



Una guida
per diportisti e operatori

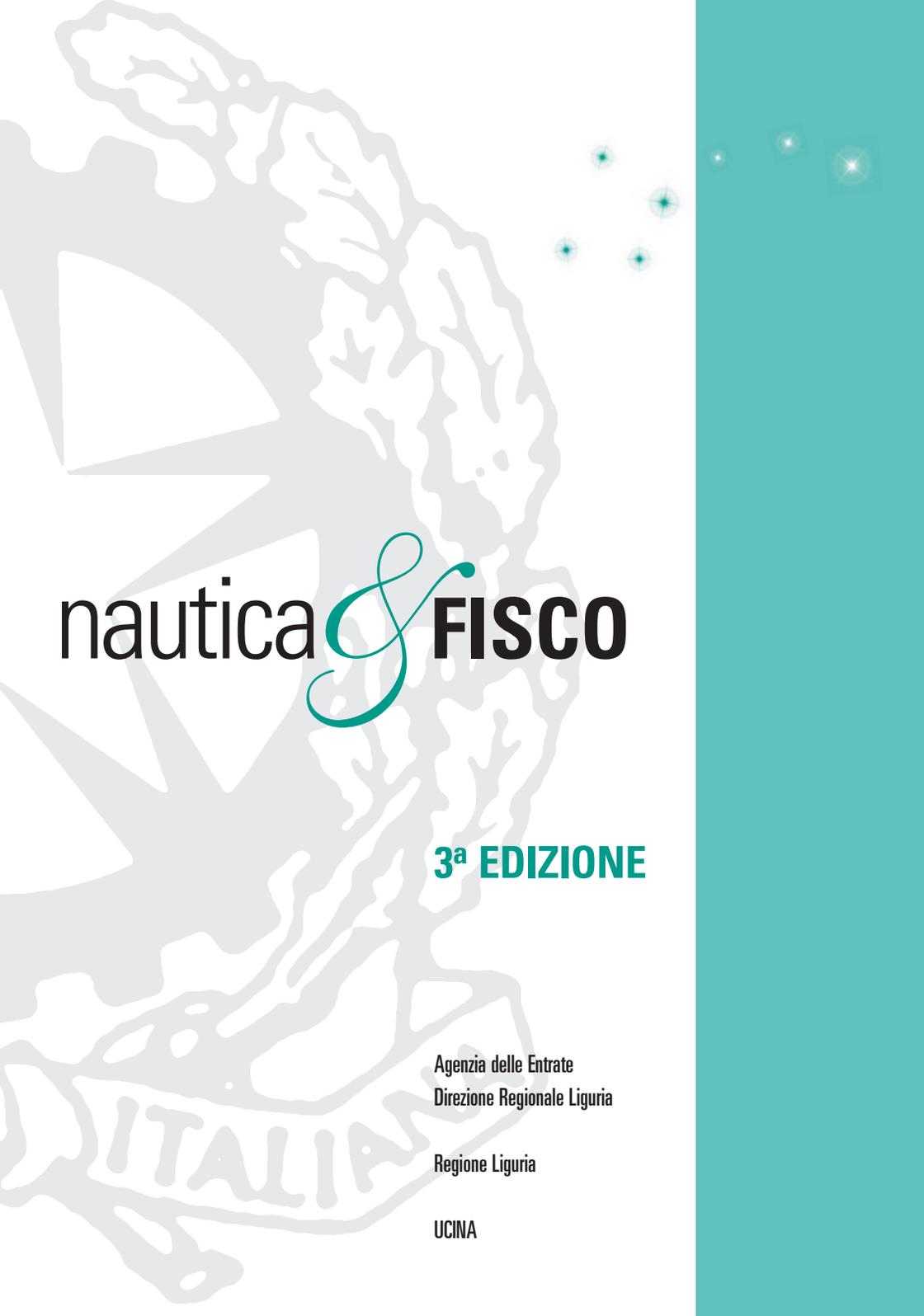
nautica & FISCO

3^a EDIZIONE

Agenzia delle Entrate
Direzione Regionale Liguria

Regione Liguria

UCINA



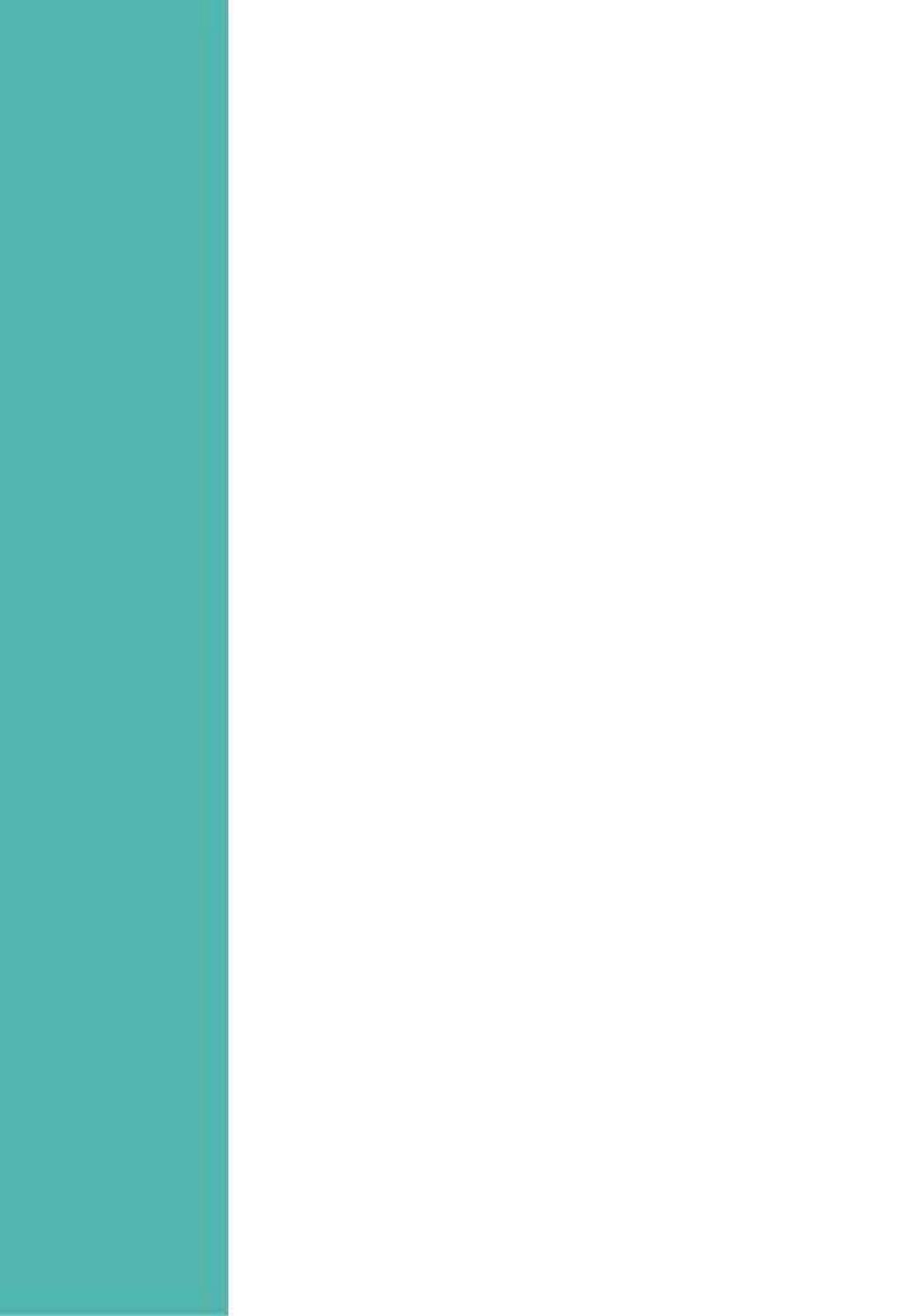
nautica & **FISCO**

3^a EDIZIONE

Agenzia delle Entrate
Direzione Regionale Liguria

Regione Liguria

UCINA



I. LA NAVIGAZIONE DA DIPORTO E L'ACQUISTO DEI BENI E SERVIZI RELATIVI

I.1. LA NAVIGAZIONE DA DIPORTO IN GENERALE

I.1.1	I mezzi per la navigazione da diporto	12
I.1.2	Iscrizione nei pubblici registri	13
I.1.3	Formalità per l'immatricolazione	15
I.1.4	Iscrizione delle unità da diporto da parte di soggetti residenti all'estero	16
I.1.5	Documenti di navigazione	17
I.1.6	Abilitazione alla navigazione	18
I.1.7	Persone trasportabili ed equipaggio	19
I.1.8	Obbligo della patente nautica	20
I.1.9	Responsabilità civile e assicurazione obbligatoria	20
I.1.10	Navigazione in acque territoriali italiane di unità da diporto estere	21

I.2. ASPETTI FISCALI DELLE OPERAZIONI RELATIVE ALLE UNITÀ DA DIPORTO

I.2.1	Forma per la compravendita	23
I.2.2	Presupposto soggettivo ai fini IVA e detrazione d'imposta	24
I.2.3	Presupposto territoriale ai fini IVA	25
I.2.4	Operazioni non imponibili e esenti ai fini IVA	26
I.2.5	Applicazione imposta di registro	27
I.2.6	Regime IVA della cessione di unità da diporto a uso privato e a uso commerciale ..	27
I.2.7	Regime del margine nella cessione di unità da diporto usate	28
I.2.8	Intestazione di unità da diporto a società non operative o di comodo	29

I.3. LA CESSIONE DI UNITÀ DA DIPORTO TRA SOGGETTI NAZIONALI, COMUNITARI ED ESTERI

I.3.1	Operazioni intracomunitarie, importazioni ed esportazioni	31
I.3.2	Importazioni di unità da diporto ai fini IVA e ai fini doganali	31
I.3.3	Acquisto intracomunitario di unità da diporto nuove e usate	33
I.3.4	Esportazione di unità da diporto ai fini IVA e doganali	36

I.4. DOTAZIONI, PROVVISTE DI BORDO E SERVIZI PER LA NAUTICA DA DIPORTO

I.4.1	Dotazioni e provviste di bordo nella nautica da diporto	38
I.4.2	Regime IVA delle dotazioni di bordo	39
I.4.3	Regime IVA delle provviste di bordo	39
I.4.4	Regime IVA dei servizi per la nautica da diporto	40
I.4.5	Riparazioni ed altri servizi resi a soggetti comunitari ed esteri	42

