

*Una guida
per diportisti e operatori*

nautica & FISCO

a cura di:

Agenzia delle Entrate
Direzione Regionale Liguria

Regione Liguria

UCINA



nautica & FISCO

Una guida per diportisti e operatori

a cura di:

Agenzia delle Entrate
Direzione Regionale Liguria

Regione Liguria

UCINA

Introduzione.....	4
1. I MEZZI PER LA NAVIGAZIONE DA DIPORTO IN GENERALE	
1.1 Definizione dei mezzi per la navigazione da diporto.....	10
1.2 Iscrizione nei pubblici registri.....	10
1.3 Immatricolazione.....	11
1.4 Iscrizione delle unità da diporto da parte di stranieri e società estere	12
1.5 Abilitazione alla navigazione.....	12
2. LA COMPRAVENDITA DI UNITÀ DA DIPORTO	
2.1 Forma per la compravendita.....	16
2.2 Applicazione IVA - Presupposto soggettivo.....	16
2.3 Presupposto territoriale ai fini IVA.....	17
2.4 Applicazione imposta di registro.....	17
3. LA COMPRAVENDITA CON SOGGETTI RESIDENTI FUORI DALLO STATO	
3.1 Conseguenze agli effetti dell'IVA.....	20
3.2 Unità da diporto nuove e usate ai fini dell'IVA intracomunitaria.....	21
3.2.1 Unità da diporto nuove	21
3.2.2 Unità da diporto usate.....	22
4. DOTAZIONI, PROVVISI DI BORDO E RIPARAZIONI	
4.1 Dotazioni di bordo.....	26
4.2 Provvisi di bordo	27
4.3 Le dotazioni e le forniture di bordo nella nautica da diporto	28
4.4 Le dotazioni di bordo nell'attività marittima commerciale	28
4.5 Le riparazioni.....	29
5. LA LOCAZIONE E LA LOCAZIONE FINANZIARIA (LEASING) DI UNITÀ DA DIPORTO	
5.1 Definizione di locazione e di locazione finanziaria	32
5.2 Il leasing italiano	32
6. IL NOLEGGIO DI UNITÀ DA DIPORTO	
6.1 Definizione del contratto di noleggio	36
6.2 Differente regime IVA ed accisa per il noleggio e per la locazione.....	36
6.3 Regime IVA per cessione di unità da diporto per noleggio e operazioni accessorie.....	37

7.	IL NOLEGGIO DI NAVI DA DIPORTO PER FINALITÀ TURISTICHE	
7.1	Caratteristiche e requisiti delle navi turistiche da noleggio.....	40
7.2	Non imponibilità IVA delle navi turistiche da noleggio e operazioni accessorie.....	40
7.3	Agevolazioni relative a imposte dirette e contributi sociali.....	41
7.4	La Tonnage Tax per navi turistiche da noleggio.....	42
8.	INTESTAZIONE DI UNITÀ DA DIPORTO A SOCIETÀ O ENTI	
8.1	Conseguenze agli effetti IVA.....	46
8.2	Conseguenze agli effetti delle imposte dirette.....	46
9.	TASSA DI STAZIONAMENTO PER IMBARCAZIONI E NAVI DA DIPORTO	
9.1	Abrogazione della tassa di stazionamento.....	50
9.2	Il rimborso per la tassa pagata nel 2003.....	50
10.	PORTI E POSTI BARCA	
10.1	Definizione delle strutture portuali.....	54
10.2	Concessione per la costruzione e gestione di strutture portuali.....	54
10.3	Il posto barca e la sua iscrizione catastale.....	55
10.4	I CONTRATTI D'ORMEGGIO (POSTO BARCA).....	56
10.4.1	Contenuto del contratto d'ormeggio.....	56
10.4.2	Altri contratti o rapporti relativi al posto barca.....	57
10.5	LA SUB-CONCESSIONE DEL POSTO BARCA.....	57
10.5.1	Sub-concessione e subentro nel contratto di concessione.....	57
10.5.2	Conseguenze fiscali di un rapporto sub-concessorio.....	58
10.6.	CESSIONE DELLA PROPRIETÀ SUPERFICIARIA SUL POSTO BARCA.....	58
10.6.1	Oggetto del diritto di superficie.....	58
10.6.2	Il diritto di proprietà superficaria e la sua cessione.....	59
10.6.3	Conseguenze fiscali della cessione della proprietà superficaria.....	59
10.7	CONTRATTO DI LOCAZIONE DEL POSTO BARCA.....	60
10.7.1	Vari tipi di locazione e contratti assimilati.....	60
10.7.2	Conseguenze fiscali.....	60
10.8	RAPPORTO DI TIPO SOCIETARIO CON GODIMENTO DEL POSTO BARCA.....	60
10.8.1	Possesso di azioni della società che gestisce il porto.....	60
10.8.2	Conseguenze fiscali del godimento del posto barca tramite azioni.....	61

E' con grande soddisfazione che mi accingo ad introdurre brevemente questa guida, con la convinzione che possa costituire uno strumento utile per orientarsi in un aspetto – quello fiscale – che troppo spesso in passato è stato caratterizzato da una difficoltà di rapporto tra utenti ed Istituzioni.

La recente legge di riordino del settore nautico va proprio nella direzione della semplificazione di questo rapporto, e in questo senso sono da valutare alcune delle novità da essa introdotte, come l'abolizione della tassa di stazionamento o il notevole snellimento delle procedure burocratiche relative alle pratiche di immatricolazione delle imbarcazioni.

La Regione Liguria crede fermamente nello sviluppo del turismo nautico e nel riconoscimento della sua importanza nel sistema produttivo ligure e italiano: lo testimoniano non solo il Salone Nautico Internazionale di Genova, una realtà in continua espansione che ospita quest'anno oltre 1400 espositori e 1900 barche in 280.000 metri quadrati di superficie, ma anche le linee guida contenute nel nuovo Piano della costa, che in materia di porti turistici punta ad incrementare di 10.000 unità il numero dei posti barca in Liguria.

Sono lieto pertanto che il presente vademecum possa essere distribuito proprio in occasione del Salone, grazie anche alla preziosa e puntuale collaborazione dell'Ucina e dell'Agenzia delle Entrate.

Buona lettura.

Sandro Biasotti,
Presidente Regione Liguria

Sono felice e onorato di poter presentare, insieme a due autorevolissimi partner, il vademecum "Nautica & Fisco", risultato di un lavoro di collaborazione fruttuoso e innovativo.

Questo volume, pronto neanche un trimestre dopo l'approvazione della legge sulla nautica, offre una semplice e chiara illustrazione degli aspetti fiscali legati alla nautica e alla navigazione, rispondendo alle esigenze dell'utente, sia esso singolo cittadino sia esso operatore o società.

Ma c'è di più. Il vademecum, voluto e ideato dall'Agenzia delle Entrate della Liguria e dalla Regione Liguria, testimonia il cambiamento e l'evoluzione del rapporto tra cittadino e fisco, ed in esso tra diporto e fiscalità, superando definitivamente le distanze con un concetto di servizio e di ricerca di semplificazione dei messaggi.

Per tutte queste ragioni, con grande impegno e entusiasmo UCINA – l'associazione di Confindustria che rappresenta l'industria nautica italiana – ha aderito a questo progetto cercando di portare un contributo sulla base della propria esperienza e conoscenza del settore.

Ringraziando ancora una volta l'Agenzia delle Entrate della Liguria e la Regione Liguria per aver dato all'Associazione la possibilità di partecipare, auguro a tutti una buona consultazione.

Paolo Vitelli,
Presidente UCINA

Questa guida vede la luce in occasione del Salone Nautico 2003, una manifestazione di rilevanza internazionale per tutto il settore ed un'occasione che la Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate non si vuole lasciar sfuggire per incontrare chi, dell'«andar per mare», ha fatto la sua passione o il centro dei propri affari.

Il sistema costituito dalla cantieristica, dai porti e dai servizi connessi alla navigazione ha notevole importanza per l'economia italiana, ed in particolare per la Liguria. Per questo, insieme ad Ucina e alla Regione Liguria, abbiamo progettato questa pubblicazione. L'Agenzia delle Entrate, nella convinzione che da una reciproca conoscenza non possano venire che benefici, ha voluto presentarsi al lettore mettendogli a disposizione un ventaglio di informazioni, fiscali ma non solo, necessarie per accostarsi al tema della nautica.

In particolare, ci siamo soffermati sulle più recenti novità, che hanno ridisegnato il panorama normativo e tributario del settore: la legge 172 del 2003, che tra le altre cose ha ridefinito la classificazione dei mezzi di navigazione, spostando da 7,50 a 10 metri il limite per i natanti da diporto, l'abrogazione della tassa di stazionamento, la tassazione per la locazione e per la locazione finanziaria delle unità da diporto (il cosiddetto leasing italiano) e ancora le prossime novità attese con la tonnage tax.

Non tutto può essere scritto in una guida. Iniziamo però a conoscerci, lasciamoci alle spalle vecchi pregiudizi e guardiamo ad un futuro in cui affrontare insieme i problemi che di volta in volta si porranno.

Antonio Viola,
Direttore Regionale per la Liguria
dell'Agenzia delle Entrate





1. **I MEZZI PER LA NAVIGAZIONE DA DIPORTO** in generale

1.1 DEFINIZIONE DEI MEZZI PER LA NAVIGAZIONE DA DIPORTO

Quando, nel linguaggio di ogni giorno, vogliamo riferirci a mezzi usati per la navigazione a fini diportistici e sportivi, usiamo indifferentemente vari termini quali ad esempio "barche", "imbarcazioni", "yacht" e simili. Parlando di **norme** che riguardano la **navigazione da diporto**¹ dobbiamo invece essere molto precisi nell'uso dei termini poiché essi hanno ben precise **definizioni** contenute nelle norme stesse che possono comportare conseguenze giuridiche e fiscali assai diverse.

La classificazione dei mezzi destinati alla navigazione da diporto va fatta sulla base delle seguenti definizioni previste dalla nuova legge sulla nautica²:

- **unità da diporto**: tutte le costruzioni di qualunque tipo e con qualunque mezzo di propulsione destinate alla navigazione da diporto³;
- **nave da diporto**: sono le unità con scafo di lunghezza superiore a 24 metri⁴;
- **imbarcazione da diporto**: sono le unità con scafo di lunghezza da 10 a 24 metri;
- **natante da diporto**: sono costituiti dalle seguenti unità:

- a. unità da diporto a remi;
- b. unità da diporto con scafo pari o inferiore a 10 metri;
- c. ogni unità da diporto di cui alle lettere a. e b. utilizzate in acque interne.

Ne deriva quindi che il termine **unità da diporto** è quello di carattere generico che si deve utilizzare per indicare ogni tipo di barca o costruzione atta alla navigazione⁵.

Il termine **navi da diporto** ricomprende le unità da diporto oltre i 24 metri che spesso nella pratica sono chiamati "yacht" o "grandi yacht".

Il termine **imbarcazioni da diporto** ricomprende le unità tra i 10 e i 24 metri, sia a motore che a vela⁶.

Il termine **natante da diporto** ricomprende tutte le unità da diporto di lunghezza inferiore ai 10 metri, usate sia in acque marittime che in acque interne, sia a motore che a vela, nonché tutte le barche a remi⁷. Rientrano in tale categoria anche le unità più piccole denominate, a titolo di esempio, jole, pattini, sandolini, mosconi, pedalò, tavole a vela. Rientrano infine in tale categoria gli acquascooter o **moto d'acqua** per i quali esiste peraltro una disciplina particolare⁸.

1.2 ISCRIZIONE NEI PUBBLICI REGISTRI

Per le **navi da diporto** e le **imbarcazioni da diporto** è obbligatoria l'**iscrizione in apposito pubblico registro** tenuto dalle capitanerie di porto ovvero dagli uffici circondariali marittimi⁹. Per tali unità è inoltre obbligatoria la licenza di navigazione¹⁰ rilasciata insieme al certificato di sicurezza¹¹.

Sulla licenza di navigazione per le navi e le imbarcazioni da diporto le autorità preposte annotano il numero massimo delle persone trasportabili, il numero e la sigla di iscrizione, il tipo e le caratteristiche principali dell'unità, il nome del proprietario, il nome dell'unità, l'ufficio di iscrizione ed il tipo di navigazione autorizzata.

