuto una prima volta in materia di accatastamento dei posti barca⁴⁰⁶ precisando che essi devono essere censiti, insieme agli stabilimenti balneari, nella categoria catastale D/12 riguardante "unità immobiliari caratterizzate da concessione demaniale per l'uso dello specchio d'acqua e dell'arenile". I posti barca vengono definiti come "beni delimitati da specchi acquosi sui quali vengono esercitati diritti reali ancorchè in regime di concessione demaniale, caratterizzati dalla presenza di servizi quali l'approdo al molo (anche di tipo galleggiante), l'allaccio per la fornitura di acqua, luce, telefono oltre ad eventuali locali di deposito di uso esclusivo".

L'Agenzia del Territorio ha successivamente precisato che, tenuto conto che l'autonomo accatastamento dei posti barca è stato previsto solo con la revisione degli estimi e del classamento, tuttora in via di realizzazione, per il momento i posti barca devono essere ricompresi nella redditività complessiva delle strutture portuali di cui fanno parte e quindi nella categoria D/8 riguardante "fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività commerciale e non suscettibili di una destinazione diversa senza radicali trasformazioni"⁴⁰⁷.

L'Agenzia del Territorio ha fornito ulteriori chiarimenti in ordine al classamento degli immobili appartenenti alla Categoria D (immobili a destinazione speciale) ed E (immobili a destinazione particolare)⁴⁰⁸. In tale sede è stato chiarito che ai porti turistici deve essere attribuita la Categoria D/8 in quanto equiparabili ai silos ed ai parcheggi, e che qualora siano distinguibili porzioni immobiliari individuali come entità autonome, ancorchè presenti in un porto deputato al trasporto pubblico di

le altre costruzioni, anche se unite al suolo a scopo transitorio, e in genere tutto ciò che naturalmente o artificialmente è incorporato al suolo. Sono reputati immobili i mulini, i bagni e gli altri edifici galleggianti quando sono saldamente alla riva o all'alveo o sono destinati ad esserlo in modo permanente per la loro utilizzazione. Beni mobili sono tutti gli altri."
406. Circ. Min. 14 marzo 1992, n. 5, confermata sostanzialmente dalla Circ. Min. 6 marzo 2003, n. 1/DPF.
407. Circ. Min. 14 marzo 2002, n. 13329.
408. Circ. Min. 16 maggio 2006, n. 4.

persone e merci, occorre procedere al censimento di ciascuna di esse nella categoria pertinente. Solo nel caso di struttura portuale finalizzata sia al soddisfacimento di attività commerciali, sia all'ormeggio di imbarcazioni da diporto, che non possa essere articolata in più unità immobiliari, il classamento deve essere effettuato in relazione alla destinazione prevalente.

Infine l'Agenzia del Territorio, ribadendo l'attribuzione dei porti turistici alla categoria D/8, ha specificato che in tale ambito rientrano i moli, le banchine, gli spazi di manovra e il parcheggio nonché gli spazi pertinenziali di servizio e gli uffici destinati alla gestione portuale, anche aventi carattere amministrativo, senza tuttavia fare alcun riferimento specifico ai posti barca⁴⁰⁹.

Pertanto, ad avviso dell'Agenzia del Territorio, gli immobili costruiti nell'ambito del porto turistico, quali appartamenti, negozi, capannoni, garage etc., devono essere accatastati nelle categorie catastali di loro pertinenza a nulla rilevando la circostanza di insistere su area demaniale.

Per completezza di informazione va ricordato come le suddette conclusioni dell'Agenzia del Territorio non sono condivise da molti operatori i quali ritengono che alcune o tutte le strutture dei porti turistici rientrino non nella categoria D/8 bensì nella categoria E. Al riguardo si è venuto a creare un notevole contenzioso tuttora in corso.

La tesi suddetta si basa sulla destinazione al perseguimento di una pubblica utilità a cui i beni del demanio portuale, anche nell'ambito di un uso particolare demandato ai privati, restano soggetti in forza del vincolo concessorio. Si sostiene infatti che non si possa parlare di utilizzazione del bene demaniale dal punto di vista commerciale, poiché il suo uso particolare mediante atto di concessione deve essere rivolto esclusivamente allo svolgimento delle funzioni marittime e portuali di carattere pubblico, considerato che anche in questo modo l'autorità portuale amministra i beni demaniali a lei affidati per promuovere l'attività del porto, svolgendo attività di controllo e ordinamento di tutti i servizi portuali⁴¹⁰.

V.1.5. Regime IMU relativo alle strutture portuali

L'IMU (Imposta Municipale Unica), nell'ordinamento tracciato dal federalismo fiscale, ha costi-

409. Agenzia del Territorio, circ. 13 aprile 2007, n. 4.
410. Si veda in tal senso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Trieste 16 gennaio 2012, n. 1 (in GT Rivista di giurisprudenza tributaria n. 6/2012 pag. 518).

tuito l'ICI (Imposta Comunale sugli Immobili) con decorrenza 01/01/2012.