II LA LOCAZIONE, IL LEASING ED IL NOLEGGIO DI UNITÀ DA DIPORTO

II.1. LA LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA, DI UNITÀ DA DIPORTO

II.1.1	Il contenuto del contratto di locazione di unità da diporto	46
II.1.2	Regime IVA per l'acquisto di unità da diporto per attività di locazione	46
II.1.3	Regime IVA dei canoni di locazione	47
II.1.4	Regime IVA ed accise per il rifornimento di unità da diporto date in locazione	48
II.1.5	Il contenuto del contratto di locazione finanziaria (leasing) di unità da diporto	49
II.1.6	Il leasing nautico	50
II.1.7	Acquisto in leasing di unità da diporto da costruirsi o in costruzione	51

II.2. IL NOLEGGIO DI UNITÀ DA DIPORTO

II.2.1	Il contenuto del contratto di noleggio di unità da diporto	52
II.2.2	Regime IVA dell'acquisto di unità da diporto per attività di noleggio	53
II.2.3	Regime IVA dei canoni di noleggio	54
II.2.4	Regime IVA ed accise per il rifornimento di unità da diporto date in noleggio	55

II.3. IL NOLEGGIO DI NAVI DESTINATE A FINALITÀ TURISTICHE (YACHT COMMERCIALI)

II.3.1	Caratteristiche necessarie per l'iscrizione di navi nel Registro Internazionale	56
II.3.2	Procedura per l'iscrizione al Registro Internazionale	58
II.3.3	Le norme tecniche di sicurezza	59
II.3.4	Le norme di conduzione	60
II.3.5	Non imponibilità IVA delle operazioni relative agli yacht commerciali	60
II.3.6	Esenzione da accisa su prodotti petroliferi	61
II.3.7	Riduzione della base imponibile IRPEF e IRES	62
II.3.8	Esclusione della base imponibile IRAP	62
II.3.9	Credito d'imposta per ritenute IRPEF sulle retribuzioni al personale di bordo	62
II.3.10	Esonero dai contributi previdenziali e assistenziali per il personale di bordo	63
II.3.11	Esonero da IVA e dazi doganali all'atto dell'importazione di yacht commerciali	64
II.3.12	La tonnage tax per gli yacht commerciali	64

III I PORTI TURISTICI ED I POSTI BARCA

III.1. COSTRUZIONE E GESTIONE DI STRUTTURE PORTUALI PER LA NAUTICA DA DIPORTO SUL DEMANIO MARITTIMO

III.1.1	Le strutture portuali per la nautica da diporto	68
III.1.2	La concessione per la costruzione e gestione di strutture portuali	69
III.1.3	Le strutture portuali per la nautica da diporto e la loro iscrizione catastale	70
III.1.4	Regime ICI relativo alle strutture portuali per la nautica da diporto	72