Sullo stesso documento vengono annotati gli atti costitutivi, traslativi ed estintivi della proprietà, compresi i diritti reali di

1. Ci riferiamo in particolare alla Legge 8 luglio 2003, n. 172 contenente "Disposizioni per il riordino ed il rilancio della nautica da diporto e del turismo nautico" con la quale è stata, tra l'altro, profondamente modificata la precedente Legge 11 febbraio 1971, n. 50, contenente "Norme sulla navigazione da diporto".
2. Art. 1, comma 3, della Legge n. 50/1971, modificata dall'art. 1, comma 1, della Legge n. 172/2003.
3. Per navigazione da diporto deve intendersi quella effettuata a scopi sportivi o ricreativi dai quali esuli il fine di lavoro.
4. La lunghezza dello scafo deve essere misurata secondo i cosiddetti "standard armonizzati" previsti dalla legislazione dell'Unione Europea sotto la sigla ISO 8666.
5. Una sia pure approssimativa statistica delle unità da diporto esistenti in Italia fa comprendere come il diportismo sia ormai divenuto un fenomeno di massa. Si contano infatti in esercizio circa 67.000 imbarcazioni e 800.000 natanti. Il numero delle navi da diporto è viceversa esiguo (circa 100 navi). Con l'introduzione delle nuove norme sulla nautica il numero delle navi da diporto dovrebbe aumentare in modo significativo. Simora le navi da diporto vengono registrate all'estero. Le nuove norme sulla nautica incentivano la registrazione delle navi sul Registro internazionale italiano (vedi successivo capitolo 7). Risultano infine oltre 111.000 approdi e posti barca a disposizione del diportismo. Anche tale numero è suscettibile di aumenti significativi.
6. La definizione di "imbarcazione da diporto" contenuta nella versione originaria dell'art. 1, Legge n. 50/1971, prima delle modifiche approvate dall'art. 1 della Legge n. 172/2003, prevedeva misure diverse a seconda che si trattasse di unità a vela o a motore. Inoltre la precedente versione della norma dava anche le definizioni di "unità da diporto a vela con motore ausiliario" e di "motoscafo" entrambe divenute ormai inutili.
7. Di grande rilevanza è l'estensione da 7,50 a 10 metri di lunghezza per i natanti introdotta dalla nuova legge sulla nautica. Da ciò deriva l'esercizio dell'obbligo della licenza di navigazione e del certificato di sicurezza per molte unità nonché la possibilità di cancellazione dai registri di molte imbarcazioni da diporto ora considerate natanti.
8. Per la loro conduzione è richiesta la maggiore età e l'osservanza di particolari ordinanze delle autorità marittime. La patente nautica, ai sensi del D.P.R. 431 del 9 ottobre 1997, è necessaria quando la potenza del mezzo supera i 30 Kw.
9. Art. 5, primo comma, Legge n. 50/1971 modificata da art. 1, Legge n. 172/2003.
10. Art. 9, Legge n. 50/1971 modificata da art. 1, Legge n. 172/2003.
11. Art. 12, Legge n. 50/1971 modificata da art. 1, Legge n. 172/2003.

godimento e di garanzia che riguardano l'unità da diporto.

I **natanti** sono viceversa **esclusi** dall'obbligo dell'iscrizione, della licenza di navigazione e del certificato di sicurezza¹². Tuttavia a richiesta dell'interessato essi possono essere iscritti nel registro delle imbarcazioni da diporto con conseguente applicazione delle norme relative.

Da quanto detto consegue che **navi e imbarcazioni da diporto** appartengono alla categoria dei **beni mobili registrati** mentre i **natanti** sono **semplici beni mobili**.

Una particolare disciplina è prevista per le unità da diporto adibite ad **attività di noleggio**¹³ ed in particolare per le **navi** destinate a **noleggio per finalità turistiche**. In particolare queste ultime possono essere iscritte nel cosiddetto **Registro Internazionale** purché rispondano a certe caratteristiche¹⁴. In tale Registro devono essere iscritte tutte le navi commerciali per le quali sono previste tra l'altro importanti agevolazioni fiscali e contributive.

1.3 IMMATRICOLAZIONE

Prima di mettere in servizio una imbarcazione o nave da diporto, è necessario chiedere la sua immatricolazione. La nuova legge sulla nautica consente di ottenere in tempi rapidi la prima immatricolazione senza dover attendere l'atto notarile e l'immatricolazione definitiva¹⁵: basta presentare una domanda di assegnazione del numero di immatricolazione con i seguenti allegati:

- copia della fattura o della bolletta doganale attestanti l'assolvimento degli adempimenti fiscali ed eventualmente doganali;

- dichiarazione di conformità;
- dichiarazione di potenza del motore installato a bordo;
- dichiarazione di assunzione di responsabilità da parte dell'intestatario della fattura per tutti gli eventi derivanti dall'esercizio dell'unità stessa fino alla data della presentazione del titolo di proprietà.

L'assegnazione del numero di immatricolazione determina l'iscrizione dell'unità condizionata alla successiva presentazione del titolo di proprietà (atto notarile di compravendita) da effettuare a cura dell'intestatario della fattura entro e non oltre sei mesi dalla data dell'assegnazione stessa. Contestualmente all'iscrizione vengono rilasciati una licenza provvisoria di navigazione e il certificato di sicurezza.

Decorsi sei mesi dall'assegnazione del numero di immatricolazione, se non è ancora stato presentato il titolo di proprietà, l'iscrizione non è considerata valida, e occorre restituire la licenza provvisoria e il certificato di sicurezza.

Il completamento della procedura semplificata dà diritto a battere la bandiera italiana¹⁷.

Chi intenda alienare o trasferire all'estero la propria unità da diporto deve chiedere l'autorizzazione alla dismissione della bandiera .

12. Art. 12, secondo comma, Legge n. 50/1971 modificata da art. 1, Legge n. 172/2003.

13. Art. 2 della Legge n. 172/2003. Vedi il successivo capitolo 7.

14. Art. 3 della Legge n. 172/2003.

15. Art. 5, commi 3, 4 e 5 della Legge n. 50/1971 modificata dall'art. 1 della Legge n. 172/2003.

16. Art. 11 della Legge n. 50/1971 sostituito dall'art. 9 della Legge n. 193/1986.

17. Art. 5 della Legge n. 50/1971, modificato dall'art. 1, comma settimo ed ottavo, della Legge n. 172/2003.

1.4 ISCRIZIONE DELLE UNITÀ DA DIPORTO DA PARTE DI STRANIERI E SOCIETÀ ESTERE

Gli stranieri e le società estere che vogliono iscriverne unità da diporto nei suddetti registri italiani, battendo conseguentemente bandiera italiana, devono eleggere domicilio in Italia presso l'autorità consolare dello Stato al quale appartengono ovvero presso un proprio rappresentante, che abbia domicilio in Italia. Tale elezione di domicilio non costituisce stabile organizzazione in Italia della società estera e non comporta nomina a raccomandatario marittimo se fatta con un'agenzia marittima¹⁸.

Questa disposizione assume rilevante importanza per il diportista straniero in quanto non obbliga chi intenda prendere la bandiera italiana per la propria unità da diporto a sottostare a tutte le prescrizioni previste dalle leggi civile e tributaria in presenza di una stabile organizzazione. In particolare, ai fini delle imposte dirette, non è tassabile il reddito che sia conseguito in Italia da un soggetto non residente e non avente una stabile organizzazione nel territorio dello Stato¹⁹.

Anche i cittadini italiani residenti all'estero devono nominare un proprio rappresentante in Italia per ottenere l'iscrizione²⁰.

1.5 ABILITAZIONE ALLA NAVIGAZIONE

Dal 17 giugno 1998²¹ tutte le unità da diporto aventi una lunghezza compresa tra mt 2,50 e mt 24, per essere commercializzate, devono riportare la "marcatatura CE". Devono cioè essere in regola con la normativa europea in materia di sicurezza (portata massima consigliata dal costruttore, potenza del motore installabile,

numero delle persone trasportabili, etc).

Per quanto riguarda i limiti di navigazione occorre distinguere le unità da diporto che abbiano la marcatatura CE da quelle che ne sono prive.

Per le **imbarcazioni** da diporto **senza marcatatura CE**, i limiti di navigazione tengono conto della distanza dalla costa, senza alcun limite nelle acque interne e fino a sei miglia dalla costa nelle acque marittime.

Per le **imbarcazioni** da diporto **con marcatatura CE**, i limiti sono determinati in base alle seguenti categorie di progettazione²²:

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

I **natanti senza marcatatura CE** possono navigare²³:

- entro 6 miglia dalla costa, salvo jole, pattini, sandolini, mosconi, pedalò, tavole a vela che possono navigare entro un miglio dalla costa;
- entro 12 miglia se omologati per la navigazione.

I **natanti con marcatatura CE** possono navigare nei limiti stabiliti dalla categoria di progettazione di appartenenza²⁴.

18. Art. 7 della Legge n. 50/1971 modificato dall'art. 1 della Legge n. 172/2003.

19. Art. 20 del Testo Unico Imposte Dirette (T.U.I.R.) di cui al Decreto 22 dicembre 1986, n. 917.

20. Legge 4 aprile 1977, n. 135.

21. Data di approvazione della direttiva 92/25/CE resa esecutiva con Decreto Legislativo 496/1996.

22. Le categorie di progettazione sono state stabilite con Decreto Legislativo 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.

23. Art. 12 della Legge n. 50/1971, comma 3, modificato dalla Legge n. 172/2003.

24. Allegato II annesso al Decreto Legislativo 14 agosto 1996, n. 436.

Le nuove regole sulla nautica da diporto hanno reso obbligatoria l'assicurazione anche per i piccoli motori installati sulle unità da diporto²⁵. La misura interessa i propulsori con potenza inferiore ai tre cavalli fiscali, prima esenti. Si tratta in particolare dei:

- motori ausiliari delle barche a vela;
- motori di riserva degli scafi a motore;
- motori dei "tender" dei grandi yacht.

La copertura assicurativa deve, pertanto, essere garantita su tutti i motori marini a prescindere dalla potenza fiscale. Le sanzioni previste sono:

- una sanzione amministrativa, da un minimo di 258 euro ad un massimo di 1500 euro;
- il sequestro del natante a motore che circola senza assicurazione²⁶.

25. Art. 1 della Legge n. 172/2003.

26. Art. 13 della Legge n. 689/1981. Secondo un orientamento più favorevole al diportista, se manca l'assicurazione e il motore non è in moto, di norma si procede solo al sequestro del propulsore.

The background of the page is a solid yellow color. Overlaid on this is a large, stylized, light-yellow outline of the map of Italy. At the bottom of the map, the word "ITALIANA" is written in a stylized, outlined font. In the upper right quadrant, there are several small, bright, out-of-focus light spots, resembling stars or distant galaxies.

2. **LA COMPRAVENDITA** di unità da diporto

2.1 FORMA PER LA COMPRAVENDITA

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 comporta importanti conseguenze in relazione al regime civilistico e fiscale relativo al passaggio della proprietà.

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 proprietà²⁷.

E' tuttavia in ogni caso necessario che l'acquirente sia in possesso della fattura, della bolletta doganale o dell'atto registrato da cui risultino, 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.

Viceversa per le **imbarcazioni e le navi da diporto**, trattandosi di beni mobili registrati, è necessario procedere a regolare atto di compravendita redatto mediante **rogito notarile** e ad un formale **atto di iscrizione** nei pubblici registri. Peraltro questi ultimi adempimenti possono essere effettuati, come si è detto, entro sei mesi dall'assegnazione del numero di immatricolazione.

2.2 APPLICAZIONE IVA PRESUPPOSTO SOGGETTIVO

Presupposto soggettivo per l'applicazione dell'IVA è che il venditore agisca nell'esercizio d'impresa²⁸ e cioè che svolga

come professione abituale, ancorchè non esclusiva, un'attività di carattere commerciale.

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 o gli acquirenti siano:

- società, enti commerciali o imprenditori commerciali;
- privati o enti non commerciali.

Per quanto riguarda l'ambito soggettivo dal punto di vista del venditore:

- 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.

Per quanto riguarda l'ambito soggettivo dal punto di vista dell'acquirente:

- se l'acquirente agisce nell'esercizio di un'impresa ed è residente in Italia, egli, in quanto soggetto d'imposta, ha la possibilità di recuperare l'IVA corrisposta ai fornitori per l'acquisto delle unità da diporto mediante detrazione dall'IVA dovuta dai clienti, ovvero mediante il rimborso dell'eccedenza dell'IVA a credito;
- se l'acquirente è un privato o un ente non commerciale, l'IVA sull'acquisto dell'unità da diporto, mancando la possibilità di detrazione, costituisce un costo per lo stesso²⁹.