La legge istitutiva dell'IMU⁴¹¹, facendo rinvio alla precedente legge istitutiva dell'ICI, dispone che nel caso di concessione su aree demaniali soggetto passivo dell'imposta è il concessionario, il quale è normalmente anche il gestore del porto turistico.

Pertanto il concessionario è comunque tenuto al pagamento dell'IMU sulla base della rendita globalmente attribuita o attribuibile alle singole strutture portuali da esso costruite in base ad un atto di concessione.

Il presupposto per l'applicazione dell'IMU, come anche lo era per l'ICI, è il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività di impresa.

Se pertanto le strutture portuali sono accatastate in categoria D/8 l'IMU deve essere assolta sulla base della rendita catastale attribuita. Se viceversa le strutture portuali sono accatastate, o si ritiene che dovrebbero essere accatastate, in categoria E, l'IMU non è dovuta.

Si ritiene che comunque non possano rientrare nell'ambito di applicazione dell'IMU gli specchi acquei relativi al porto ed ai singoli posti barca. Essi, come si è detto, non possono neppure essere censiti catastalmente e comunque non costituiscono né fabbricato, né area fabbricabile, né terreno agricolo.

V.2. CONTRATTO DI ORMEGGIO DEL POSTO BARCA

V.2.1. Contenuto del contratto d'ormeggio

Il contratto di ormeggio del posto barca può essere utilizzato per soddisfare varie esigenze contrattuali. Trattasi invero di un contratto atipico il cui oggetto può spaziare dalla semplice messa a disposizione ed utilizzazione - in esclusiva o meno - delle strutture portuali per l'approdo, all'erogazione di vari altri servizi come ad esempio il servizio di custodia dell'imbarcazione, il diritto ad avere a disposizione lo spazio acqueo pur in assenza della

411. Il D.L. n. 201 del 6 dicembre 2011, convertito nella Legge n. 214 del 22 dicembre 2011, ha introdotto in via sperimentale il nuovo tributo. Importanti modificazioni sono state introdotte dal D. L. n. 16 del 2 marzo 2012, convertito con modificazioni dalla Legge n.44 del 26 aprile 2012 e dall'art. 1, comma 380, della legge n. 228 del 24 Dicembre 2012.

barca, il diritto di usare bitte o anelli d'ormeggio o ancora il diritto di allacciarsi alle prese d'acqua e di energia elettrica o alla rete telefonica.

Il contratto di ormeggio può quindi prevedere una serie di prestazioni ed una pluralità di cause di per sé riconducibili a differenti schemi contrattuali quali la locazione (per quanto concerne la messa a disposizione di un tratto di molo o banchina e dello spazio acqueo riservato), il deposito (per quanto riguarda l'obbligo di custodia del bene che grava sul depositario), il comodato, la somministrazione (si pensi alla fornitura di acqua e di energia elettrica), etc.

Tenuto conto della natura onerosa del contratto, questo insieme di diritti o prestazioni presuppone la spettanza di un corrispettivo per il concessionario gestore del porto turistico.

Il corrispettivo può comprendere una parte relativa all'utilizzo dello specchio acqueo, mentre i corrispettivi per gli altri servizi, che possono variare nel tempo, saranno via via definiti anche in relazione alla quota effettivamente fruita ed alle spese sostenute dal gestore.

Normalmente, vengono stabilite regole di ripartizione delle spese di gestione e manutenzione degli impianti comuni, mentre le altre spese potranno essere ripartite in via forfetaria ovvero in relazione all'effettivo consumo.

È uso comune che il contratto di ormeggio pluriennale abbia una durata pari al periodo della concessione. In questi casi, può avvenire che il concessionario gestore richieda all'acquirente il pagamento anticipato di tutti i canoni periodici.

L'acquirente con questa modalità acquisisce il diritto d'uso del posto barca per un periodo pluriennale, mentre dovrà provvedere al pagamento delle somme periodicamente dovute al concessionario gestore come ad esempio le spese di amministrazione ed il corrispettivo per i servizi fruiti.

Nulla inoltre impedisce che venga stipulato un contratto di locazione separatamente dal contratto di ormeggio, il quale, in tal caso, verrà semplicemente ad avere una minore portata. Non sono viceversa compatibili con l'esistenza del contratto di ormeggio la cessione del diritto di superficie ed il contratto di locazione, anche finanziaria.

Il contratto di ormeggio non si riferisce soltanto al negozio che prevede il diritto all'uso del posto barca per tutta la durata della concessione. Si parla infatti di contratto di ormeggio anche per indicare un contratto che consente l'utilizzazione di un

posto barca per un periodo di tempo più limitato (sosta di carattere stagionale o annuale) ovvero anche breve o brevissimo (sosta di un giorno o di pochi giorni durante la navigazione).