III.2. CONTRATTO DI ORMEGGIO DEL POSTO BARCA

III.2.1	Contenuto del contratto di ormeggio	72
III.2.2	Imposte indirette relative al contratto di ormeggio	73
III.2.3	Imposte dirette relative al contratto di ormeggio	74

III.3. CESSIONE DELLA PROPRIETÀ SUPERFICIARIA

III.3.1	Contenuto del diritto di superficie	75
III.3.2	Il diritto di proprietà superficaria e la sua cessione	76
III.3.3	Imposte indirette sulla cessione della proprietà superficaria	76
III.3.4	Imposte dirette relative alla cessione della proprietà superficaria	77

III.4. CONTRATTO DI LOCAZIONE RELATIVO AL POSTO BARCA

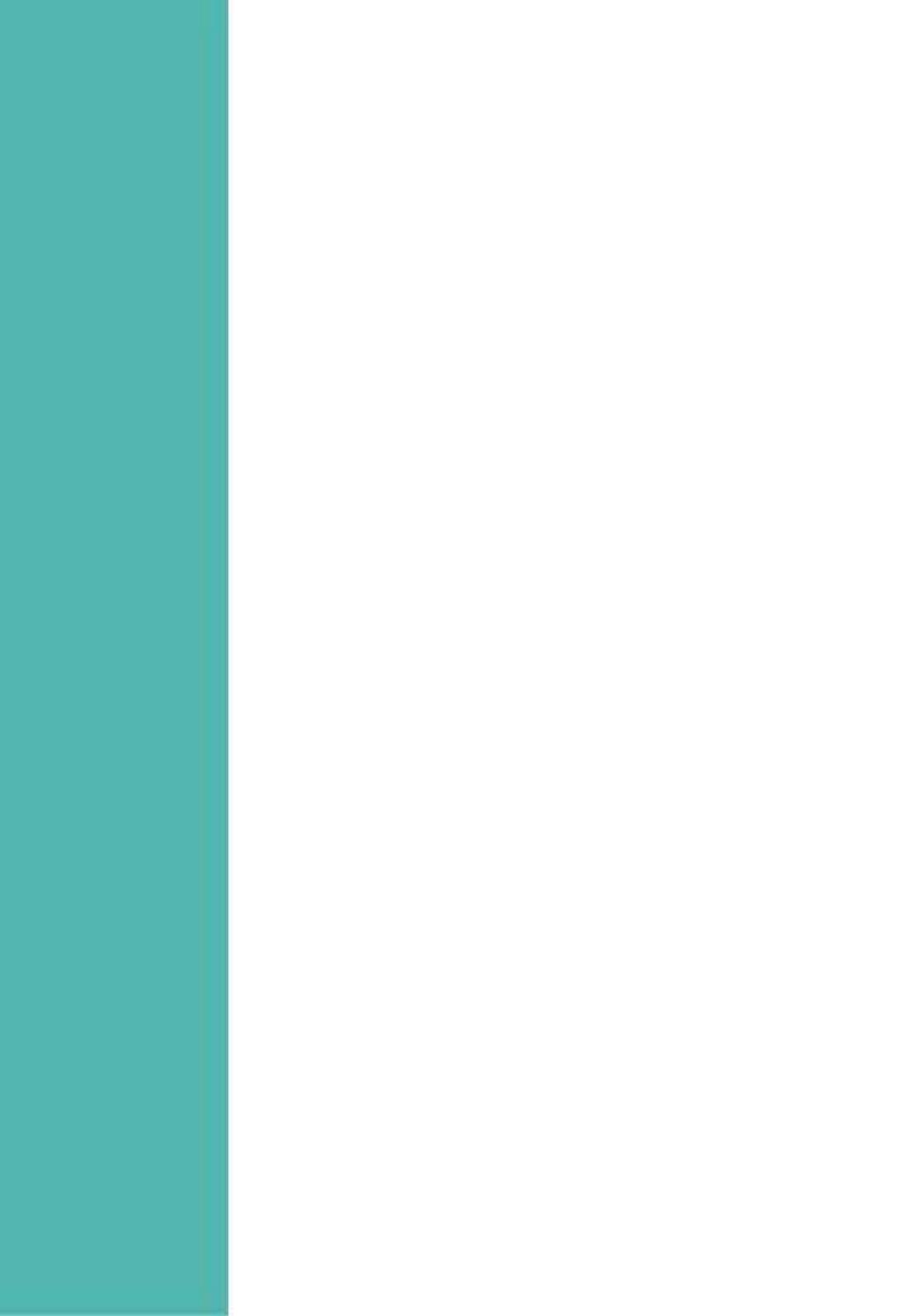
III.4.1	Contenuto del contratto di locazione del posto barca	77
III.4.2	Conseguenze fiscali della locazione del posto barca	78

III.5. LA CONCESSIONE DI APPRODI TURISTICI

III.5.1	Contenuto del contratto di concessione	78
III.5.2	Conseguenze fiscali del contratto di concessione	79

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

III.6.1	Possesso di azioni della società che gestisce il porto	79
III.6.2	Conseguenze fiscali del godimento del posto barca tramite azioni	80



Mi è gradito salutare la terza edizione di "Nautica & Fisco" che testimonia la capacità della nostra Regione di svolgere un ruolo di "faro" nell'evoluzione del diporto e della nautica.

Lo sviluppo del settore nautico va di pari passo anche con le politiche turistiche capaci di tenere conto, sia delle esigenze socio-economiche che di tutela ambientale della costa. Su questo fronte la Liguria è sicuramente all'avanguardia, come è stato anche riconosciuto nel giugno scorso con l'assegnazione di 13 bandiere blu, accanto a quelle ottenute da 11 approdi turistici che hanno collocato la nostra regione, per il secondo anno consecutivo, al primo posto in Italia per numero di bandiere conseguite, per la qualità delle acque, e al secondo posto per gli approdi.

L'introduzione anche in Italia della legislazione fiscale che, per molti anni ha reso molto competitiva la vicina Francia, offre la possibilità al nostro Paese di diventare leader, non solo nella cantieristica, ma anche nel settore del diporto nautico.

Per raggiungere questo obiettivo è tuttavia necessario organizzare una rete di approdi più dinamica, più attenta al turismo nautico e non più orientata solo allo stazionamento.