27. Art. 1153 del Codice Civile.

28. Art. 4 del Decreto IVA (D.P.R. n. 633/1972).

29. Un caso particolare di cui si parlerà più avanti al capitolo 8 riguarda l'installazione di unità da diporto a società o enti che permettono il godimento di tali unità da diporto per uso personale o familiare a condizioni di favore. In tale ipotesi, considerandosi l'attività suddetta come non commerciale, l'IVA non è detraibile.

2.3 PRESUPPOSTO TERRITORIALE AI FINI IVA

Presupposto territoriale per l'applicazione dell'IVA è che la compravendita sia da considerarsi effettuata nel territorio dello Stato³⁰.

La facoltà impositiva dello Stato agli effetti dell'IVA è limitata territorialmente dalla circostanza che un'unità da diporto sia da considerare nazionale, comunitaria oppure in temporanea importazione in Italia e si trovi nel territorio dello Stato all'atto del trasferimento della proprietà. Ove tale presupposto non sussista la cessione dell'unità da diporto non può considerarsi rientrare nel campo di applicazione dell'IVA italiana.

Se il presupposto territoriale sussiste, e il venditore non è un privato, occorre distinguere le ipotesi di seguito indicate:

- se l'unità da diporto è ceduta da un soggetto d'imposta italiano ad altro soggetto italiano, si applicano tutte le norme dell'IVA italiana. In particolare deve essere emessa una fattura soggetta all'aliquota del 20% se l'unità da diporto rimane in Italia³¹, oppure si deve emettere una fattura senza IVA (operazione non imponibile) se il bene è destinato ad essere inviato in altro Stato membro della Unione Europea³² o esportato fuori della Unione Europea³³;
- se l'unità da diporto è ceduta da un soggetto comunitario ad un soggetto d'imposta italiano, quest'ultimo deve ottemperare a tutte le formalità previste per gli acquisti intracomunitari³⁴;
- se l'unità da diporto è ceduta da un soggetto extracomunitario ad un soggetto italiano, essa potrà essere

importata in Italia pagando sia l'IVA all'importazione che gli eventuali dazi doganali. In tal caso il documento IVA è costituito dalla bolletta doganale.

2.4 APPLICAZIONE IMPOSTA DI REGISTRO

Se il venditore è un privato, o comunque un ente non commerciale, per la cessione di imbarcazioni e di navi da diporto si applica l'imposta di registro in misura variabile in funzione della lunghezza dello scafo³⁵. Tale imposta è attualmente la seguente:

- 1) natanti:
 - a. fino a 6 metri di lunghezza fuori tutto:€ 54,23
 - b. oltre 6 metri di lunghezza fuori tutto:€ 108,46
- 2) imbarcazioni:
 - a. fino a 8 metri di lunghezza fuori tutto:€ 309,87
 - b. fino a 12 metri di lunghezza fuori tutto:€ 464,81
 - c. fino a 18 metri di lunghezza fuori tutto:€ 619,75
 - d. oltre 18 metri di lunghezza fuori tutto:€ 774,69
- 3) navi:€ 3.873,43

30. Art. 7 del D.P.R. n. 633/1972
 31. Art. 2 e art. 21 del D.P.R. n. 633/1972.
 32. Art. 41 del Decreto Legge 30 agosto 1993, n. 331.
 33. Art. 8 del D.P.R. n. 633/1972.
 34. Art. 41 del Decreto Legge 30 agosto 1993, n. 331.
 35. Testo Unico Imposta di Registro 26 aprile 1986, n. 131 tariffa parte I, art. 7 modificato dal Decreto Legge 13 maggio 1991, n. 151. Tale norma dovrà essere coordinata con la legislazione UE ISO 8666 per la quale la lunghezza dello scafo deve essere misurata secondo i cosiddetti "standard armonizzati".

A stylized, light-colored map of Italy is overlaid on a bright yellow background. The map is composed of several overlapping shapes, including a large triangle on the left and a banner at the bottom containing the word "ITALIANA". In the upper right corner, there are several small, glowing white circles of varying sizes, resembling stars or light spots.

3.

LA COMPRAVENDITA CON SOGGETTI RESIDENTI fuori dallo Stato

Se nella compravendita intervengono soggetti appartenenti a Stati diversi (comunitari o extracomunitari), come si è appena detto, operano norme specifiche.

Dal 1° gennaio 1993, nell'ambito del processo di integrazione tra Paesi appartenenti alla Comunità europea e di armonizzazione delle relative disposizioni fiscali, sono radicalmente variati i concetti di importazione ed esportazione, che anticamente 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 della Comunità³⁶;
- esportazione l'uscita, mediante trasporto o spedizione, di beni fuori dal territorio della Comunità economica 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:

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

3.1 CONSEGUENZE AGLI EFFETTI DELL'IVA

Per quanto concerne specificamente il settore nautico ai fini dell'IVA:

- l'importazione di unità da diporto, nonché di beni costituenti loro dotazioni e provviste³⁷ è soggetta all'IVA italiana da versare direttamente presso la Dogana di ingresso in base al documento doganale, atteso che la legge dichiara applicabile l'imposta sulle importazioni da chiunque effettuate;
- l'importazione di imbarcazioni destinate all'esercizio di attività commerciali, nonché i beni costituenti loro dotazioni e provviste è operazione non imponibile per espressa disposizione di legge³⁸.

Le esportazioni non rilevano ai fini di queste brevi note giacché se ad esportare è un privato (il diportista) manca uno dei presupposti - quello soggettivo - per la applicazione dell'IVA; se, invece, ad esportare è un operatore commerciale, la transazione non è imponibile per previsione generale di legge³⁹.

Come detto, invece, se le operazioni sono compiute da soggetti appartenenti a due

36. L'immissione in libera pratica riguarda le merci che, provenienti da Paesi extracomunitari, al momento di ingresso in uno Stato comunitario assolvono solo i dazi o i prelievi stabiliti dalla tariffa doganale comune, perché destinate ad altro Stato membro, nel quale dovrà essere corrisposta l'imposta sul valore aggiunto propria di quello Stato.

37. Per quanto concerne specificamente le dotazioni e provviste di bordo vedi il capitolo seguente.

38. Art. 68, comma 1, lettera a) D.P.R. 633/72, che estende alle importazioni la non imponibilità prevista per le operazioni interne dal già citato art. 8 bis medesimo decreto. Vedi anche il successivo paragrafo 7.2.

39. Art. 8 D.P.R. 633/72. A mente dell'art. 5, comma 7 Legge 50/71 come modificata dalla Legge 172/2003, chi - privato o operatore commerciale - intende alienare o trasferire all'estero la propria unità da diporto deve chiedere l'autorizzazione alla dismissione di bandiera.

diversi Stati membri della Comunità⁴⁰ si applica il cosiddetto regime dell'IVA intracomunitaria, in vigore appunto dal 1° gennaio 1993. In base a tale normativa, le operazioni di compravendita tra soggetti di imposta (operatori commerciali) 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.

Ne consegue che se la compravendita avviene tra cedente soggetto di imposta e acquirente privato l'IVA è assolta nel Paese membro di origine, da intendersi come quello del venditore. Al contrario, secondo i principi generali, se la compravendita avviene tra privati l'IVA non deve essere assolta (ne mancano i presupposti).

3.2 UNITÀ DA DIPORTO NUOVE E USATE AI FINI DELL'IVA INTRACOMUNITARIA

3.2.1 UNITÀ DA DIPORTO NUOVE

Per ciò che concerne i mezzi di trasporto (e quindi anche il settore nautico), la applicazione del citato regime intracomunitario è regolata in parte in maniera specifica. Infatti ai mezzi di trasporto (la legge considera tali le imbarcazioni di lunghezza superiore a 7,5 metri⁴¹, gli aeromobili con peso totale al decollo superiore a 1550 kg, e i veicoli con motore di cilindrata superiore a 48 CC o potenza superiore a 7,2 KV, destinati al trasporto di persone o cose⁴²) la regola intracomunitaria si applica anche se la compravendita si realizza tra soggetti entrambi privati, purché gli stessi siano da considerare nuovi.

In particolare, le unità da diporto nelle transazioni tra Paesi membri della Comunità Europea sono nuove se si verifica almeno una delle seguenti condizioni:

- navigazione fino a 100 ore;
- cessione entro il termine di tre mesi dalla data di prima immatricolazione o di iscrizione in pubblici registri o altri provvedimenti equivalenti.

In caso contrario, le unità da diporto si considerano usate.

Il privato residente in Italia, che intende acquistare un mezzo destinato alla navigazione da diporto nuovo presso un soggetto - operatore economico o privato - residente in uno dei Paesi membri della UE con trasferimento fisico dello stesso sul territorio nazionale, realizza un acquisto intracomunitario, con obbligo di assolvimento dell'IVA italiana con l'aliquota normale del 20%. Pertanto dovrà procedere al versamento dell'imposta mediante il modello di pagamento F 24, utilizzando il codice tributo 6099.

La prova dell'assolvimento dell'IVA è necessaria per poter procedere all'immatricolazione del mezzo, all'iscrizione nei pubblici registri o per ottenere l'emanaazione di provvedimenti equivalenti da parte degli uffici competenti, ai quali è da consegnare copia del versamento, unitamente a copia della fattura di acquisto (o di documento equipollente) sul quale l'Ufficio delle Entrate dovrà aver apposto il visto di conformità all'originale.

Dato che la normativa, ai fini della applicazione del regime dell'IVA intracomunitaria, definisce mezzi di trasporto le unità da diporto di lunghezza superiore a 7,5 metri, ne consegue che per quelle di lunghezza inferiore valgono le generali norme intracomunitarie sopra esposte.

40. Decreto Legge 331/93 convertito nella Legge 427/93, articoli 37 e seguenti. Trattasi di regime transitorio in attesa della completa armonizzazione delle normative nazionali delle imposte sulla cd. cifra di affari, a seguito della quale l'imposta sul valore aggiunto sarà sempre dovuta nel Paese cd. di origine, quello del cedente il bene o prestatore del servizio.

41. La Direttiva CEE e la norma (Decreto Legge 331/93) divergono dalla definizione di natante prevista dall'art. 1 della Legge n. 172/2003, che ha variato il limite da m. 7,5 a m. 10.

42. L'art. 38, comma 4 Decreto Legge 331/93, citato esclude espressamente dall'applicazione di questo specifico trattamento le imbarcazioni destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio e di assistenza in mare, nonché gli aeromobili di cui all'art. 8 bis, comma 1 lettera c) D.P.R. 633/72.

Pertanto, l'unità da diporto nuova inferiore ai 7,5 metri⁴³:

- se ceduta da un operatore economico ad un privato, è soggetta all'imposta nel Paese del cedente e all'acquirente non incombono gli obblighi suddetti;
- se ceduta da privato a privato, non è assoggettata ad IVA (né ad equivalente imposta straniera);
- se ceduta da un operatore ad altro operatore economico, rientra nel regime intracomunitario ordinario (assolvimento dell'imposta da parte dell'acquirente).

Riassumiamo quanto detto nella seguente tabella:

3.2.2 UNITÀ DA DIPORTO USATE

A prescindere dalle dimensioni, qualora l'unità da diporto sia da considerarsi usata perché non ricorre nessuna delle due condizioni elencate al punto 3.3.1, l'acquirente nazionale privato pagherà:

- l'imposta del Paese del cedente (in quanto non si tratta di operazione intracomunitaria) se la cessione è effettuata da soggetto che agisce nell'esercizio di impresa;
- nessuna imposta sul valore aggiunto se il cedente è a sua volta un privato (per mancanza dei presupposti necessari).

CEDENTE	ACQUIRENTE	MEZZO	IVA
Operatore extra UE	Privato italiano	Tutti	Sì, in Italia con bolletta doganale
Privato italiano	Operatore extra UE Privato extra UE	Tutti	No
Operatore extra UE	Operatore italiano	Tutti	Sì, con bolletta doganale
Privato extra UE	Privato italiano	Tutti	Sì, con bolletta doganale
Operatore UE	Privato italiano	Nuovo entro 7,5 metri	Sì, nel paese del cedente
Operatore UE	Privato italiano	Nuovo oltre 7,5 metri	Sì, in Italia (mediante versamento F 24)
Operatore UE	Operatore italiano	Nuovo entro 7,5 metri	Sì, in Italia (mediante doppia annotazione del documento di acquisto in contabilità)
Operatore UE	Operatore italiano	Nuovo oltre 7,5 metri	Sì, in Italia (mediante doppia annotazione del documento di acquisto in contabilità)
Privato UE	Operatore italiano	Nuovo entro 7,5 metri	No
Privato UE	Operatore italiano	Nuovo oltre 7,5 metri	Sì, in Italia (mediante doppia annotazione del documento di acquisto in contabilità)

43. Vedi nota n. 39.

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 registro⁴⁴.