Chiaramente i contenuti giuridici e contrattuali nelle varie ipotesi sono molto diversi.

Dal punto di vista civilistico la giurisprudenza tende a considerare come “struttura minima essenziale” del contratto di ormeggio la messa a disposizione ed utilizzazione delle strutture portuali e la conseguente assegnazione di un delimitato spazio acqueo. Essa ritiene inoltre di assimilare il contratto di ormeggio che si configuri, almeno in una sua parte, nel modo suddetto allo schema del contratto di locazione⁴¹².

Essendo il contratto di ormeggio un negozio atipico si potrebbe non ritenere applicabile ad esso quanto previsto dal Codice Civile in materia di durata per il contratto di locazione⁴¹³, e cioè che la durata non può eccedere i trent'anni e che, in caso di stipulazione per un periodo più lungo, la durata del contratto deve considerarsi ridotta ex lege al termine di trent'anni.

Al riguardo si ritiene possibile fissare contrattualmente la durata del contratto di ormeggio per un periodo di tempo pari alla durata della concessione demaniale anche se più lunga di trent'anni.

L'eventuale proroga della concessione da parte del Demanio marittimo non dà luogo ad una proroga del contratto d'ormeggio salvo che ciò non sia stato pattuito espressamente.

Il contratto d'ormeggio può essere oggetto di cessione nei confronti di terzi da parte dell'assegnatario, ovvero questi può stipulare un contratto di sub-ormeggio, salva specifica previsione contrattuale in senso contrario.

V.2.2. Imposte indirette relative al contratto di ormeggio

Per quanto riguarda l'IVA, il corrispettivo del contratto di ormeggio di un posto barca sul territorio dello Stato, sia che si tratti di un contratto di breve durata, sia che si tratti di un contratto pluriennale, è comunque soggetto all'imposta con l'aliquota normale.

La Corte di Giustizia delle Comunità Europee⁴¹⁴ ha dichiarato che nel sistema comune di imposta sul va-

lore aggiunto la nozione di locazione di beni immobili comprende la locazione di posti destinati all'ormeggio di imbarcazioni in acqua nonché di posti a terra per il rimessaggio di tali imbarcazioni nell'area portuale. Secondo la Corte di Giustizia, in base al disposto delle direttive comunitarie⁴¹⁵, la locazione di beni immobili può essere considerata dagli Stati membri un'operazione esente con l'eccezione della locazione di aree destinate al parcheggio di veicoli. Poiché il posto barca costituisce un'area di parcheggio per veicoli, non può trovare applicazione la regola generale dell'esenzione delle locazioni di immobili e quindi il contratto d'ormeggio è soggetto ad IVA.

Qualora l'IVA non sia applicabile per mancanza del presupposto soggettivo, in quanto il contratto di ormeggio (o di sub-ormeggio) viene stipulato da un privato, trova applicazione l'imposta di registro con l'aliquota del 2%⁴¹⁶.

Va infine ricordata la normativa antielusiva ai fini dell'IVA prevista per l'istestazione di porti turistici o di posti barca a società di comodo.

Stabilisce il decreto IVA, analogamente a quanto previsto per la proprietà di unità da diporto, che non sono considerate attività commerciali il possesso e la gestione di complessi sportivi o ricreativi, compresi quelli destinati all'ormeggio, al ricovero e al servizio di unità da diporto da parte di società o enti, qualora la partecipazione ad essi consenta, gratuitamente o verso un corrispettivo inferiore al valore normale, il godimento, personale o familiare, dei beni e degli impianti stessi, ovvero quando tale godimento sia conseguito indirettamente dai soci o dai partecipanti alle suddette condizioni, anche attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni⁴¹⁷.

Se l'utilizzo dell'ormeggio da parte dei soci o partecipanti e dei loro familiari non sia gratuito o per esso non sia previsto un corrispettivo inferiore al valore normale cade la presunzione della società di comodo.

V.2.3. Imposte dirette relative al contratto di ormeggio

Ai fini delle imposte dirette i corrispettivi derivanti al concessionario-gestore da un contratto di ormeggio costituiscono ricavi, e quindi componenti positivi di reddito⁴¹⁸. Essi vanno contabilizzati in

415. Art. 13, parte B, lett. b), punto 2 della Sesta Direttiva CEE.

416. Art. 5 della Tariffa I allegata al Testo Unico dell'imposta di registro D. Lgs. 26 aprile 1936, n. 131.

417. Art. 4, comma 5, lett. A, ultimo periodo, del D.P.R. n. 633/1972.

418. Art. 85 del T.U.I.R.

412. Cfr. Cass. Civ. 21 ottobre 1994, n. 8657 e

Cass. Civ. 2 agosto 2000, n. 10118.

413. Art. 1573 del Codice Civile.

414. Corte di Giustizia delle Comunità Europee – Sezione III – Sentenza 3 marzo 2005 – Causa C-428/02.

base al principio di competenza⁴¹⁹.