L'Italia sta iniziando a lavorare per colmare questa lacuna, occorre però un impegno anche sul fronte della qualità di gestione dei porticcioli, al fine di affrontare al meglio il turismo nautico.

Come Regione abbiamo realizzato uno studio propedeutico alla revisione del piano della costa con l'obiettivo di realizzare porticcioli turistici con posti barca "puri", senza cementificazione della costa per far convivere nautica e ambiente.



Claudio Burlando
Presidente Regione Liguria

Sostanzialmente immutata nel suo impianto, ma comunque riordinata ed aggiornata, vede la luce la terza edizione di "Nautica & Fisco".

La crescente importanza economica del settore e l'interesse dimostrato dagli operatori ci hanno spinto a questa opportuna revisione.

Insomma, era necessario fare il punto sulla situazione, cercando di giungere ad una pubblicazione che non pretende di essere una summa ma certamente un utile strumento per operatori e diportisti, come efficacemente dice il sottotitolo di questa guida.



Chi ha tra le mani questo fascicolo, che cosa vi trova? Rispetto alle precedenti edizioni, i temi trattati sono stati completamente rivisitati, in modo che il lettore possa trovare immediatamente gli aspetti di suo interesse tra i vari temi trattati: la navigazione da diporto in generale; l'acquisto e la cessione di unità da diporto; le forniture di bordo; locazione, leasing e noleggio di unità da diporto; gli yacht commerciali; i porti turistici ed il posto barca. Le diverse parti sono il più possibile indipendenti l'una dall'altra, in modo che il lettore possa consultarle direttamente, senza ricorrere necessariamente ad una lettura sistematica.

Ma come dicevo prima, il fatto che l'Agenzia delle Entrate si spenda su questi temi vuole anche essere un segnale di attenzione: una corretta informazione è senza dubbio alla base di qualsiasi politica di prevenzione dell'evasione fiscale.

Un operatore aggiornato ed un diportista informato sapranno

trovare i corretti canali di dialogo col fisco.

Questo, io credo, un aspetto fondamentale della nostra mission.

Enrico Pardi

Agenzia delle Entrate

Direttore Regionale per la Liguria

Si consolida con la terza edizione di "Nautica & Fisco" la felice collaborazione tra l'Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale per la Liguria e UCINA, l'Associazione di Confindustria che rappresenta l'industria nautica e italiana.

Il volume ha il pregio di essere estremamente aggiornato e offre una semplice e chiara illustrazione degli aspetti legali e fiscali relativi alla nautica e alla navigazione, rispondendo alle esigenze dell'utente, sia esso singolo cittadino sia esso operatore o società.

Un comparto industriale come quello della nautica con i suoi primati internazionali e la sua capacità di sviluppare indotto economico ed occupazionale lungo le coste del nostro Paese deve poter contare sempre più su una legislazione chiara e sensibile.

I concetti ispiratori di "Nautica & Fisco" vengono, con questa edizione, non solo confermati, ma ulteriormente rafforzati.

Prezioso strumento di interpretazione della normativa fiscale per tutto il mondo degli operatori della nautica e, spesso, anche del diportista, "Nautica & Fisco" costituisce ancora una volta un segno di sensibilità delle Istituzioni nei confronti della nautica italiana.

Per tutte queste ragioni, con grande impegno e entusiasmo UCINA ha aderito al progetto dell'Agenzia delle Entrate cercando di portare un contributo sulla base della propria esperienza e conoscenza del settore.



Anton Francesco Albertoni
Presidente UCINA



I.
**LA NAVIGAZIONE
DA DIPORTO**
e l'acquisto dei beni
e servizi relativi

I.1. la navigazione da diporto in generale

I.1.1. I mezzi per la navigazione da diporto

Il Codice della Nautica da Diporto definisce la navigazione da diporto come quella effettuata in acque marittime o interne a scopi sportivi o ricreativi e senza fini di lucro.¹ Per quanto riguarda i mezzi per la navigazione da diporto occorre distinguere tra quelli che vengono utilizzati per uso privato e quelli che vengono utilizzati per uso commerciale. L'uso privato dei mezzi per la navigazione da diporto si determina quando un'unità da diporto è utilizzata da persone fisiche per una navigazione in acque marittime o interne a scopi sportivi o ricreativi e senza fini di lucro.

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

L'uso commerciale dei mezzi per la navigazione da diporto può verificarsi quando gli stessi sono utilizzati:

- come oggetto di contratti di locazione e di noleggio;
- per l'insegnamento professionale della navigazione da diporto;
- come unità appoggio utilizzata da centri di immersione e di addestramento subacqueo per i praticanti immersioni subacquee a scopo sportivo o ricreativo.²

Naturalmente la distinzione tra uso privato ed uso commerciale dei mezzi di navigazione è di fondamentale importanza per stabilire il regime applicabile da un punto di vista civilistico, amministrativo e fiscale. La classificazione dei mezzi destinati alla navigazione da diporto va fatta sulla base delle seguenti definizioni previste dal Codice della Navigazione da Diporto:³

- "unità da diporto": sono tutte le costruzioni di qualunque tipo e con qualunque mezzo di propulsione destinate alla navigazione da diporto;
- "navi da diporto": sono le unità con scafo di lunghezza superiore a 24 metri;
- "imbarcazioni da diporto": sono le unità con scafo di lunghezza da 10 a 24 metri;⁴
- "natanti da diporto": sono le unità a remi o motorizzate con scafo di lunghezza pari o inferiore ai 10 metri.

La misurazione delle unità da diporto agli effetti di cui sopra deve essere effettuata secondo gli standard armonizzati previsti dalla legislazione dell'Unione Europea.⁵ Nel corso della trattazione dei vari argomenti esaminati in questa pubblicazione ci atterremo al significato tecnico dei termini suddetti. Naturalmente nella citazione di alcune leggi emanate prima del Codice della Nautica da Diporto le dette definizioni possono non essere rispettate. Utilizzeremo il termine unità da diporto per indicare ogni tipo di mezzo atto alla navigazione.

Con il termine "navi da diporto" ci riferiremo alle unità da diporto, sia a motore che a vela, oltre i 24 metri di lunghezza, fatta eccezione per le navi che, essendo destinate al noleggio per attività turistiche, sono iscritte nel cosiddetto Registro Internazionale. Per queste ultime useremo il termine di "yacht commerciali".⁶

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

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

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

4. Ai fini dell'applicazione delle norme del Codice della Navigazione, le imbarcazioni da diporto sono equiparate alle navi e ai galleggianti di stazza lorda non superiore alle 10 tonnellate, se a propulsione meccanica e a 25 tonnellate in ogni altro caso, anche se l'imbarcazione supera detta stazza, fino al limite di 24 metri. Art. 1, comma 3, secondo periodo, del D. Lgs. n. 171/2005.