Per espressa esclusione della norma, le unità destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare non rientrano nella particolare deroga di cui si è detto; pertanto, per esse valgono i normali requisiti previsti per le operazioni intracomunitarie⁴⁵. La cessione e l'acquisto di detti beni soggiacciono pertanto al principio della tassazione a destino soltanto qualora sussistano i tre presupposti necessari (transazioni a titolo oneroso;

entrambi i soggetti – cedente ed acquirente – identificati a fini IVA nei rispettivi paesi membri UE; trasferimento fisico dei beni da un Paese ad un altro⁴⁶).

Per quanto riguarda l'usato, e cioè per i mezzi utilizzati per più di 100 ore e per oltre tre mesi, il discorso può essere riassunto dalla seguente tabella:

CEDENTE	ACQUIRENTE	MEZZO	IVA
<i>Operatore UE</i>	<i>Privato italiano</i>	<i>Usato</i>	<i>Si, nel paese del cedente</i>
<i>Operatore Ue</i>	<i>Operatore italiano</i>	<i>Usato</i>	<i>Si, in Italia (mediante doppia annotazione della fattura di acquisto in contabilità)</i>
<i>Privato Ue</i>	<i>Privato italiano</i>	<i>Usato</i>	<i>No</i>
<i>Privato UE</i>	<i>Operatore italiano</i>	<i>Usato</i>	<i>No</i>

44. Art. 7 – Tariffa parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986. Vedi anche paragrafo 2.4.

45. Il regime intracomunitario si applica salvo che il cedente utilizzi il cosiddetto regime del margine (per l'Italia, Decreto Legge 41/95, articoli 36 e seguenti), per il quale l'imposta è incorporata nel corrispettivo della vendita.

46. Poiché, peraltro, è previsto che siano non imponibili gli acquisti intracomunitari di beni la cui cessione è non imponibile nel territorio dello Stato a norma dell'art. 8 bis, ne deriva che l'acquisto, ad esempio, di un'imbarcazione destinata alla pesca o a noleggio, effettuati da imprenditore nazionale presso un acquirente comunitario, sarà non imponibile IVA, allineando in tal modo l'operazione ad un identico acquisto effettuato sul territorio nazionale, per realizzare il concetto di mercato unico costitutivo della Comunità Europea. La cessione dello stesso bene da parte di imprenditore italiano sarà non imponibile in quanto normale cessione intracomunitaria e all'acquirente comunitario spetterà verificare nella propria norma interna l'esistenza del presupposto di non imponibilità, specularmente e reciproco a quello italiano.

The background of the page is a solid yellow color. On the left side, there is a large, stylized, light-yellow outline of the map of Italy. At the bottom of the map, the word "ITALIANA" is written in a stylized, light-yellow font. In the upper right quadrant, there are several small, white, star-like shapes of varying sizes, resembling the stars on the European Union flag.

4.
**DOTAZIONI,
PROVVISTE DI BORDO**
e riparazioni

4.1 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 doganali dagli articoli 252 e 267 del Testo Unico Doganale⁴⁷.

Pertanto, costituiscono dotazioni di bordo, quando destinati a servizio od ornamento 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.

La tabella che segue⁴⁸ stabilisce le dotazioni di bordo ed i mezzi di salvataggio minimi obbligatori per i natanti e le imbarcazioni – con o senza marcatura CE - (il segno "X" indica l'obbligatorietà della specifica dotazione di bordo, mentre il numero ne indica la quantità).

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

47. Testo Unico Leggi Doganali, n. 43/73, articoli 252 e 267. In tal senso si esprimono la circolare n. 62 del 03/11/1973 e la Risoluzione Ministeriale n. 416457 del 04/09/1987.

48. Lega Navale maggio 2003.

4.3 LE DOTAZIONI E LE FORNITURE DI BORDO NELLA NAUTICA DA DIPORTO

Unità da diporto sono quelle destinate alla navigazione a scopi sportivi o ricreativi, dai quali esuli il fine commerciale.

Per la nautica da diporto i beni che costituiscono dotazioni e forniture di bordo sono normalmente assoggettati ad IVA con l'applicazione dell'aliquota propria. Per essi non opera il regime di non imponibilità previsto dalla legge per le attività marittima ed aeronautica commerciali⁵⁰. Inoltre, conformemente alle norme comunitarie, dal 1° luglio 1990 è stata abrogata la norma transitoria che consentiva di esentare dal tributo le cessioni di beni destinati a dotazione e fornitura di bordo di unità da diporto in partenza dal territorio nazionale.

Dato che dal concetto di diporto è escluso il fine commerciale, quando tali unità siano dal proprietario adibite al noleggio diventano mezzi destinati all'esercizio di attività commerciali, con conseguente assoggettamento a tutti gli obblighi anche fiscali posti in capo agli operatori commerciali⁵¹. Quindi, per l'acquisto di dotazioni e forniture di bordo, diviene operante anche per le unità da diporto noleggiate il regime di non imponibilità⁵². Come ribadito in più occasioni dall'Amministrazione Finanziaria⁵³, con il contratto di noleggio (a differenza del contratto di locazione) il noleggiante mantiene la conduzione tecnica dell'imbarcazione, che, seppure utilizzata dal noleggiatore a fini sportivi o ricreativi, conserva per il proprietario un impiego di natura commerciale.

È opportuno sottolineare tuttavia che la mera gestione di unità da diporto da

parte di società od enti che determini il godimento gratuito o a corrispettivo di favore da parte dei soci o dei loro familiari (cosiddette società di comodo), benché mascherabile con contratti di locazione o anche di noleggio, per presunzione di legge⁵⁴ non costituisce esercizio di attività commerciale. La società assume la veste di consumatore finale, senza possibilità di detrazione e senza obbligo di imposizione IVA⁵⁵.

4.4 LE DOTAZIONI DI BORDO NELL'ATTIVITÀ MARITTIMA COMMERCIALE

Le dotazioni e forniture di bordo, così come alcune prestazioni di servizi di interesse ai fini di questa pubblicazione, tra cui l'uso di bacini di carenaggio, la costruzione, la manutenzione, la riparazione, la trasformazione, l'arredamento e il noleggio, avvengono senza soggezione al tributo⁵⁶.

Come indicato al paragrafo precedente, la non imponibilità IVA si applica, per quanto riguarda la nautica da diporto, soltanto nell'ipotesi di operatori che noleggiavano unità da diporto ovvero di armatori che noleggiavano navi da diporto per finalità turistiche.

Per quanto riguarda dotazioni e provviste di bordo, si pone il problema della documentazione necessaria a provarne l'effettiva destinazione. Infatti, qualora la cessione sia da intendere esportazione⁵⁷ occorre la bolletta doganale vistata dalla Dogana di uscita dal territorio della UE⁵⁸. Invece, se la cessione è non imponibile in quanto dotazione o provvista di bordo⁵⁹, la prova della messa a bordo è data dal visto apposto da parte della Guardia di Finanza sul duplo della fattura⁶⁰.

50. Art. 8 bis D.P.R. 633/72.

51. Il punto è stato definitivamente chiarito dalla nuova Legge 172/2003.

52. Art. 8 bis del D.P.R. 633/72.

53. Vedi nota Agenzia Dogane 7206/00 dell'8 febbraio 2001 e Risoluzione Agenzia Entrate n. 94 del 21 marzo 2002.

54. Art. 4, comma 5, lettera a) D.P.R. 633/72.

55. Delle società di comodo diremo più ampiamente al capitolo 8.

56. Art. 8 bis, 1° comma, lett d) ed e) del D.P.R. 633/72.

57. Art. 8 D.P.R. 633/72.

58. Circolare Agenzia delle Dogane 11 dicembre 2002 n. 75.

59. Art. 8 bis D.P.R. 633/72.

60. Circolare Ministero Finanze n. 62, parte 3 del 3 novembre 1973.61. Risoluzione Ministeriale n. 357147 del 10 marzo 1986, secondo cui si può prescindere dal visto anche per forniture di irrilevante valore commerciale.

Per quanto concerne la natura dei beni ceduti come dotazioni o provviste e la prova della effettiva messa a bordo, è necessario distinguere tra quelli suscettibili di utilizzazione univoca (beni che per la loro intrinseca natura trovano collocazione solo a bordo) e quelli per i quali sia configurabile un uso diverso. Per primi si può prescindere dal visto sulla fattura, non essendo gli stessi utilizzabili se non a bordo, mentre per i secondi tale visto è indispensabile, pena la perdita del beneficio della non imponibilità IVA⁶¹.

4.5 LE RIPARAZIONI

Le prestazioni di servizi relative alle riparazioni dei mezzi di trasporto marittimo, ai fini dell'IVA sono trattate diversamente a seconda che interessino la nautica da diporto o la navigazione marittima commerciale. Per le unità da diporto, tutte le prestazioni di riparazione sono assoggettate ad IVA, mentre per i mezzi adibiti ad attività commerciale, le riparazioni sono considerate non imponibili⁶², così come pure tutte le prestazioni di servizi, compreso l'uso di bacini di carenaggio.

Valgono anche per le riparazioni le considerazioni sopra svolte con riferimento alle unità destinate al noleggio e i limiti normativi posti alla attività delle cosiddette società di comodo⁶³.

E' opportuno precisare che le riparazioni eseguite su mezzi di trasporto di natura commerciale di proprietà di soggetti comunitari, eseguite a seguito di eventi sopravvenuti durante la loro circolazione in Italia, sono da considerare prestazioni di servizi non imponibili⁶⁴. Al contrario, le riparazioni su unità da diporto effettuate in territorio comunitario saranno soggette all'imposta propria del Paese del prestatore.

61. Risoluzione Ministeriale n. 357147 del 10 marzo 1986, secondo cui si può prescindere dal visto anche per forniture di irrilevante valore commerciale.

62. Art. 8 bis, comma primo, lettera e) del D.P.R. 633/72.

63. Vedi capitoli 6, 7 e 8.

64. A norma dell'art. 40, comma 4 bis del Decreto Legge 331/93, come specificato con Circolare del Ministero delle Finanze n.145 del 10 giugno 1998, par. 3.1.

The background is a solid yellow color. A large, faint, stylized outline of the map of Italy is visible, with a watermark of the Alitalia logo (a stylized eagle) and the word "ITALIANA" overlaid on it. In the upper right corner, there are several small, glowing white stars of varying sizes.

5. LA LOCAZIONE E LA LOCAZIONE FINANZIARIA (LEASING) di unità da diporto

5.1 DEFINIZIONE DI LOCAZIONE E DI LOCAZIONE FINANZIARIA

La locazione e la locazione finanziaria (quest'ultima comunemente indicata come leasing) sono due contratti che pur avendo alcuni elementi in comune si differenziano nettamente, oltre che per varie peculiarità giuridiche, anche in relazione alla loro funzione economica. Esaminiamo qui di seguito la loro definizione con riferimento alle unità da diporto.

Mediante il contratto di locazione di un'unità da diporto una parte (locatore) si obbliga a far godere all'altro (conduttore) tale bene per un tempo determinato verso pagamento di un certo canone⁶⁵. La semplice locazione comporta quindi un mero trasferimento della disponibilità dell'unità da diporto a favore del conduttore per un certo periodo al termine del quale essa deve venir restituita al locatore.

Mediante il contratto di locazione finanziaria di unità da diporto una società di leasing (locatore) acquista un'unità da diporto prescelta dal cliente (conduttore) e gliela dà in uso per un determinato periodo di tempo verso il pagamento di un canone periodico. Con il versamento dell'ultimo canone il conduttore 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. Nella sostanza il contratto di locazione finanziaria ha la natura di un finanziamento per ottenere l'uso di un bene che rimane di proprietà della società di leasing stessa fino all'eventuale riscatto finale da parte del conduttore che determina la cessione del bene stesso.

5.2 IL LEASING ITALIANO

Per quanto riguarda il trattamento agli effetti dell'IVA, i contratti di locazione, di locazione finanziaria e di noleggio di unità da diporto devono tenere conto di un aspetto di carattere territoriale che di fatto può dar luogo ad una riduzione del carico fiscale sui canoni da pagarsi al conduttore. Le disposizioni di seguito esaminate, anche se riferite soltanto al caso della locazione finanziaria, valgono in realtà anche per la locazione e il noleggio. Il trattamento fiscale in esame, con specifico riferimento alla locazione finanziaria di unità da diporto, è conosciuto con il nome di leasing italiano⁶⁶.

In linea di principio, nel caso di una locazione finanziaria di un'unità da diporto (e così pure nel caso di locazione e di noleggio) stipulata tra una società di leasing italiana ed un qualsiasi soggetto italiano o estero, l'IVA si applica solo in relazione all'utilizzo di tale unità entro le acque territoriali dell'Unione Europea⁶⁷.