Pertanto nell'ipotesi di un contratto di ormeggio pluriennale, anche se il pagamento avvenga in unica soluzione, occorre procedere al risconto della parte riferita ad esercizi futuri in modo da attribuire a ciascun esercizio i ricavi di competenza dello stesso. In tal modo viene ripartito su vari esercizi il ricavo relativo al posto barca.

Il concessionario gestore deve procedere al normale ammortamento dei beni costituenti le opere portuali⁴²⁰ ovvero all'ammortamento finanziario trattandosi di beni devolvibili alla scadenza della concessione⁴²¹.

Anche al fine delle imposte dirette trova applicazione la norma antielusiva per le società di comodo con lo stesso meccanismo già esaminato in relazione all'acquisto di unità da diporto⁴²².

Agli effetti dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP si devono considerare società non operative o di comodo le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché le società e gli enti di ogni tipo non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, se l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico è inferiore al 6% del valore delle immobilizzazioni costituito da beni immobili e da navi destinate all'esercizio di attività commerciali anche in locazione finanziaria⁴²³.

In tale caso si presume che il reddito del periodo di imposta non possa essere inferiore al 4,75% del valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e dalle navi destinate all'esercizio di attività commerciali anche in locazione finanziaria⁴²⁴.

L'unico modo per sottrarsi all'applicazione della presunzione suddetta è quello di presentare un interpello disapplicativo⁴²⁵ al fine di ottenere il riconoscimento che la società di cui trattasi è operativa nonostante il mancato raggiungimento dei ricavi minimi più sopra indicati⁴²⁶. L'interpello va presentato al Direttore regionale dell'Agenzia delle

Entrate attraverso l'ufficio locale competente.

Si ricorda infine che il rispetto delle percentuali di reddito, che escludono l'esistenza di una società di comodo, non elimina l'eventuale problema della non inerenza dell'acquisto delle unità da diporto rispetto all'attività svolta dalla società. In tale ultima ipotesi può verificarsi come conseguenza l'indeducibilità delle quote di ammortamento dell'unità da diporto secondo una costruzione parallela a quella prevista agli effetti dell'IVA.

Naturalmente non torna applicabile alcuna tassazione della rendita fondiaria se si tratta di beni immobili strumentali all'attività commerciale dell'impresa. I ricavi che derivano da tale attività costituiscono componenti positivi di reddito e sono tassabili secondo le norme proprie dell'IRES sul reddito d'impresa.

V.3. CESSIONE DELLA PROPRIETÀ SUPERFICIARIA

V.3.1. Contenuto del diritto di superficie

Molto frequentemente mediante lo stesso atto di concessione intercorrente tra Demanio marittimo e concessionario gestore di un porto turistico viene a costituirsi un diritto di superficie a favore del concessionario. A volte tale diritto non è menzionato esplicitamente ma lo si desume dal contenuto dell'atto concessorio.

La Corte di Cassazione ha affermato sull'argomento che l'assetto dei diritti nascenti dalla concessione va determinato nel merito in relazione alla disciplina del singolo rapporto concessorio⁴²⁷.

La Suprema Corte ha anche evidenziato gli elementi che nell'ambito del rapporto concessorio caratterizzano la costituzione di un diritto reale. Sono ritenuti fondamentali, a tale proposito, l'esistenza del diritto da parte del concessionario di iscrivere ipoteca sui beni realizzati e la previsione che, al termine della concessione, i beni realizzati vengano acquisiti in proprietà dallo Stato.

Una volta che l'opera oggetto della concessione sia stata realizzata, il concessionario diviene titolare di due diritti: il diritto reale di superficie in senso stretto risultante dall'atto concessorio e il diritto reale di proprietà superficaria sulle opere edificate del quale il primo diritto costituisce necessario presupposto.

Il diritto di superficie consiste infatti nel diritto concesso dal proprietario del suolo (in questo caso il Demanio marittimo) al superficario (in questo

⁴²⁷. Sentenza 4 maggio 1998, n. 4402.

⁴¹⁹. Artt. 56 e 109 del T.U.I.R.

⁴²⁰. Art. 102 del T.U.I.R.

⁴²¹. Art. 104 del T.U.I.R.

⁴²². Si veda par. 1.2.6.

⁴²³. Art. 30, comma 1, lett b), della L. 23 dicembre 1994, n. 724.

⁴²⁴. Art. 30, comma 3, lett. b), della L. n. 724/1994.

⁴²⁵. Art. 37 bis, comma 8 del D.P.R. 30 settembre 1973, n. 600.

⁴²⁶. Art. 35, commi 15 e 16, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla L. 27 dicembre 2006, n. 296.

caso il concessionario gestore del porto) di erigere e mantenere al di sopra del suolo delle costruzioni (in questo caso il porto o l'approdo o l'ormeggio turistico)⁴²⁸ di cui quest'ultimo diviene proprietario.