5. Norme armonizzate EN/ISO/DIS 8666 per la misurazione dei natanti e delle imbarcazioni da diporto.

6. Si veda più oltre il par. I.3.1.

Con il termine “imbarcazioni da diporto” comprenderemo tutte le unità da diporto tra i 10 e i 24 metri, sia a motore che a vela.⁷

Con il termine “natante da diporto” intenderemo 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 remi.⁸ Rientrano in questa denominazione anche le unità più piccole denominate, a titolo di esempio, jole, pattini, sandolini, mosconi, pedalò, tavole a vela, come pure gli acqua scooter o moto d’acqua.⁹

La navigazione da diporto è regolata dal Codice della Nautica da Diporto. Per quanto non previsto dal detto codice si applicano le leggi, i regolamenti e gli usi di riferimento, ovvero, in mancanza il Codice della Navigazione¹⁰ con le relative norme attuative nonché la legislazione speciale in materia di nautica da diporto.¹¹ Viceversa il Codice della Nautica da Diporto non si applica agli yacht commerciali ai quali torna esclusivamente applicabile il Codice della Navigazione con le relative norme attuative nonché la legislazione speciale in materia di navi commerciali ove non specificamente derogata.

1.1.2.

Iscrizione nei pubblici registri

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

Questa pubblicità relativa agli atti concernenti le unità da diporto deve avvenire, su richiesta dell’interessato, entro sessanta giorni dalla data dell’atto, mediante trascrizione nei rispettivi registri di iscrizione ed annotazione sulla licenza di navigazione.

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

In caso di accertamento di una violazione in materia di pubblicità è possibile provvedere ad una regolarizzazione entro il termine di dieci giorni. In mancanza l’ufficio di iscrizione dispone il ritiro della licenza di navigazione.¹²

Le navi da diporto sono iscritte in registri tenuti dalle Capitanerie di Porto, mentre gli yacht commerciali sono iscritti nel Registro Internazionale tenuto dalle Direzioni Marittime del Ministero dei Trasporti presso i principali porti italiani.

Le imbarcazioni da diporto sono iscritte in registri tenuti dalle Capitanerie di Porto, dagli Uffici Circondariali Marittimi, nonché dagli Uffici Provinciali del Dipartimento dei Trasporti Terrestri.¹³

I natanti sono esclusi dall’obbligo dell’iscrizione, della licenza di navigazione e del certificato di sicurezza.¹⁴ Tuttavia, a richiesta dell’interessato, anche i natanti possono essere iscritti nel registro delle imbarcazioni da diporto con conseguente applicazione delle norme relative.

Le imbarcazioni e le navi da diporto iscritte nei registri espongono la bandiera nazionale e sono contraddistinte dalla sigla dell’ufficio presso cui sono iscritte e dal numero di iscrizione.¹⁵ Il proprietario ha facoltà di contraddistinguere l’imbarcazione o la nave da diporto anche con un nome che sia differente da ogni altro già registrato nel medesimo ufficio d’iscrizione.¹⁶

L’utilizzazione delle imbarcazioni e navi da diporto per attività di locazione e di noleggio, per finalità ricreative o per usi turistici

7. La definizione di “imbarcazione da diporto” contenuta nella versione originaria dell’art. 1, Legge 11 febbraio 1971, n. 50 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 “motoveliero” entrambe divenute ormai inutili.

8. La lunghezza massima dei natanti da diporto a motore era fino al 2003 di 7,50 m.

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

10. R.D. 30 marzo 1942 e successive modificazioni.

11. Art. 1, comma 3, del D. Lgs. n. 171/2005.

12. Art. 17, commi 1, 2 e 3, del D. Lgs. n. 171/2005.

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

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

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

di carattere locale ovvero per appoggio alle immersioni subacquee, è annotata nei relativi registri di iscrizione. In essi vanno inoltre indicate le attività svolte, i proprietari o armatori delle unità (imprese individuali o società) esercenti le suddette attività commerciali e gli estremi della loro iscrizione nel registro delle imprese della competente Camera di Commercio. Gli estremi dell'annotazione sono riportati sulla licenza di navigazione.¹⁷

Qualora un'unità da diporto sia utilizzata sulla base di un contratto di locazione finanziaria occorre che tale circostanza sia annotata sul registro di iscrizione e sulla licenza di navigazione e che si specifichi il nominativo dell'utilizzatore e la data di scadenza del contratto.¹⁸

Il diritto per l'iscrizione di imbarcazioni e navi da diporto nei rispettivi registri è soggetto al pagamento di un diritto amministrativo.¹⁹ Le navi ed imbarcazioni da diporto a uso commerciale possono essere utilizzate esclusivamente per le attività a cui sono adibite.²⁰

Qualora le attività commerciali con navi e imbarcazioni da diporto siano esercitate senza l'osservanza delle formalità di cui sopra, o siano utilizzate imbarcazioni da diporto per attività diverse da quelle a cui sono adibite, ovvero non venga presentata la dichiarazione di utilizzo commerciale, si applica una sanzione amministrativa.²¹

Una particolare disciplina è prevista per le navi destinate esclusivamente al noleggio per attività turistiche. Queste possono essere iscritte nel cosiddetto Registro Internazionale purché rispondano a certe caratteristiche.²² A seguito di tale iscrizione, che comporta tra l'altro importanti agevolazioni fiscali e contributive, la nave da diporto cessa di essere tale e diviene uno yacht commerciale.

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

Qualora si verifichi il furto dell'unità da diporto il proprietario della stessa può richiedere all'ufficio di iscrizione l'annotazione della perdita di possesso dell'unità medesima presentando l'originale o la copia conforme della denuncia di furto e restituendo la licenza di navigazione. Ove il possesso dell'unità sia stato riacquistato, il proprietario deve richiedere l'annotazione all'ufficio di iscrizione, il quale rilascerà una nuova licenza di navigazione. Per trasferire ad altro ufficio l'iscrizione di un'unità da diporto e le eventuali trascrizioni a suo carico, il proprietario, o un suo legale rappresentante, deve presentare domanda all'ufficio di iscrizione dell'unità.