Quando è possibile conoscere con certezza dove avviene l'effettivo utilizzo dell'unità da diporto, il locatore deve applicare l'IVA in proporzione al periodo di permanenza nelle acque territoriali comunitarie rispetto alla durata totale della locazione finanziaria. Di norma tuttavia risulta difficile seguire i movimenti delle unità da diporto per stabilire il periodo da esse trascorso all'interno o all'esterno delle acque territoriali comunitarie.

Pertanto la Direzione Centrale dell'Agenzia delle Entrate⁶⁸ ha precisato che, qualora risulti difficoltoso valutare l'effettiva permanenza dell'unità da diporto fuori delle acque territoriali comunitarie, le società di leasing (o i locatori), possano procedere ad una determinazione forfeta-

65. Art. 1571 del Codice Civile.

66. Tale denominazione deriva dalla circostanza che un sistema analogo a quello di seguito descritto è stato introdotto per la prima volta in Francia ed è conosciuto nella pratica come "leasing francese".

67. Ai sensi dell'art. 7, quarto comma, lettera f) del D.P.R. n. 633/1972, modificato dall'art. 48 della Legge 21 novembre 2000 n. 342, l'IVA si applica soltanto ai contratti suddetti quando hanno per oggetto mezzi di trasporto utilizzati in Italia o in altro Stato membro della Comunità. Tra i mezzi di trasporto rientrano anche le unità da diporto che possono pertanto essere soggette ad IVA solo quando siano utilizzate in acque territoriali comunitarie.

68. Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 7 giugno 2002 n. 49 che modifica la precedente Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 2 agosto 2001 n. 76/E.

ria di tale permanenza sulla base di percentuali determinate in relazione al modo di propulsione (motore o vela) ed alla lunghezza dell'unità da diporto.

Ciò significa che in tale ipotesi l'aliquota IVA applicabile è sempre quella normale (20%), ma vi è una riduzione della base imponibile, cioè dell'importo del canone di leasing su cui essa si applica. Si verifica in tal modo una riduzione del carico effettivo dell'IVA.

La detta forfetizzazione viene indicata dalla tabella seguente che riporta la percentuale del canone soggetta ad IVA nonché il carico fiscale effettivo dell'IVA sui canoni per ciascun tipo di unità da diporto:

Per quanto riguarda il riscatto (cioè il cor-

rispettivo per l'acquisto) dell'unità da diporto al termine del contratto di leasing, esso è soggetto ad IVA con aliquota normale sul suo intero importo.

Il cosiddetto leasing italiano risulta essere molto conveniente soprattutto per i privati, siano essi italiani o stranieri, purché la società di leasing sia italiana.

Da notare infine che l'acquisto per contanti di un'unità da diporto non può fruire di alcun abbattimento del carico fiscale IVA.

TIPOLOGIA	% CANONE SOGGETTO AD IVA	CARICO FISCALE EFFETTIVO
<i>unità a motore o a vela di lunghezza superiore a 24 metri</i>	30%	6%
<i>unità a vela di lunghezza tra i 20,01 ed i 24,00 metri ed unità a motore di lunghezza tra i 16,01 e i 24 metri</i>	40%	8%
<i>unità a vela di lunghezza tra i 10,01 e i 20 metri ed unità a motore di lunghezza tra i 12,01 e i 16 metri</i>	50%	10%
<i>unità a vela di lunghezza fino a 10 metri ed unità a motore di lunghezza tra i 7,51 e i 12 metri se iscritte nel registro imbarcazioni⁶⁹</i>	60%	12%
<i>unità a motore di lunghezza fino a 7,50 metri se iscritte nel registro imbarcazioni</i>	90%	18%
<i>unità abilitate solo alla navigazione in acque protette</i>	100%	20%

69. Condizione necessaria al fine della stipula di un contratto di locazione finanziaria è l'iscrizione dell'imbarcazione nel registro delle imbarcazioni da diporto (circolare n. 76/2001). Poiché la nuova Legge n. 172/2003 prevede che sia possibile non iscriversi al registro fino alla lunghezza di 10 metri, l'iscrizione è comunque necessaria per godere delle agevolazioni anche per le imbarcazioni a motore comprese tra i 7,5 e i 10 metri, fermo restando che oltre tale misura l'iscrizione è obbligatoria.



6.
IL NOLEGGIO
di unità da diporto

6.1 DEFINIZIONE DEL CONTRATTO DI NOLEGGIO

Un contratto tipico dei mezzi di navigazione è il noleggio del quale esaminiamo di seguito alcuni aspetti civilistici e fiscali.

Il contratto di noleggio di unità da diporto è definito come quello con cui una parte (il noleggiante) mette a disposizione dell'altra parte (il noleggiatore) un'unità da diporto per un determinato periodo di tempo da trascorrere a scopo ricreativo in zone marine o acque interne di sua scelta, da fermo o in navigazione a fronte di un determinato corrispettivo (nolo). L'unità noleggiata rimane nella disponibilità del noleggiante alle cui dipendenze resta anche l'equipaggio⁷⁰.

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 e rischio connesso con la navigazione. Il locatore quindi consegue un corrispettivo ma rimane estraneo all'utilizzo dell'unità di navigazione.

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 ordinata dal noleggiatore con il mantenimento della disponibilità e della conduzione tecnica dell'unità da diporto.

Ne consegue che, anche se l'impiego dell'unità da diporto fatto dal noleggiatore è un impiego a fini turistici, sportivi o ricreativi, per il noleggiante lo scopo perseguito con il contratto di noleggio ha una mera natura commerciale.

6.2 DIFFERENTE REGIME IVA ED ACCISA PER IL NOLEGGIO E PER LA LOCAZIONE

Sulla base di tali differenze l'Agenzia delle Entrate e quella delle Dogane hanno ritenuto che diverso debba essere il trattamento fiscale in relazione alle unità da diporto utilizzate per i due contratti sopra indicati.

L'Agenzia delle Dogane ha precisato che la fornitura di carburante 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 utilizzate per contratti di locazione⁷¹.

Inoltre la Direzione Centrale dell'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 noleggio, che si tratta di operazioni non imponibili ad IVA⁷² così come previsto per le navi commerciali⁷³, mentre non altrettanto vale per le unità da diporto oggetto di contratti di locazione.

Viene al riguardo 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.

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 nel registro delle imprese, deve comprovare di essere in

70. Art. 10, comma 8, del Decreto Legge 21 ottobre 1996, n. 535 modificato dall'art. 2, comma 1, della Legge n. 172/2003.

71. Agenzia delle Dogane, nota n. 7206/00.

72. Risoluzione del 21 marzo 2002, n. 94.

73. Art. 8 bis, lettera a), del D.P.R. n. 633/1972.

possessione dell'autorizzazione rilasciata dalla locale autorità marittima all'impiego dei natanti mediante contratti di noleggio.

Oltre ad assolvere a tali adempimenti, i proprietari delle unità da diporto in questione, per rientrare nel regime di non imponibilità IVA, devono assolvere agli specifici adempimenti amministrativi e contabili previsti per l'imbarco di prodotti petroliferi agevolati, fra cui la dotazione del libretto di controllo⁷⁴.

Infine, gli stessi soggetti devono utilizzare effettivamente le unità in argomento per l'esercizio di un'attività di noleggio, attività che si caratterizza con una diretta correlazione fra i contratti di noleggio stipulati, le relative fatture registrate e gli acquisti di prodotti petroliferi agevolati, debitamente annotati sul libretto di controllo suddetto.

6.3 REGIME IVA PER CESSIONE DI UNITÀ DA DIPORTO PER NOLEGGIO E OPERAZIONI ACCESSORIE

Sulla base degli stessi presupposti e criteri sopra indicati, anche l'acquisto di unità da diporto destinate all'attività di noleggio dovrebbe costituire una operazione non imponibile ai fini IVA in quanto rientrante nella stessa norma di non applicabilità dell'imposta stabilita per il rifornimento di carburante⁷⁵.

Non sono imponibili ai fini dell'IVA, sempre che siano attinenti ad unità da diporto destinate all'attività di noleggio, le seguenti operazioni⁷⁶:

- le cessioni di apparati motori e loro componenti e di parti di ricambio;

- le cessioni di beni destinati a dotazione di bordo⁷⁷;
- le forniture destinate a provviste di bordo cioè al rifornimento (comprese le somministrazioni di alimenti e bevande a bordo) ed al vettovagliamento;
- le prestazioni di servizi, compreso l'uso di bacini, di carenaggio, relativi alla costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione, trasformazione, assiemaggio, allestimento e arredamento.

La cessione di unità da diporto per noleggio e l'effettuazione dei servizi ad esse relative richiedono comunque da parte del cedente o del prestatore di servizi l'emissione di una fattura non imponibile ad imposta.

74. Art. 4, comma 3, del Decreto del Ministro dei trasporti n. 577 del 1995.

75. Art. 8 bis, lettera a) del D.P.R. n. 633/1972. Risoluzione del 21 marzo 2002, n. 94.

76. Art. 8 bis, lettera d) e lettera e) del D.P.R. n. 633/1972.

77. Ai sensi dell'art. 267 del Testo Unico Leggi Doganali n. 43/1973 per dotazioni di bordo si devono intendere i macchinari, gli attrezzi, gli strumenti, i mezzi di salvataggio, le parti di ricambio, gli arredi e ogni altro oggetto suscettibile di utilizzazione reiterata, destinato a servizio o ornamento del mezzo di trasporto marittimo.

A stylized, light-colored map of Italy is overlaid on a bright yellow background. The map is composed of several large, overlapping shapes that form the outline of the country. At the bottom of the map, the word "ITALIANA" is written in a bold, sans-serif font, with the letters appearing to be part of the map's structure. In the upper right corner, there are several small, white, star-like specks of varying sizes, resembling a starry sky or a constellation.

7. IL NOLEGGIO DI NAVI DA DIPORTO per finalità turistiche

7.1 CARATTERISTICHE E REQUISITI DELLE NAVI TURISTICHE DA NOLEGGIO

La nuova legge sulla nautica, rendendo iscrivibili nel Registro Internazionale le navi da diporto (normalmente dette grandi yacht) destinate a noleggio per finalità turistiche⁷⁸, avrebbe implicitamente esteso anche ad esse le agevolazioni previste precedentemente soltanto per le navi commerciali in senso stretto.

Ricordiamo che tali navi devono avere le seguenti caratteristiche:

- scafo di lunghezza superiore a 24 metri;
- stazza lorda non superiore alle 1000 ton.;
- utilizzo in navigazione internazionale e di cabotaggio esclusivamente per noleggio a finalità turistiche;

Per l'iscrizione al Registro Internazionale, sono necessari i seguenti requisiti:

- l'abilitazione al trasporto di passeggeri per un numero non superiore a 12, escluso l'equipaggio;
- il possesso di un certificato di classe rilasciato da uno degli organismi a tal fine autorizzati;
- il rispetto delle norme tecniche e di conduzione previste da un nuovo regolamento di sicurezza.

L'emanazione del regolamento di sicurezza condiziona anche l'eventuale entrata in vigore delle agevolazioni fiscali di cui si è fatto cenno. Infatti tutte le disposizioni della nuova legge sulla nautica relative alle navi turistiche da noleggio entreranno in vigore solo dalla data di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale del regolamento di sicurezza recante le norme tecniche e di conduzione⁷⁹.

7.2 NON IMPONIBILITÀ IVA DELLE NAVI TURISTICHE DA NOLEGGIO E OPERAZIONI ACCESSORIE

Esaminiamo qui di seguito le agevolazioni fiscali e contributive di cui potranno fruire le navi da noleggio aventi le caratteristiche ed i requisiti sopra elencati.

L'iscrivibilità nel Registro Internazionale delle navi da noleggio turistico dovrebbe definitivamente confermare la loro natura di navi destinate all'esercizio di attività commerciali. L'orientamento dell'Agenzia delle Entrate è nel senso della non imponibilità ad IVA delle operazioni ad esse relative⁸⁰. Come si è detto, tale equiparazione era già stata ammessa in via interpretativa con una risoluzione dell'Agenzia delle Entrate⁸¹.

In particolare non sono imponibili ad IVA le seguenti operazioni:

- cessione delle navi destinate all'esercizio di attività commerciali⁸²;
- cessioni di apparati motori, loro componenti e di parti di ricambio;
- cessioni di beni destinati a dotazione di bordo;
- forniture destinate al rifornimento e vettovagliamento, comprese le somministrazioni di alimenti e di bevande a bordo;
- prestazione di servizi, compreso l'uso di bacini di carenaggio, relativi alla costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione, trasformazione, assiemaggio, allestimento e arredamento;
- locazione e noleggio;
- prestazione di servizi relativi alla demolizione.