Se la costituzione del diritto di superficie è fatta per un tempo determinato, allo scadere del termine il diritto di superficie si estingue e il proprietario del suolo diventa proprietario della costruzione.

In questo caso, trattandosi di terreni dati in concessione dal Demanio marittimo, con la scadenza della concessione termina anche il diritto di superficie ed il Demanio diviene proprietario anche della costruzione del porto turistico.

V.3.2. Il diritto di proprietà superficaria e la sua cessione

Se dunque la proprietà dell'opera sorge in capo al soggetto titolare del diritto di superficie, questi può liberamente disporre a favore di terzi, a meno che tale possibilità non sia stata espressamente esclusa dal titolo costitutivo del diritto di superficie (in questo caso, normalmente, l'atto concessorio).

In particolare il titolare del diritto di superficie potrà cedere le opere costruite sull'area oggetto di tale diritto, darle in locazione, in comodato o farle oggetto di qualsiasi altro atto di disposizione sulla base di contratti tipici o atipici.

A sua volta l'acquirente può cedere ad altri le opere stesse oppure concludere altri tipi di contratto.

Gli unici limiti a tale ampia facoltà di disposizione di beni possono trovarsi nell'atto concessorio che costituisce l'originario titolo costitutivo del diritto di superficie.

In esso infatti possono essere poste limitazioni in merito alla disponibilità delle opere da costruirsi sull'area, la quale rimane sempre di proprietà dell'originario soggetto concedente.

Naturalmente il concessionario, titolare del diritto di proprietà superficaria potrà a sua volta porre al suo avente causa limitazioni ulteriori non contenute nell'atto di costituzione del diritto di superficie.

V.3.3. Imposte indirette sulla cessione della proprietà superficaria

In linea di principio la cessione della proprietà superficaria di una struttura costruita su area del Demanio marittimo da parte del soggetto concessionario costituisce un'operazione imponibile soggetta ad IVA. Ciò sia che si tratti di opere a mare

428. Articoli 952, primo comma, e 953 del Codice Civile.

(moli e banchine per posti barca), sia che si tratti di opere a terra (fabbricati ad uso abitativo o commerciale).

L'aliquota agevolata del 10% potrebbe tornare applicabile in due ipotesi:

- qualora le strutture di cui viene ceduto il diritto di proprietà superficaria, costituiscano opere di urbanizzazione primaria o secondaria⁴²⁹;
- qualora siano parte di una "ristrutturazione urbanistica", cioè di intervento di recupero di carattere urbanistico dell'intera zona portuale⁴³⁰.

Per quanto riguarda l'ipotesi di ristrutturazione urbanistica l'Agenzia delle Entrate della Liguria ha precisato⁴³¹ che in linea di principio la cessione della proprietà superficaria sia di opere a mare (posti barca costituiti da un tratto di molo o banchina per l'attracco di imbarcazioni nello specchio d'acqua antistante), che di opere a terra (appartamenti, negozi, capannoni etc.) facenti parte di una ristrutturazione di carattere urbanistico volta alla creazione di un porto turistico, possono fruire dell'aliquota ridotta sopra indicata. È stato tuttavia chiarito che il riconoscimento che l'insieme delle opere in questione costituisca in concreto una "ristrutturazione urbanistica" deve essere espresso dall'ente competente in materia urbanistica, cioè dagli organi tecnici del comune nel quale è situato il porto.

In merito a tale problema va anche ricordato che il riconoscimento dell'esistenza di una "ristrutturazione urbanistica" potrebbe essere dato dalla Conferenza di Servizi per l'esame dei progetti per porti turistici⁴³².

Essendo prevista una specifica competenza della Conferenza su tutti i profili urbanistici appare possibile che essa si pronunci anche in merito all'esistenza di una ristrutturazione urbanistica della zona portuale comprendente opere a terra ed opere a mare.

Qualora l'IVA non sia applicabile in quanto la cessione del diritto di proprietà superficaria venga effettuata da un privato, torna applicabile l'imposta di registro con l'aliquota del 2%⁴³³.

429. Art. 31, lett. e), della L. 457/1978.

430. Art. 127 quinquiesdecies della Tabella A, Parte III allegata al D.P.R. n. 633/1972.

431. Agenzia delle Entrate, Direzione della Liguria n. 22955 del 10 ottobre 2003.

432. Si veda l'ultima parte del par. III.1.1.

433. Art. 5 della Tariffa parte I allegato A al testo Unico Imposta di Registro (D.P.R. n. 131/1986).

Per gli atti soggetti ad IVA, l'atto di cessione deve essere, in ogni caso, soggetto a registrazione in termine fisso, nella misura fissa di euro 168,00.

V.3.4. Imposte dirette relative alla cessione della proprietà superficaria

Per quanto riguarda le imposte dirette, la cessione della proprietà superficaria sui beni immobili può dar luogo ai fini dell'IRES o ad un ricavo⁴³⁴, se si tratta di beni destinati alla vendita, ovvero ad una plusvalenza patrimoniale⁴³⁵, laddove si tratta di beni considerati immobilizzazioni in quanto originariamente destinati ad essere utilizzati come beni strumentali (ad esempio per essere locati o utilizzati per contratti di locazione o di ormeggio).