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

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

Naturalmente anche in tal caso il proprietario o un suo legale rappresentante dovrà presentare domanda di cancellazione all'ufficio di iscrizione dell'unità. Chi intenda alienare o trasferire all'estero la propria unità da diporto deve chiedere il nulla osta alla dimissione della bandiera.²³

16. Art. 25, comma 3, del D. Lgs. n. 171/2005.
 17. Art. 2, comma 2, del D. Lgs. n. 171/2005.
 18. Art. 16 del D. Lgs. n. 171/2005.
 19. Diritto fisso di euro 30,00. Allegato XVI, Tabella A, al D. Lgs. n. 171/2005.
 20. Art. 2, comma 4, del D. Lgs. n. 171/2005.
 21. Pagamento di una somma da euro 2.066,00 a euro 8.263,00. Art. 55 del D. Lgs. n. 171/2005.
 22. Art. 3, della Legge n. 172/2003. Al riguardo si rinvia al par. II.3.1.
 23. Art. 25, comma 4, del D. Lgs. n. 171/2005.

1.1.3. Formalità per l'immatricolazione

Per ottenere l'immatricolazione nei registri delle unità da diporto, il proprietario deve presentare all'Autorità competente la seguente documentazione:

- il titolo di proprietà, cioè l'atto notarile d'acquisto;
- la dichiarazione di conformità CE rilasciata dal costruttore o da un suo mandatario stabilito nella UE;
- l'attestazione CE del tipo, ove prevista, rilasciata da un organismo notificato;
- la dichiarazione di potenza del motore o dei motori entro bordo installati a bordo.²⁴

Qualora l'unità da diporto provenga da uno Stato membro della UE e abbia la marcatura CE non è necessaria la documentazione tecnica sopra indicata, e, in luogo del titolo di proprietà è sufficiente presentare il certificato di cancellazione dal registro comunitario dal quale risultino le generalità del proprietario stesso e gli elementi di individuazione dell'unità.²⁵

Se la registrazione del Paese di provenienza dell'unità da diporto non preveda l'iscrizione nei registri, il certificato di cancellazione è sostituito da apposita dichiarazione del proprietario dell'unità o del suo legale rappresentante.²⁶ La legge italiana consente di utilizzare in breve tempo un'unità da diporto nuova ottenendo rapidamente un'immatricolazione provvisoria, senza la necessità di attendere l'atto notarile e l'immatricolazione definitiva.

A tal fine il proprietario di una imbarcazione da diporto può infatti chiedere l'assegnazione del numero di immatricolazione provvisoria, sempre che si tratti di prima immissione in servizio, presentando do-

manda in tal senso a uno degli uffici detentori dei registri.

Alla domanda occorre allegare:

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

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

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

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

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

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

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

manda di iscrizione nei registri delle imbarcazioni da diporto.²⁷

Il completamento della procedura semplificata dà diritto a battere la bandiera italiana.²⁸ La procedura dell'immatricolazione provvisoria non è applicabile agli yacht commerciali.

Per l'iscrizione nel Registro Internazionale degli yacht commerciali si ritiene applicabile la normale procedura prevista per l'iscrizione delle navi mercantili, di cui si dirà più oltre.²⁹

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

Gli stranieri e le società estere che intendano iscrivere o mantenere l'immatricolazione delle unità da diporto di loro proprietà nei registri di iscrizione italiani, se non hanno domicilio in Italia, devono eleggerlo presso l'autorità consolare dello Stato al quale appartengono nei modi e nelle forme previsti dalla legislazione dello Stato stesso o presso un proprio rappresentante che abbia domicilio in Italia, al quale le autorità marittime o della navigazione interna possono rivolgersi in caso di comunicazioni relative all'unità iscritta.³⁰

L'elezione di domicilio effettuata per gli effetti sopra indicati non costituisce stabile organizzazione in Italia della società estera e, nei confronti di agenzia marittima, non comporta nomina a raccomandatario marittimo.³¹

Il rappresentante scelto, per gli effetti sopra indicati qualora sia uno straniero, deve essere regolarmente soggiornante in Italia.³²

La circostanza che l'elezione di domicilio non costituisca stabile organizzazione in Italia della società estera assume rilevante importanza per i soggetti stranieri in quan-

to non obbliga coloro che intendano fare battere bandiera italiana alla propria unità da diporto a sottostare a tutte le prescrizioni previste dalla legge civile e tributaria in presenza di una stabile organizzazione. Si ricorda infatti che, ai fini delle imposte dirette, non è tassabile il reddito d'impresa che sia prodotto in Italia da un soggetto non residente e non avente una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.³³

I cittadini italiani residenti all'estero che intendano iscrivere o mantenere l'iscrizione delle unità da diporto di loro proprietà nei registri di iscrizione italiani devono nominare un proprio rappresentante che abbia domicilio in Italia, al quale le autorità marittime o della navigazione interna possano rivolgersi in caso di comunicazioni relative all'unità iscritta.³⁴

Qualora un'unità da diporto battente la bandiera di uno Stato membro della UE sia utilizzata in Italia per un'attività commerciale di locazione o di noleggio, per usi turistici di carattere locale ovvero per appoggio alle immersioni subacquee, l'esercente deve presentare all'autorità marittima o della navigazione interna con giurisdizione sul luogo in cui l'unità abitualmente staziona, una dichiarazione contenente le caratteristiche dell'unità, il titolo che attribuisce la disponibilità della stessa, nonché gli estremi della polizza assicurativa a garanzia delle persone imbarcate e di responsabilità civile verso terzi e della certificazione di sicurezza in possesso. Copia della dichiarazione, timbrata e vistata dalla predetta autorità, deve essere mantenuta a bordo.³⁵

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

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

29. Si veda par. II.3.1.

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

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

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

33. Art. 23, lett. c), del T.U.I.R. di cui al Decreto 22 dicembre 1986, n. 917, modificato dal D. Lgs. n. 171/2005 12 dicembre 2003, n. 344.

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

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

1.1.5. Documenti di navigazione

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

- la licenza di navigazione che abilita alla navigazione nelle acque interne e in quelle marittime senza alcun limite³⁶;
- il certificato di sicurezza che attesta lo stato di navigabilità.