78. Art. 1 del Decreto Legge 30 Dicembre 1997, n. 457, convertito in Legge 27 febbraio 1998, n. 30, modificato dall'art. 3 della Legge n. 172/2003.

79. Ai sensi dell'art. 3, terzo comma della Legge n. 172/2003, il regolamento in questione deve essere emanato entro 180 giorni dalla data di entrata in vigore della nuova Legge sulla nautica (29 luglio 2003).

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

81. Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 21 marzo 2002, n. 94, di cui si è detto al precedente capitolo 6.

82. L'Agenzia delle Entrate, sulla base della Risoluzione 21 marzo 2002, n. 94, quando ne ricorrono le condizioni dovrebbe concedere la non imponibilità anche alle cessioni delle imbarcazioni da diporto, fra cui le navi adibite ad attività di noleggio.

7.3 AGEVOLAZIONI RELATIVE A IMPOSTE DIRETTE E CONTRIBUTI SOCIALI

Per quanto riguarda le imposte dirette, il reddito derivante dall'utilizzazione di navi iscritte nel Registro Internazionale concorre in misura pari al 20 per cento a formare il reddito complessivo assoggettabile all'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e all'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG)⁸³.

Pertanto le imprese armatrici, individuali o in forma societaria, che svolgono un'attività di noleggio di navi per finalità turistiche e che sono iscritte nel Registro Internazionale, possono fruire di un abbattimento della base imponibile dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) o delle persone giuridiche (IRPEG) pari all'80 per cento del reddito ad essa relativo. Nessuna imposta è peraltro dovuta da imprese armatrici estere senza stabile organizzazione in Italia⁸⁴.

L'imposta sul reddito delle attività produttive (IRAP) non è dovuta sul reddito prodotto dalle navi iscritte al Registro Internazionale⁸⁵.

Alle imprese armatrici che esercitano un'attività produttiva di reddito mediante l'utilizzazione di navi iscritte nel Registro Internazionale⁸⁶ 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 Internazionale⁸⁷, da valere ai fini del versamento delle ritenute stesse⁸⁸.

Ciò significa in sostanza che col credito d'imposta suddetto viene eliminato l'obbligo del versamento delle ritenute sul la-

voro 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;
- 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 non concorre a formare il reddito dell'impresa armatrice.

Va infine ricordato che le imprese armatrici delle navi in questione sono esonerati dal versamento dei contributi previdenziali ed assistenziali dovuti in base alla legislazione italiana⁸⁹.

Tutti i benefici fiscali e contributivi concessi alle navi turistiche da noleggio costituiscono un forte incentivo non solo per gli yacht di proprietà italiana ma anche per quelli di proprietà estera (soprattutto della UE) a iscriversi nel Registro Internazionale italiano per svolgere l'attività suddetta.

83. Art. 4, comma 2, del Decreto Legge 30 dicembre 1997, n. 457, convertito in Legge 27.02.1998, n. 30.

84. Ricordiamo che l'iscrizione nel Registro Internazionale Italiano di navi di proprietà di società armatrici estere non comporta la costituzione di una stabile organizzazione in Italia.

85. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 263/E del 12 novembre 1998.

86. Come indicato al precedente paragrafo 1.4, le imprese armatrici estere possono battere bandiera italiana senza che ciò dia necessariamente luogo all'esistenza di una stabile organizzazione.

87. Ai sensi dell'art. 3, comma 4, della Legge n. 172/2003, le navi in questione sono armate di norma con un equipaggio di due persone, più il comandante, di nazionalità italiana o di altro Stato membro dell'UE. Se necessario il comandante può aggiungere all'equipaggio componenti di altra nazionalità.

88. Art. 4, primo comma, del Decreto Legge n. 457/1997, convertito in Legge n. 30/1998.

89. Art. 6 del Decreto Legge n. 457/1997, convertito in Legge n. 3/1998.

7.4 LA TONNAGE TAX PER NAVI TURISTICHE DA NOLEGGIO

Accenniamo qui ad alcuni principi di un nuovo sistema impositivo che entrerà in vigore con la riforma fiscale che il Governo sta predisponendo. Pur non riguardando il settore della nautica nel suo insieme, è utile che il diportista conosca, per sommi capi, l'argomento in questione.

La Commissione Europea ha fornito agli Stati membri alcune linee guida per la futura normativa fiscale del settore marittimo⁹⁰. In base alle raccomandazioni della Commissione, il Parlamento ha delegato il Governo a predisporre un sistema di determinazione forfaitaria dell'imposta relativa al reddito derivante dall'utilizzazione delle navi commerciali⁹¹ che siano iscritte nel Registro Internazionale. In attesa di conoscere le determinazioni governative in materia, segnaliamo la possibilità che siano fatte rientrare in tale categoria anche le navi turistiche da noleggio.

Alcune indicazioni circa le modalità di questo nuovo sistema di imposizione si traggono dal disegno di legge di riforma del Testo Unico delle Imposte Dirette reso pubblico dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Si tratta di un regime agevolativo alternativo all'attuale sistema di imposizione.

La tassa sul tonnellaggio (Tonnage Tax) è determinata (previa opzione) in via forfaitaria sulla base del reddito giornaliero di ciascuna nave, calcolato in relazione ad importi determinati per scaglioni di tonnellaggio ed a seconda dell'età del naviglio.

In fase realizzativa, il Governo sembra intenzionato a determinare con il criterio del tonnellaggio non l'imposta ma il red-

dito imponibile da assoggettare poi a tassazione con le aliquote ordinarie.

Il meccanismo di determinazione del reddito imponibile prevede la fissazione di un reddito giornaliero per ciascuna nave, tenuto anche conto dell'età del naviglio.

L'introduzione di questo sistema di imposizione è già avvenuta in vari paesi della UE (Gran Bretagna, Grecia, Irlanda e Norvegia).

E' previsto che il sistema alternativo suddetto possa essere particolarmente favorevole in Italia, risultando quindi gradito ai contribuenti anche in ragione della sua semplicità di applicazione.

90. Comunicazione UE "Nuovi orientamenti comunitari sugli aiuti di Stato al trasporto marittimo" - COM. (96) - 81, approvata dalla UE in data 24 giugno 1997.

91. Art. 8/bis, comma 1 lettera a) del D.P.R. n. 633/1972.



The background features a stylized, light-colored map of Italy. In the bottom left corner, there is a large, faint watermark of the Alitalia logo, which includes the word "ITALIANA" in a stylized font. The overall background is a solid yellow color with some subtle light effects in the upper right.

8. **INTESTAZIONE DI UNITÀ DA DIPORTO** a società o enti

8.1 CONSEGUENZE AGLI EFFETTI IVA

Il possesso e la gestione di unità da diporto da parte di società o enti non è considerata attività commerciale⁹², e quindi non è ammesso il recupero dell'IVA pagata ai fornitori⁹³. Tale indeducibilità tuttavia si verifica solo a condizione che la partecipazione come soci consenta agli stessi il godimento personale o familiare delle unità da diporto gratuitamente o per un corrispettivo inferiore al valore normale.

Lo stesso trattamento vale qualora il godimento dell'unità da diporto sia conseguito indirettamente dai soci o partecipanti alla suddetta condizione, attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni.

Si vuole evitare che, mediante l'intestazione a una società o ente di comodo, l'imposta pagata ai fornitori possa divenire deducibile e non rappresentare invece un costo come avverrebbe nell'ipotesi di acquisto da parte di un privato consumatore finale.

Esistono infatti norme che, sia ai fini dell'Iva sia quelli delle imposte dirette, tendono ad evitare l'elusione fiscale (cioè quel comportamento del contribuente che si sottrae alla tassazione) ottenuta mediante l'intestazione di unità da diporto a società o enti di comodo, quando tali unità da diporto siano sostanzialmente utilizzate per uso personale o familiare.

8.2 CONSEGUENZE AGLI EFFETTI DELLE IMPOSTE DIRETTE

L'attività di controllo dell'Agenzia delle Entrate si estende anche agli aspetti legati alle imposte dirette. Una particolare attenzione viene data alle unità da

diporto adibite ad attività commerciali, acquistate o prese in leasing in regime di non imponibilità IVA, da società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché da enti di ogni tipo non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato. Nel caso in cui si venga a configurare l'esistenza di una società o ente non operativo (normalmente detta società di comodo⁹⁴), si presume che il reddito da essa prodotto non sia inferiore al 3 per cento del valore delle immobilizzazioni costituite da unità da diporto acquistate o prese in leasing in regime di non imponibilità IVA. La presunzione è di tipo semplice, vale a dire è ammessa la possibilità di fornire prova contraria, sostenuta da riferimenti ad oggettive situazioni di carattere straordinario che abbiano reso impossibile il conseguimento dei ricavi presunti.

A titolo d'esempio, considerando una società che svolge attività commerciale (ad esempio noleggio di unità da diporto) e che ha acquistato ovvero ha preso in locazione finanziaria unità da diporto aventi un valore 100 da utilizzare in tale attività, essa deve essere considerata società non operativa qualora in un certo esercizio consegua ricavi inferiori a 4. In questo caso si presume, salvo prova contraria, che il reddito per quell'esercizio non possa essere inferiore a 3.

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

93. Le stesse norme si applicano per il possesso e la gestione di complessi sportivi e ricreativi compresi quelli destinati all'ormeggio, al ricovero e al servizio delle unità da diporto.

94. Art. 30 della Legge 23 dicembre 1994, come modificato dall'art. 3, comma 37, della Legge 23 dicembre 1996, n. 662. Una società o ente deve considerarsi non operativo quando l'ammontare complessivo dei ricavi e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico della società o ente medesimi, sia inferiore al 4 per cento del valore delle unità da diporto acquistate o prese in leasing per l'attività di noleggio in regime di non imponibilità IVA (Art. 8 bis, comma 1, lettera a) del D.P.R. n. 633/1972). Le unità da diporto da considerare a questi effetti sono quelle che costituiscono "immobilizzazioni" cioè cespiti ammortizzabili e non anche quelle che costituiscono merci di magazzino, destinate cioè alla rivendita.



A stylized, light-colored map of Italy is overlaid on a bright yellow background. The map is composed of simple, rounded shapes. In the upper right corner, there are several small, glowing white circles of varying sizes, resembling stars or light spots. The overall aesthetic is clean and modern.

9. **TASSA DI STAZIONAMENTO** per imbarcazioni e navi da diporto

9.1 ABROGAZIONE DELLA TASSA DI STAZIONAMENTO

La nuova legge sulla nautica⁹⁵ ha abrogato, a decorrere dalla sua entrata in vigore (29 luglio 2003), la tassa di stazionamento per le imbarcazioni e navi da diporto⁹⁶. Per i natanti la tassa di stazionamento era già stata abolita precedentemente⁹⁷.

La tassa andava pagata entro il 31 maggio di ciascun anno con importi commisurati alla lunghezza fuori tutto dell'imbarcazione o della nave da diporto risultante dalla licenza di navigazione⁹⁸. Ci si aspettava che la nuova legge sulla nautica fosse approvata prima del 31 maggio 2003 in modo da evitare il pagamento dell'imposta per l'anno in corso. Ciò purtroppo non è avvenuto in quanto l'entrata in vigore di tale legge è avvenuta a fine luglio. Per ovviare a ciò il Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti ha differito per l'anno in corso il termine del 31 maggio prorogandolo al 31 ottobre⁹⁹ in modo da stabilire una scadenza successiva all'entrata in vigore della nuova legge sulla nautica.

9.2 IL RIMBORSO PER LA TASSA PAGATA NEL 2003

Il provvedimento di differimento del termine per il 2003 non ha tuttavia eliminato i problemi, in quanto molti diportisti avevano già versato il tributo prima che il decreto di proroga fosse divenuto operativo (16 giugno 2003).

Giustizia e logica vorrebbero che per tali soggetti si provveda al rimborso, che compete certamente a coloro che abbiano pagato dopo il 16 giugno. Tale soluzione sembra molto probabile anche per tutti coloro che abbiano versato la tassa per il 2003 prima del 16 giugno. La Camera dei

Deputati è orientata in tal senso, essendo stato votato un ordine del giorno con il quale si impegna il Governo a restituire la tassa di stazionamento pagata quest'anno.