In entrambi i casi il ricavo o la plusvalenza costituiscono elementi positivi di reddito nello stesso esercizio in cui la cessione ha luogo.

I posti barca e gli immobili del porto turistico non ancora venduti ovvero costituenti beni strumentali essendo immobili relativi ad imprese commerciali non si considerano produttivi di reddito fondiario⁴³⁶ in quanto tassati secondo le norme del reddito d'impresa previste ai fini dell'IRES⁴³⁷.

V.4. CONTRATTO DI LOCAZIONE RELATIVO AL POSTO BARCA

V.4.1. Contenuto del contratto di locazione del posto barca

Nell'atto di concessione tra Demanio marittimo ed il concessionario può intercorrere anziché un diritto reale di superficie, un contratto di tipo obbligatorio avente un contenuto assimilabile a quello della locazione.

In tal caso non si configura ovviamente alcuna proprietà superficaria, rimanendo invece la piena proprietà delle opere portuali al Demanio marittimo.

Conseguentemente il concessionario non potrà a sua volta trasferire la proprietà superficaria a terzi. Un altro caso di utilizzo di tale contratto può verificarsi quando, al termine del periodo di concessione, la proprietà del porto turistico torna al Demanio marittimo il quale può decidere di affittarlo ad un concessionario.

In questo caso il concessionario, se a ciò autoriz-

434. Art. 85 del T.U.I.R.

435. Art. 86 del T.U.I.R.

436. Art. 43 del T.U.I.R.

437. Titolo II del T.U.I.R.

zato, può soltanto sub-locare i posti barca a terzi.

Un'altra fattispecie è quella di un concessionario gestore del porto turistico che, pur avendo la proprietà superficaria dei posti barca, anziché cederli si limiti a darli in affitto a terzi.

Abbiamo già visto come il contratto di ormeggio, nella sua struttura più essenziale, ricomprenda in sé anche il contenuto del contratto di locazione e come, del resto, nulla impedisca che venga stipulato un contratto di locazione separatamente dal contratto d'ormeggio. Per quanto riguarda i posti barca la stipulazione di un solo contratto di ormeggio resta naturalmente l'ipotesi più semplice e allo stesso tempo la più flessibile.

Diversa è viceversa la situazione per le opere a terra facenti parte del porto turistico, per esse ovviamente non è utilizzabile il contratto di ormeggio dovendosi invece necessariamente ricorrere al contratto di locazione.

In proposito occorre innanzi tutto distinguere tra la disciplina generale che il Codice Civile detta in materia di locazione e la disciplina prevista dalla legge speciale sugli immobili urbani ad uso non abitativo e ad uso abitativo⁴³⁸.

Quest'ultima legge non torna certamente applicabile ai contratti di locazione di posti barca, ma deve essere applicata in materia di locazione di immobili ad uso abitativo (ad esempio appartamenti) e ad uso non abitativo (ad esempio alberghi, negozi, capannoni, etc.) ricompresi nell'area del porto turistico.

In relazione alla norma che pone un termine di durata massima trentennale per la locazione⁴³⁹ essa è senz'altro in vigore sia per il contratto di locazione di opere a terra che per quello relativo ai posti barca. Tale termine è infatti stabilito dalla disciplina generale del contratto di locazione prevista dal codice civile, e non dalla legge speciale riferita ai soli "immobili urbani".

V.4.2. Conseguenze fiscali della locazione del posto barca

Ai fini delle imposte indirette, il rapporto consorzio con il quale il Demanio marittimo concede al gestore del porto diritti di tipo obbligatorio assimilabili alla locazione va assoggettato ad imposta di registro nella misura del 2%.⁴⁴⁰

Qualora invece il contratto di locazione intercorra

438. Legge 1978 n. 392, e successive variazioni e modificazioni.

439. Art. 1573 del Codice Civile.

440. Art. 5, comma 2, della Tariffa parte I, allegato A al Testo Unico Imposta di Registro (D.P.R. n. 131/1986).

tra il gestore del porto che agisce nell'esercizio di un'impresa ed un diportista privato torna applicabile l'IVA con l'aliquota normale del 21%.

Ai fini delle imposte dirette in quest'ultimo caso si tratta di un ricavo componente positivo di reddito ai fini IRES.

Se viceversa si tratta di un privato che affitta il suo posto barca, si applica la stessa imposta di registro con l'aliquota del 2% sopra indicata⁴⁴¹.

Ai fini delle imposte dirette vanno distinti due casi:

- locazione concessa da parte di un privato titolare del diritto di superficie. Si applicheranno le normali regole di tassazione IRPEF dei redditi da fabbricati tenendo conto della rendita catastale eventualmente assegnata al posto barca o ad esso riferibile⁴⁴²;
- locazione da parte di un privato titolare di un diritto di utilizzo di tipo obbligatorio: in questo caso il canone percepito costituirà un reddito diverso⁴⁴³.