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

- la licenza di navigazione che abilita al tipo di navigazione consentito dalle caratteristiche di costruzione dell'unità indicate sulla dichiarazione di conformità rilasciata dal costruttore o da un suo mandatario nella UE, ovvero da attestazione di idoneità rilasciata da un organismo autorizzato;
- il certificato di sicurezza che attesta lo stato di navigabilità.³⁷

Sulla licenza di navigazione per le navi e le imbarcazioni da diporto sono riportati:

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

Vengono inoltre annotati sulla licenza di navigazione:

- il numero massimo delle persone trasportabili;
- gli eventuali atti costitutivi, traslativi ed estintivi della proprietà e degli altri diritti reali di godimento e di garanzia sull'unità;
- l'eventuale uso commerciale dell'unità stessa.³⁸

La licenza di navigazione per le navi e le imbarcazioni da diporto deve essere mantenuta a bordo in originale o in copia autentica, se la navigazione avviene tra porti dello Stato.³⁹ Anche il certificato di sicurezza per le navi e per le imbarcazioni da diporto, essendo il documento che attesta lo stato di navigabilità dell'unità, deve far parte dei documenti mantenuti a bordo.⁴⁰

In caso di furto o di smarrimento o di distruzione dei documenti prescritti, costituisce autorizzazione provvisoria alla navigazione tra porti nazionali, per la durata di trenta giorni, la denuncia sporta in occasione dell'evento occorso, a condizione che il certificato di sicurezza dell'unità sia in corso di validità e che vi sia un documento che attesti la vigenza della copertura assicurativa.⁴¹

Per lo svolgimento delle procedure amministrative i documenti di bordo possono essere inviati al competente ufficio su supporto informatico o per via telematica.⁴²

Le navi da diporto per le quali il procedimento di iscrizione non sia ancora concluso, possono essere abilitate alla navigazione dai rispettivi uffici di iscrizione con licenza provvisoria la cui validità non può essere superiore a sei mesi.⁴³ Occorre procedere al rinnovo della licenza di navigazione in caso di cambio del numero e della sigla dell'ufficio di iscrizione, delle caratteristiche principali dello scafo e dell'apparato motore nonché del tipo di navigazione autorizzata.

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

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

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

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

40. Art. 26 del D. Lgs. n. 171/2005.

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

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

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

La denuncia dell'avvenuta presentazione dei documenti necessari per il rinnovo sostituisce la licenza di navigazione per la durata massima di venti giorni.⁴⁴

In relazione alla licenza di navigazione per la nautica da diporto sono dovuti dei diritti amministrativi.⁴⁵

1.1.6. Abilitazione alla navigazione

Tutte le unità da diporto prodotte in Italia a partire dal 17 giugno 1998⁴⁶ aventi una lunghezza compresa tra m. 2,50 e m. 24, devono riportare la "marcatrice CE".

Possono essere immesse in commercio e messe in servizio per uso conforme alla loro destinazione le unità da diporto ed i motori nautici che soddisfino ai requisiti essenziali in materia di sicurezza, salute, nonché protezione dell'ambiente e dei consumatori.⁴⁷

La marcatura CE di conformità deve essere apposta dall'organismo preposto a tale compito in ciascuno Stato membro della UE.⁴⁸

I limiti di abilitazione alla navigazione variano a seconda che le unità da diporto abbiano la marcatura CE o ne siano prive.⁴⁹

Per le imbarcazioni da diporto senza marcatura CE, i limiti di navigazione tengono conto della distanza dalla costa e sono determinati come segue:

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

Per le imbarcazioni da diporto con marcatura CE, i limiti sono determinati in base alle seguenti categorie di progettazione:⁵⁰

- 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 marcatura CE possono navigare:⁵¹

- entro 6 miglia dalla costa;
- entro 12 miglia se omologati per la navigazione senza alcun limite;
- entro 1 miglio dalla costa per i natanti denominati jole, pattini, sandolini, mosconi, pedalò e tavole a vela con superficie velica non superiore a 4 metri quadrati, nonché gli acqua scooter o moto d'acqua e mezzi simili.

I natanti con marcatura CE possono navigare nei limiti stabiliti dalla categoria di progettazione di appartenenza.⁵²

La navigazione e le modalità di utilizzo dei natanti sono disciplinate dalla competente autorità marittima e della navigazione interna.⁵³

L'utilizzazione dei natanti ai fini di locazione o di noleggio, per finalità ricreative o per usi turistici di carattere locale, nonché di appoggio alle immersioni subacquee a scopo sportivo o ricreativo è disciplinata dalle competenti autorità marittime o della navigazione interna, d'intesa con gli enti locali.⁵⁴

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

44. Art. 24 del D. Lgs. n. 171/2005.
 45. Per il rilascio della licenza di navigazione 25 euro, per il suo aggiornamento 15 euro, per il suo rinnovo 25 euro, Allegato XVI, Tabella A, al D. Lgs. n. 171/2005.
 46. Data in cui cessa il periodo transitorio prevista dalla Direttiva 92/4/CE.
 47. Art. 6 del D. Lgs. n. 171/2005.
 48. Art. 7 e 8 del D. Lgs. n. 171/2005.
 49. Art. 22, comma 3, del D. Lgs. n. 171/2005.
 50. Le categorie di progettazione sono state stabilite con D. Lgs. 14 agosto 1996, n. 436, in ottemperanza alla direttiva comunitaria 94/25/CE in materia di progettazione, costruzione e immissione in commercio di unità da diporto e sono state emendate dalla Direttiva 2003/44/CE, recepita in Italia con il D. Lgs. n.171/2005.
 51. Art. 28, comma 3, del D. Lgs. n. 171/2005.
 52. Allegato II annesso al D. Lgs. 14 agosto 1996, n. 436.
 53. Art. 27, comma 5, del D. Lgs. n. 171/2005.
 54. Art. 27, comma 6, del D. Lgs. n. 171/2005.

- navigazione internazionale, intendendosi per tale una navigazione che si svolge tra porti appartenenti a Stati diversi in qualsiasi tratto di mare ed a qualsiasi distanza dalla costa;
- navigazione internazionale a corto raggio, intendendosi per tale una navigazione che si svolge entro 60 miglia da porti di rifugio appartenenti a Stati diversi in qualsiasi tratto di mare o, previa autorizzazione dell'Amministrazione, entro 90 miglia da un porto di rifugio su rotte sicure.⁵⁵

I.1.7.