Allo stesso modo, si dovrebbe giungere all'annullamento di eventuali processi verbali di constatazione elevati dagli organi di polizia (Guardia costiera, Guardia di Finanza, Pubblica Sicurezza e Carabinieri) ai diportisti e, qualora costoro li avessero già pagati, si consiglia la presentazione di un'istanza di rimborso, di cui si fornisce un fac-simile da presentare in carta libera al competente Ministero.

95. Art. 15, comma 2 della Legge n. 172/2003.

96. La tassa era disciplinata dall'art. 17 della Legge 6 maggio 1976 n. 51.

97. Art. 11 della Legge 23 dicembre 1999, n. 488.

98. La tassa era dovuta solo se l'unità da diporto stazionava, navigava o era ancorata in acque pubbliche, anche se date in concessione a privati (porti turistici, darsene private) essa non era dovuta se l'unità restava in secco l'intero anno.

99. Decreto del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti del 6 giugno 2003, pubblicato sulla G.U. del 16 giugno 2003.

**DOMANDA PER IL RIMBORSO
DI SOMME INDEBITAMENTE CORRISPOSTE ALLO STATO**

Al Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti
Direzione Gen. Navigazione e Trasporto Marittimo e Interno – Divisione Nav. 3
Viale dell'Arte, 16 – 00144 Roma.

Oggetto: Domanda per il rimborso di somme indebitamente corrisposte allo Stato

Il/La sottoscritto/a _____ nato/a a _____
il ___/___/_____ e residente a _____
cod.fisc.

CHIEDE

il rimborso della somma di euro _____ corrisposta per tassa di stazionamento (art. 17 legge 06 marzo 1976, n. 51 e successive integrazioni e modificazioni) sul c.c.p. n. 21524004 in data ___/___/___ polizino n. _____, in quanto la stessa risulta indebitamente corrisposta ai sensi dell'art. 15, comma 2, legge 08/07/2003, n. 172 e del Decreto Ministro Infrastrutture e Trasporti del 6 giugno 2003.

La tassa è stata pagata per l'unità da diporto _____

(riportare gli elementi di individuazione dell'unità tra cui sigla e numero di iscrizione).

Si allega l'originale o copia autentica (parte anteriore e posteriore) della ricevuta di versamento in conto corrente postale relativa all'anno 2003.

Firma _____



10.
PORTI
e posti barca

10.1 DEFINIZIONE DELLE STRUTTURE PORTUALI

Gli spazi su cui insistono i porti fanno parte del demanio marittimo, di conseguenza essi non possono essere ceduti a privati se non in concessione e per un periodo limitato di tempo.

Con la concessione demaniale il privato acquisisce il diritto allo sfruttamento, per fini di carattere pubblico, di un determinato spazio del demanio. La costruzione dei porti 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'operazione¹⁰⁰.

Occorre anzitutto esaminare le definizioni che riguardano le strutture fisse per l'ormeggio delle unità da diporto.

La legge¹⁰¹ distingue alcuni tipi di strutture portuali per la nautica da diporto fornendo le seguenti definizioni:

- a) 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;
- b) approdo turistico è la posizione dei porti polifunzionali destinati a servire la nautica da diporto ed il diportista nautico anche mediante l'apprestamento di servizi complementari;
- c) punti di ormeggio sono le aree demaniali marittime 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.

Per quanto riguarda gli approdi turistici va considerata in particolare la situazione esistente nei principali porti italiani. Trattandosi di porti polifunzionali, essi hanno normalmente una parte predisposta per l'approdo di unità da diporto. I principali porti italiani sono gestiti da Autorità Portuali¹⁰², enti pubblici senza scopo di lucro e dotati di personalità giuridica che hanno, tra i loro scopi istituzionali, la gestione e l'organizzazione di beni e servizi nel rispettivo ambito portuale.

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.

10.2 CONCESSIONE PER LA COSTRUZIONE E GESTIONE DI STRUTTURE PORTUALI

Occorre brevemente accennare al 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, in quanto esso può influenzare il sottostante rapporto tra gestore e diportista relativo all'utilizzo di uno specifico posto barca.

L'assetto dei diritti che scaturiscono dal rapporto concessorio va individuato in

100. In certi casi, particolarmente complessi, la concessione, tipico atto amministrativo, assume anche contenuti privatistici. Si parla, in questi casi, di concessioni contratto che regolano i rapporti tra Autorità concedente ed Ente concessionario che procede alla realizzazione delle opere.

101. Art. 2 del Decreto 2 dicembre 1997, n. 509.

102. Art. 6 della Legge 28 gennaio 1994, n. 84.

relazione al contenuto specifico del disciplinare di concessione. In particolare sono state individuate due distinte posizioni:

- 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).

Rientrano, in genere, nel primo caso le concessioni che non richiedono la costruzione di immobili (ad esempio concessioni di arenili senza strutture) ovvero che riguardano strutture già esistenti.

Rientrano, in genere, nel secondo caso le concessioni che prevedono la realizzazione, da parte del concessionario, di opere sull'area demaniale costituenti strutture portuali in senso stretto ovvero altri fabbricati per servizi complementari.

Può pertanto affermarsi che la disciplina della concessione di aree del demanio marittimo per la costruzione o la ristrutturazione di un porto turistico comporta, generalmente, la costituzione di un diritto di superficie, salvo che non sia esplicitamente disposto diversamente nell'atto concessorio¹⁰³.

Se a seguito della costruzione delle opere portuali, si è venuta a costituire una proprietà superficaria, non vi è dubbio che questa possa essere oggetto di atti di disposizione nei confronti di terzi. Il diportista può pertanto acquistare a sua volta il diritto di superficie su parte delle opere portuali e potrà disporre anche attraverso contratti di leasing.

È chiaro che il rapporto contrattuale tra concessionario e diportista non può trasferire diritti e facoltà non ricompresi nel rapporto concessorio originario. Così, ad esempio, la durata del contratto per l'utilizzo di un posto barca non può eccedere quello della durata della concessione, né può essere più ampio di quello garantito al concessionario.

10.3 IL POSTO BARCA E LA SUA ISCRIZIONE CATASTALE

Nell'ambito delle strutture portuali dobbiamo soffermarci su quella particolare opera a mare costituita dal posto barca. Questo è costituito da:

- a) una porzione di molo, banchina o pontile;
- b) attrezzature per l'approdo;
- c) eventuali allacciamenti alla luce e all'acqua;
- d) uno specchio acqueo antistante tali opere, avente una dimensione precisa e determinata.

In relazione ai posti barca si pone il problema del loro accatastamento. Le costruzioni che caratterizzano le aree portuali (fabbricati, moli, banchine, pontili) sono iscritte a catasto, globalmente, alla categoria D/8 (immobili a destinazione speciale¹⁰⁴). L'iscrizione determina l'attribuzione di una rendita, rilevante anche ai fini dell'applicazione delle imposte dirette e dell'ICI.

È evidente che, sia ai fini civilistici che a quelli fiscali, l'accatastamento del singolo posto barca, con attribuzione di rendita catastale autonoma, permetterebbe una sua precisa identificazione, ne faciliterebbe eventuali cessioni e renderebbe più immediata l'identificazione del regime fiscale applicabile ai fini dell'imposizione diretta.

103. Appare rilevante la posizione espressa sull'argomento dalla Corte di Cassazione con la Sentenza 4 maggio 1998 n. 4402. La Corte ha infatti argomentato che l'assetto dei diritti nascenti dalla concessione va determinato, nel merito, in relazione alla disciplina del singolo rapporto concessorio. La Corte, nella pronuncia citata, ha anche evidenziato gli elementi che caratterizzano la costituzione di un diritto reale: sono ritenuti fondamentali il 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.

104. Il Ministero delle Finanze, Dipartimento per le politiche fiscali, con risoluzione 6 marzo 2003, n. 1/DPF ha precisato che alcuni beni in concessione possono essere iscritti in catasto nella categoria catastale D/12 riguardante "Unità immobiliari caratterizzate da concessione demaniale per l'uso dello specchio d'acqua e dell'arenile" con rendita catastale regolarmente attribuita. L'Agenzia del Territorio, con la Circolare protocollo n. 13329 del 6 febbraio 2002 aveva precisato che i posti barca vanno ricompresi nella redditività complessiva delle strutture portuali (cat. D8) di cui fanno parte, 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.

In mancanza dell'accastamento del singolo posto, se viene posta in essere una cessione che interessa il diritto di proprietà superficaria sul posto barca, si deve procedere ad un apposito frazionamento che evidenzi la particella catastale ricomprendente i beni la cui proprietà superficaria viene ceduta, nonché lo specchio acqueo antistante. In particolare dovrà essere individuato, all'interno del complesso portuale, il subalterno relativo al singolo punto di ormeggio, attraverso una planimetria allegata all'atto.

Il titolare del diritto di superficie sul posto barca dovrà quindi prendere in considerazione la rendita che può essere:

- una frazione della rendita globale attribuita all'intera struttura portuale (in questo caso sarà necessario far riferimento alla quota millesimale oggetto della cessione, che andrà indicata nell'atto);
- nella prospettiva della revisione degli estimi, una rendita autonoma, determinata dal Catasto per il singolo posto barca (subalterno).

La rendita così determinata costituirà elemento essenziale per la determinazione della base imponibile ai fini dell'IRPEF e dell'ICI.

In relazione al contratto con effetti obbligatori il concessionario gestore del porto, è comunque tenuto al pagamento dell'ICI sulla base della rendita globalmente attribuita o attribuibile alla struttura¹⁰⁵.

Se la struttura portuale non fosse fornita di rendita, trattandosi di fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto ma posseduti da imprese, se distintamente contabilizzati, la rendita deve essere determinata sulla base del valore iscritto nelle scritture contabili, applicando i coefficienti aggiornati

annualmente dal Ministero dell'Economia e delle Finanze¹⁰⁶. È anche possibile che il soggetto passivo d'imposta proponga una rendita al competente ufficio del Territorio, che può modificarla entro i successivi dodici mesi¹⁰⁷.

10.4 I CONTRATTI D'ORMEGGIO (POSTO BARCA)

10.4.1 CONTENUTO DEL CONTRATTO D'ORMEGGIO

Il negozio giuridico che un diportista può stipulare per ottenere il diritto di ormeggio in un posto barca viene denominato contratto di ormeggio. Occorre tuttavia distinguere l'ipotesi di un contratto per l'utilizzazione temporanea di un posto barca di cui il diportista abbia bisogno per un breve periodo di tempo (ad esempio per una sosta in un certo porto durante una navigazione), da quella di un contratto da cui nasce il diritto all'utilizzo del posto barca stabile, anche di durata pluriennale (normalmente fino al termine del rapporto di concessione del porto turistico).

In entrambi i casi si parla di contratto di ormeggio, tuttavia i contenuti giuridici e le conseguenze fiscali nelle due ipotesi possono essere molto diverse, in particolare in relazione alla complessità che caratterizza il contratto di utilizzo pluriennale, che riassume in sé gli effetti di diverse tipologie contrattuali.

Rientrano, di norma, nel contratto di ormeggio uno o più dei seguenti servizi: l'uso di uno specchio d'acqua per l'approdo, la custodia dell'imbarcazione, il diritto ad usare bitte o anelli d'ormeggio, il diritto ad allacciarsi alle prese d'acqua e di energia elettrica ed, a volte, anche l'intervento di un pilota o "pratico" dell'approdo.

105. L'art. 18 della Legge 23 dicembre 2000, n. 388, al comma 3 dispone ai fini dell'ICI che nel caso di concessione su aree demaniali soggetto passivo è il concessionario. Questa regola vale, ovviamente, anche nel caso - raro - di utilizzo del posto barca in base a sub-concessione.

106. Art. 5 del Decreto Legislativo 30 dicembre 1992 n. 504, modificato dalla Legge 23 dicembre 2000, n. 388.

107. Decreto Ministeriale 19 aprile 1994 n. 701.

Il contratto di ormeggio può comprendere quindi una serie di prestazioni che sono riconducibili a diversi tipi contrattuali quali la locazione, la somministrazione, la custodia e il contratto d'opera, costituendo peraltro nel suo insieme un contratto atipico, cioè non specificatamente disciplinato dal Codice civile.

Tenuto conto della natura onerosa del contratto, questo insieme di diritti o prestazioni presuppone la spettanza di un corrispettivo per il concessionario gestore. 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 la stipula di contratti di ormeggio pluriennali 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 quali spese di amministrazione e corrispettivo per i servizi fruiti.

Tutti i corrispettivi relativi alle prestazioni proprie di un contratto d'ormeggio sono soggetti all'applicazione dell'IVA con la normale aliquota del 20%.