V.5. CONCESSIONE DI APPRODI TURISTICI

V.5.1. Contenuto del rapporto concessorio di subconcessione e di subentro

Si è già visto come un rapporto di concessione sia normalmente posto in essere per gli approdi turistici presso i porti polifunzionali gestiti dalle Autorità Portuali.⁴⁴⁴

In relazione a tale rapporto l'Agenzia delle Entrate aveva precisato⁴⁴⁵, recependo l'orientamento della Corte di Cassazione⁴⁴⁶, che, pur svolgendo le Autorità Portuali in via prevalente funzioni preordinate al perseguimento di specifiche finalità di pubblico interesse, tuttavia esistevano attività caratterizzate da criteri e modalità proprie delle attività commerciali, tra le quali l'attività concernente il rilascio di concessioni demaniali finalizzata alla riscossione di canoni per gli approdi turistici.

441. Art. 5, comma 1, della Tariffa parte I, allegato A al Testo Unico Imposta di Registro (D.P.R. n. 131/1986).

442. Art.36 del T.U.I.R.

443. Art. 67 del T.U.I.R.

444. Si veda par. III.1.1.

445. Risoluzione n. 40/E del 16 marzo 2004.

446. Corte di Cassazione. Sentenza n. 10097 del 25 luglio 2001.

In relazione a tale rapporto di concessione il legislatore con la legge finanziaria 2007⁴⁴⁷ ha successivamente riconosciuto che la natura giuridica di enti pubblici non economici delle Autorità portuali si estende anche a tale attività, ed ha provveduto altresì ad introdurre una norma di sanatoria per il passato. In tal modo sono state salvaguardate le pronunce dell'Agenzia delle Entrate, in recepimento dell'orientamento della Corte Suprema, e al tempo stesso è stato dettato un nuovo regime tributario applicabile agli atti posti in essere dal 1° gennaio 2007.

V.5.2. Conseguenze fiscali del rapporto concessorio

Per quanto riguarda il trattamento tributario del rapporto di concessione per gli approdi nei porti polifunzionali intercorrente tra le Autorità Portuali e gli utenti diportisti, la già citata nuova disposizione della legge finanziaria 2007 ha statuito che gli atti di concessione demaniale rilasciati dalle Autorità Portuali, in ragione della natura giuridica di enti pubblici non economici delle medesime, restano assoggettati alla sola imposta proporzionale di registro ed i relativi canoni non costituiscono corrispettivi imponibili ai fini dell'IVA. E' stato inoltre stabilito che gli atti impositivi o sanzionatori fondati sull'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto ai canoni demaniali marittimi introitati dalle Autorità portuali perdono efficacia ed i relativi procedimenti tributari si estinguono.

Pertanto l'utente diportista, a fronte della concessione di approdo nei porti polifunzionali, deve corrispondere un canone assoggettato non più ad IVA ed all'imposta di registro in misura fissa come precedentemente previsto⁴⁴⁸, ma alla sola imposta proporzionale di registro con l'aliquota del 2% sul valore del corrispettivo pattuito, come da regolare nota emessa dalle Autorità Portuali⁴⁴⁹.

In relazione ai casi, assai rari nella pratica, di un rapporto di sub-concessione o di subentro nella concessione tra il concessionario gestore ed i terzi, torna applicabile, in linea di principio, lo stesso trattamento fiscale previsto nel rapporto di concessione tra l'ente concedente, cioè il Demanio marittimo e il concessionario-gestore.

447. Art. 1, comma 993, della legge 27 dicembre 2006 n. 296.

448. Nota Agenzia delle Entrate del 4 agosto 2005 prot. n. 138961.

449. Art. 5, allegato A della Tariffa allegata al Testo Unico dell'Imposta di Registro (D.P.R. n. 131/1986).

V.6. RAPPORTO DI TIPO SOCIETARIO CON GODIMENTO DEL POSTO BARCA

V.6.1. Possesso di azioni della società che gestisce il porto

L'utilizzazione del posto barca può essere collegata al possesso di titoli azionari emessi dalla società concessionaria che ha assunto la gestione del porto turistico.

In questa ipotesi non si viene a configurare né un contratto d'ormeggio né alcuno degli altri contratti sopra citati. Il titolo in forza del quale il socio fruisce del posto barca assegnatogli non è un contratto di scambio bensì è lo stesso contratto di società.

Si realizza uno schema per molti aspetti analogo a quello della cosiddetta multiproprietà azionaria, caratterizzata dall'attribuzione in favore dei singoli soci del diritto di utilizzare, per una determinata frazione temporale, beni di cui la società resta proprietaria a tutti gli effetti⁴⁵⁰.

In questo caso il socio non si limita a partecipare allo svolgimento dell'attività sociale, ma assume anche il ruolo di destinatario dei beni e dei servizi alla cui offerta è finalizzato l'esercizio dell'attività sociale. Appunto per questo, in tale ipotesi, la sua posizione si arricchisce di contenuti (come, ad esempio, il diritto di poter utilizzare beni appartenenti al patrimonio sociale e l'obbligo di provvedere al versamento di somme di denaro ulteriori in aggiunta a quelle oggetto di conferimento) estranei alla disciplina delle normali società commerciali, nelle quali il ruolo del socio è solo quello di partecipante all'impresa sociale⁴⁵¹.

La nuova legge sulla nautica da diporto dedica una specifica norma a questi titoli rappresentativi del capitale di società concessionarie di porti o approdi turistici⁴⁵².

La norma dispone che le azioni emesse da questi soggetti, le quali attribuiscono il diritto all'utilizzo di posti di ormeggio presso tali strutture, non costituiscono uno strumento finanziario in base alle disposizioni di legge sulla raccolta del risparmio⁴⁵³. L'offerta di tali azioni al pubblico non costituisce quindi una sollecitazione all'investimento, soggetta alle regole di pubblicità previste dal Testo Unico delle disposizioni in materia in Intermediazione Finanziaria.

Questa norma è volta a promuovere l'utilizzo di questa

forma di cartolarizzazione dei posti barca. Inoltre, la mancata inclusione nel novero degli strumenti finanziari semplifica notevolmente la procedura di collocamento per parte della società emittente.

V.6.2. Conseguenze fiscali del godimento del posto barca tramite azioni

Il passaggio del diritto di disporre del posto barca sarà realizzato, in questo caso, attraverso il passaggio di proprietà delle azioni corrispondenti. Dal punto di vista dell'imposizione diretta la cessione di azioni può dare luogo all'emersione di un reddito in termini di plusvalenza pari alla differenza tra costo d'acquisto e corrispettivo della cessione⁴⁵⁴.

Dal punto di vista dell'IVA la cessione delle azioni costituisce un'operazione esente da IVA.⁴⁵⁵

Come si è detto le società che gestiscono porti turistici possono essere considerate società di comodo ai fini IVA⁴⁵⁶. Le prestazioni rese nei confronti dei soci, e quindi anche l'uso del posto barca, non costituiscono operazioni soggette ad IVA se rientranti nel contenuto patrimoniale delle azioni e se il corrispettivo sia inferiore al valore normale delle prestazioni stesse.

Naturalmente se la stessa società effettua anche un'attività commerciale con operazioni imponibili ad IVA, per questa parte l'imposta è applicabile regolarmente. I soggetti nei cui confronti trovano applicazione le disposizioni citate che svolgano anche un'attività commerciale assumono la qualifica di soggetti passivi d'imposta parziali. Tale qualificazione soggettiva, ai fini della detrazione, comporta che il diritto alla deduzione dell'IVA può essere esercitato limitatamente all'IVA assolta sugli acquisti di beni e di servizi destinati ad essere utilizzati per altre attività commerciali secondo i criteri stabiliti dal Ministero delle Finanze.⁴⁵⁷

Tra i servizi portuali soggetti ad IVA rientrano, oltre a quelli resi dalla società nei confronti di terzi, anche quelli resi nei confronti dei soci per un corrispettivo che non sia inferiore al valore normale⁴⁵⁸.

La disponibilità del posto barca da parte del socio della società in esame non dà luogo a reddito imponibile ai fini dell'imposizione diretta, salvo il caso di attribuzione del diritto d'uso a terzi verso corrispettivo, nel qual caso si determina per il socio un reddito diverso, da inserire come tale nella dichiarazione dei redditi⁴⁵⁹.

450. Cassazione 10 maggio 1997, n. 4088 e 4 giugno 1999, n. 5494.

451. Così argomata la Corte di Cassazione nella sentenza 18 aprile 2002, n. 5582.

452. Art. 12 della Legge n. 172/2003.

453. Art. 1, comma 2, lett. a), del Testo Unico in materia di Intermediazione Finanziaria, di cui al D. Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58.

454. Art. 67, comma 1, lett. c) e c-bis) del T.U.I.R. 455. Art. 10 n. 4 del D.P.R. n. 633/1972.

456. Si veda par. III.2.2, ultima parte.

457. Ministero delle Finanze, Risoluzione 8 settembre 1998, n. 137.

458. Ministero delle Finanze, Risoluzione 24 dicembre 2000, n. 108.

459. Art. 81, comma 1, lett. l) del T.U.I.R., redditi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare, permettere.



Grafica & impaginazione:
Marco Errico

Stampa:
Algraphy - Genova





*f*ORUMUCINA

Si ringraziano:

**Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa
Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Accertamento
Assilea
Osservatorio Nautico Nazionale
53° Salone Nautico Internazionale di Genova – Ottobre 2013**