10.4.2 ALTRI CONTRATTI O RAPPORTI RELATIVI AL POSTO BARCA

In caso di assegnazione pluriennale di un posto barca altri rapporti contrattuali possono affiancarsi al contratto d'ormeggio inteso come fornitura di alcuno dei servizi sopra elencati.

Vengono esaminate di seguito le fattispecie contrattuali più ricorrenti, da cui derivano diverse conseguenze civili e fiscali:

- rapporto di sub-concessione;
- contratto di cessione della proprietà superficiaria;
- contratto di tipo obbligatorio (locazione);
- rapporto di tipo societario.

10.5 LA SUB-CONCESSIONE DEL POSTO BARCA

10.5.1 SUB-CONCESSIONE SUBENTRO NEL CONTRATTO DI CONCESSIONE

La sub-concessione del posto barca, come pure il subentro parziale nel contratto di concessione, presentano la stessa sostanza giuridica del contratto di concessione intercorrente tra Demanio marittimo e concessionario.

Sono tuttavia fattispecie assai rare nell'ambito dei porti turistici in quanto normalmente i contratti di concessione non permettono al concessionario gestore di porti turistici né di concedere sub-concessione a terzi né di fare subentrare terzi nel rapporto di concessione¹⁰⁸.

Quando viceversa si tratta di approdi turistici presso i porti italiani polifunzionali gestiti da un'Autorità Portuale il posto barca può essere oggetto di un rapporto di tipo concessorio.

108. Peraltro la Corte di Cassazione con sentenza 26 aprile 1989 ha ritenuto che il contratto stipulato tra il concessionario gestore del porto e l'utente del posto di ormeggio, cui sia stato assegnato un diritto di utilizzazione esclusivo, costituisce una sub-concessione del bene demaniale, cioè un rapporto di carattere pubblicistico.

Con una recente sentenza il Consiglio di Stato¹⁰⁹, respingendo la tesi precedentemente sostenuta dall'Agenzia delle Entrate¹¹⁰, ha chiarito che la gestione e organizzazione dei beni e servizi nell'ambito portuale da parte della Autorità Portuale ha una connotazione pubblicistica e non costituisce esercizio di attività commerciale.

10.5.2 CONSEGUENZE FISCALI DI UN RAPPORTO SUB-CONCESSORIO

Da un punto di vista fiscale nelle fattispecie suddette si applica lo stesso trattamento fiscale previsto per l'atto di concessione tra Demanio marittimo e concessionario qualora il concessionario assuma la natura di parte pubblica in un rapporto di carattere pubblicistico. In tal caso infatti viene a mancare il presupposto soggettivo per l'applicazione dell'IVA¹¹¹ e torna invece applicabile l'imposta di registro che prevede per le concessioni demaniali e per le relative cessioni un'imposta proporzionale con l'aliquota del 2 per cento sul valore del corrispettivo pattuito¹¹².

Qualora viceversa il concessionario gestore del porto agisca nell'esercizio d'impresa, cioè in un ambito privatistico, le concessioni o sub-concessioni di cui trattasi sono soggette regolarmente ad IVA e costituiscono componenti rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile delle imposte dirette¹¹³.

In particolare per quanto riguarda le Autorità Portuali, poiché l'attività di servizi resi nell'ambito portuale non costituisce esercizio di attività commerciali, i corrispettivi percepiti non sono soggetti ad IVA né costituiscono componenti positivi di reddito ai fini dell'imposizione diretta¹¹⁴.

10.6. CESSIONE DELLA PROPRIETÀ SUPERFICIARIA SUL POSTO BARCA

10.6.1 OGGETTO DEL DIRITTO DI SUPERFICIE

Molto frequentemente nello stesso atto di concessione intercorrente tra Demanio marittimo e concessionario gestore di un porto turistico viene esplicitamente concesso un diritto di superficie. Altre volte tale diritto non è menzionato esplicitamente ma lo si desume dal contenuto dell'atto concessorio.

Il diritto di superficie consiste nel diritto concesso dal proprietario del suolo (in questo caso il Demanio marittimo) al superficiario (in questo caso il concessionario gestore del porto) di fare e mantenere al di sopra del suolo una costruzione di cui quest'ultimo diviene proprietario (in questo caso il porto o l'approdo o l'ormeggio turistico¹¹⁵). Se la costituzione del diritto 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.

Una volta che l'opera sia stata realizzata, il concessionario è in realtà titolare di due diritti: il diritto reale di superficie in senso stretto risultante dall'atto concessorio e il diritto reale sull'opera edificata del quale il primo costituisce necessario presupposto.

109. Consiglio di Stato, Sezione terza, sentenza n. 1641/02 del 9 luglio 2002.

110. Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate Direzione Beni Demaniali n. 19 del 7 febbraio 2001.

111. Vedi in proposito il precedente paragrafo 2.2.

112. Art. 5, allegato A della Tariffa allegata al Testo Unico dell'imposta di registro (Decreto n. 131/1986).

113. Risoluzione Ministero delle Finanze 3 aprile 1991 n. 430405.

114. Art. 88, comma 2, del Testo Unico Imposte Dirette.

115. Art. 952, primo comma, e 953 del Codice Civile.

10.6.2 IL DIRITTO DI PROPRIETÀ SUPERFICIARIA E LA SUA CESSIONE

Se dunque la proprietà dell'opera sorge in capo al soggetto titolare del diritto di superficie, questi potrà liberamente disporre a favore di terzi, a meno che tale possibilità non sia 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.

Il posto barca costruito nell'ambito di un porto turistico costituisce certamente una proprietà superficaria. Essa può interessare una parte del molo, della banchina o del pontile riservati per l'ormeggio, le attrezzature relative (allacci all'elettricità e all'acqua) oltre all'antistante specchio acqueo, entro ben precise misure.

Il tutto, come si è detto, dovrà risultare da un apposito frazionamento che evidenzi la particella catastale ricomprendente i beni la cui proprietà superficaria viene ceduta nonché lo specchio acqueo antistante¹¹⁶.

Il contratto di cessione della proprietà superficaria di un posto barca, determinando la cessione di un diritto reale, deve essere stipulata mediante un rogito notarile¹¹⁷.

10.6.3 CONSEGUENZE FISCALI DELLA CESSIONE DELLA PROPRIETÀ SUPERFICIARIA

Da un punto di vista fiscale, agli effetti dell'IVA va anzitutto verificata l'esistenza del presupposto soggettivo di tale imposta¹¹⁸, cioè se il concessionario gestore del porto agisca nell'esercizio di impresa ovvero se il proprietario del diritto della proprietà superficaria del posto barca sia un privato. Il presupposto territoriale comunque sussiste in quanto si assume che il posto barca si trovi in Italia.

Come già indicato in precedenza, se il venditore agisce nell'esercizio d'impresa si applica l'IVA con l'aliquota normale del 20%. Inoltre dovendosi registrare l'atto notarile di trasferimento si applica anche l'imposta di registro a tassa fissa, attualmente nella misura di Euro 129,11. Se viceversa il venditore della proprietà superficaria è un privato, si applicherà l'imposta di registro proporzionale del 2%¹¹⁹.

Va tenuto presente che il proprietario superficario può disporre del posto barca anche con forme contrattuali diverse dalla cessione, quale la locazione, che viene approfondita nel prossimo paragrafo.

116. Vedi il precedente paragrafo 10.3.

117. Se si vogliono ottenere gli effetti di cui all'art. 2643 del codice civile.

118. Vedi il precedente paragrafo 2.2.

119. Art. 5 della Tariffa allegato A al Testo Unico Imposta di registro (Decreto n. 131/1986).

10.7 CONTRATTO DI LOCAZIONE DEL POSTO BARCA

10.7.1 VARI TIPI DI LOCAZIONE E CONTRATTI ASSIMILATI

Nell'atto di concessione tra Demanio marittimo ed il concessionario può configurarsi 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. L'utilizzo di tale contratto può, ad esempio, verificarsi quando, al termine del periodo di concessione, la proprietà del porto turistico torna al Demanio marittimo che può decidere di affittarlo ad un nuovo concessionario.

In questo caso il nuovo concessionario, se a ciò autorizzato, 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.

10.7.2 CONSEGUENZE FISCALI

Ai fini delle imposte indirette, il rapporto concessorio 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%.

Qualora invece il contratto di locazione intercorra 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 20%.

Se viceversa è un privato che affitti il suo posto barca si applica la stessa imposta di registro con l'aliquota del 2% sopra indicata¹²⁰.

Ai fini delle imposte dirette vanno distinti due casi:

- Locazione concessa da parte del titolare del diritto di superficie. Si applicheranno le normali regole di tassazione dei redditi da fabbricati tenendo conto della rendita catastale eventualmente assegnata al posto barca o ad esso riferibile¹²¹;
- Locazione da parte del titolare di diritto di utilizzo di tipo obbligatorio. In questo caso il canone percepito costituirà un reddito diverso, ai sensi dell'art. 81 del Testo Unico delle Imposte Dirette.

10.8 RAPPORTO DI TIPO SOCIETARIO CON GODIMENTO DEL POSTO BARCA

10.8.1 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 viene a configurarsi 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.

120. Art. 5 della Tariffa allegato A al Testo Unico Imposta di registro (Decreto n. 131/1986).

121. Vedi il precedente paragrafo 7.3.

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 effetti¹²².

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 sociale¹²³.

La nuova legge sulla nautica da diporto dedica una specifica norma a questi titoli rappresentativi del capitale di società concessionarie di porti o approdi turistici¹²⁴. 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 strumento finanziario in base alle disposizioni di legge sulla raccolta del risparmio¹²⁵. In particolare l'offerta di tali azioni al pubblico non costituisce una sollecitazione all'investimento, soggetta alle regole di pubblicità previste dal Testo Unico delle disposizioni in materia di Intermediazione Finanziaria.

Questa norma è volta a promuovere l'utilizzo di questa forma di cartolarizzazione dei posti barca, tenuto conto che la man-

cata inclusione nel novero degli strumenti finanziari semplifica notevolmente la procedura di collocamento per parte della società emittente.

10.8.2 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 tra costo d'acquisto e corrispettivo della cessione¹²⁶. Dal punto di vista dell'IVA la cessione delle azioni costituisce un'operazione esente da IVA¹²⁷. Sarà infine dovuta la tassa sui contratti di borsa in relazione al trasferimento del certificato azionario.

Le società che gestiscono porti turistici possono essere considerate società di comodo ai fini IVA analogamente a quanto già visto a proposito delle società cui sono intestate unità da diporto¹²⁸. In particolare non è considerata attività commerciale il possesso e la gestione da parte di una società o altro ente di complessi sportivi o ricreativi, compresi quelli destinati all'ormeggio, al ricovero e al servizio di un'unità da diporto, 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 suddetti. Ciò comporta per la società di gestione del porto l'impossibilità di detrarre l'IVA corrisposta ai fornitori in relazione all'attività di carattere non commerciale.

Le prestazioni rese nei confronti dei soci, e quindi anche l'uso del posto barca, non

122. Cassazione 10 maggio 1997, n. 4088 e 4 giugno 1999, n. 5494.

123. Così argomenta la Corte di Cassazione nella sentenza 18 aprile 2002, n. 5582.

124. Art. 12 della Legge n. 172/2003.

125. Ai sensi e per gli effetti dell'art. 1, comma 2, lettera a), del Testo Unico delle disposizioni in materia di Intermediazione Finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58.

126. Art. 81, comma 1, lettera c) e c-bis) del TUIR – redditi diversi di natura finanziaria.

127. Art. 10 n. 4 del n. 633/1972.

128. Vedi il capitolo 8.

costituiscono operazioni soggette ad IVA soltanto se rientranti nel contenuto patrimoniale delle azioni e se il corrispettivo sia inferiore al loro valore normale. 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 svolgono 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 Finanze¹²⁹.

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 normale¹³⁰.

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 redditi¹³¹.

129. Risoluzione 8 settembre 1998, n. 137.

130. Risoluzione 24 dicembre 2000 n. 108.

131. Art. 81, comma 1, lett. f) del TUIR, redditi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare, permettere.



*Hanno collaborato
alla realizzazione della guida:*

Giovanni Accardo
Francesco Cimmino
Paolo Codebò
Giuseppe Di Nunzio
Enrico Macario
Rossana Malandrini
Giovanni Novi
Lorenzo Pollicardo
Antonio Viola

Si ringraziano per il supporto tecnico:

Agenzia del Territorio-Divisione Regionale Liguria

43° Salone Nautico Internazionale Genova
Ottobre 2003



Agenzia delle Entrate
Direzione Regionale della Liguria



REGIONE
LIGURIA



UNIONE NAZIONALE
CANTIERI E INDUSTRIE
NAUTICHE ED AFFINI

REPUBBLICA