Persone trasportabili ed equipaggio

Il numero massimo delle persone trasportabili sulle navi e sulle imbarcazioni da diporto è determinato dall'autorità che rilascia la licenza di navigazione ed è annotato sulla stessa. Sugli yacht commerciali possono essere trasportati non più di dodici passeggeri, escluso l'equipaggio.⁵⁶

In caso di imbarcazioni da diporto aventi più categorie di progettazione, il numero massimo delle persone trasportabili è quello previsto dal costruttore. Per i natanti da diporto il numero massimo delle persone trasportabili è documentato, per le unità munite di marcatura CE, dalla targhetta del costruttore e dal manuale del proprietario, mentre per le unità non munite di marcatura CE dalla copia del certificato di omologazione, ovvero se non omologate, dal regolamento di sicurezza.⁵⁷

Rientra tra le responsabilità del comandante o del conduttore dell'unità di diporto verificare prima della partenza la presenza a bordo di personale qualificato e sufficiente per formare l'equipaggio necessario per affrontare la navigazione che si intende intraprendere, anche in relazione alle condizioni meteo-marine previste e alla distanza da porti sicuri.⁵⁸

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

Per quanto riguarda i servizi di bordo delle navi, essi sono svolti dal personale iscritto nelle matricole della gente di mare e della navigazione interna. Anche in tal caso i servizi complementari di bordo, di camera e di cucina possono essere svolti dalle persone imbarcate sulle navi da diporto in qualità di ospiti, purché abbiano compiuto il sedicesimo anno di età.⁵⁹

Particolari titoli e qualifiche professionali sono richiesti per lo svolgimento dei servizi di bordo di imbarcazioni e navi da diporto impiegate in attività di noleggio.⁶⁰

Qualora si intenda imbarcare sulle unità da diporto, quali membri dell'equipaggio, marittimi iscritti nelle matricole della gente di mare o della navigazione interna, il proprietario è tenuto a richiedere preventivamente all'autorità competente un apposito documento, chiamato "ruolino di equipaggio" nel quale devono essere iscritti i nominativi del personale marittimo imbarcato e gli altri dati richiesti dal modulo relativo.⁶¹

Infine, per quanto riguarda gli yacht commerciali, essi sono armati di norma con equipaggio di due persone, più il comandante, di nazionalità italiana o di altro Stato membro della UE. Il comandante, qualora lo ritenga necessario, può aggiungere all'equipaggio componenti di altra nazionalità.⁶²

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

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

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

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

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

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

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

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

1.1.8. Obbligo della patente nautica

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

- per la navigazione oltre le sei miglia dalla costa o, comunque, su moto d'acqua;
- per la navigazione nelle acque interne e per la navigazione nelle acque marittime entro sei miglia dalla costa, quando a bordo dell'unità sia installato un motore avente una cilindrata variabile secondo le caratteristiche della cilindrata e della carburazione.⁶³ In particolare la cilindrata deve essere superiore a 750 cc se a carburazione a due tempi, o a 1000 cc se a carburazione a 4 tempi fuori bordo o se a iniezione diretta, o a 1300 cc se a carburazione a 4 tempi entro bordo, o a 2000 cc se a ciclo diesel, comunque con potenza superiore a 30 kw o a 40,8 cv.

Chi assume il comando di una unità da diporto di lunghezza superiore ai 24 metri, deve essere in possesso della patente per nave da diporto.⁶⁴

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

- avere compiuto diciotto anni di età, per le imbarcazioni;
- avere compiuto sedici anni di età, per i natanti;
- avere compiuto quattordici anni di età, per i natanti a vela con superficie velica superiore a 4 metri quadrati nonché per

le unità a remi che navigano oltre un miglio dalla costa.⁶⁵

La patente nautica si distingue nelle seguenti categorie ed abilità al comando o alla direzione nautica delle unità da diporto rispettivamente indicate:

- categoria A: comando e condotta di natanti e imbarcazioni da diporto;
- categoria B: comando di navi da diporto;
- categoria C: direzione nautica di natanti e imbarcazioni da diporto.⁶⁶

L'ammissione agli esami per il conseguimento delle patenti nautiche è subordinata al pagamento di un diritto commisurato al costo sostenuto dall'amministrazione per la gestione delle relative procedure stabilite con decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti.⁶⁷ Esso è attualmente fissato in 25 euro per il conseguimento delle patenti nautiche di categoria A e C ed in 100 euro per il conseguimento della patente nautica per navi da diporto.⁶⁸

1.1.9. Responsabilità civile e assicurazione obbligatoria

La responsabilità civile verso i terzi derivante dalla navigazione di unità da diporto è regolata dalle stesse norme che riguardano la circolazione di veicoli su strada.⁶⁹ Ciò significa che il conducente di un'unità da diporto è obbligato a risarcire il danno che abbia prodotto a persone o a cose a causa della navigazione della stessa se non prova di avere fatto tutto il possibile per evitare il danno. Nel caso di scontro tra unità da diporto si presume, fino a prova contraria, che ciascuno dei conducenti abbia concorso ugualmente a produrre il danno subito da ciascuna unità da diporto.

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

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

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

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

67. Art. 64 del D. Lgs. n. 171/2005.

68. Allegato XVI, Tabella A allegata al D. Lgs. n. 171/2005.

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

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

La legge prevede l'obbligo dell'assicurazione obbligatoria per la responsabilità civile derivante dalla circolazione di unità da diporto con esclusione delle unità a remi e a vela non dotate di motore ausiliario. L'assicurazione deve comprendere anche la responsabilità per i danni alla persona causati ai trasportati, qualunque sia il titolo in base al quale è effettuato il trasporto.⁷⁰

L'assicurazione deve spiegare il suo effetto, limitatamente alla garanzia per danni causati ai terzi, anche nel caso di circolazione avvenuta contro la volontà del proprietario, conduttore, usufruttuario o acquirente con atto di riservato dominio dell'unità da diporto, salvo, in questo caso, il diritto di rivalsa dell'assicuratore verso il conducente.⁷¹ Inoltre l'assicurazione deve coprire anche la responsabilità per danni causati nel territorio degli Stati membri della UE.⁷²

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

Per le unità da diporto immatricolate o registrate in Stati esteri che circolino temporaneamente nelle acque territoriali dello Stato, l'obbligo di assicurazione deve essere assolto per la durata della permanenza in Italia. Tale obbligo si applica anche ai

motori muniti di certificato di uso straniero o di altro documento equivalente emesso all'estero, che siano impiegati nelle acque territoriali nazionali.⁷³

I.1.10. Navigazione in acque territoriali italiane di unità da diporto estere

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

Le unità da diporto che battono la bandiera di uno Stato membro della UE possono essere date in locazione e noleggio con le stesse modalità previste per quelle di bandiera italiana. Va tuttavia ricordato che per l'esercizio in Italia delle dette attività nonché per usi turistici di carattere locale e per appoggio alle immersioni subacquee, l'esercente deve presentare all'autorità marittima o della navigazione interna una dichiarazione contenente le caratteristiche dell'unità, il titolo che attribuisce la disponibilità della stessa nonché gli estremi della polizza assicurativa per le persone imbarcate e di responsabilità civile verso terzi e il certificato di sicurezza. Copia della dichiarazione, timbrata e vistata dalla predetta autorità, deve essere mantenuta a bordo.⁷⁴

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

Per quanto riguarda le unità da diporto che battono bandiera di uno Stato non facente parte dell'UE, esse, pur essendo libere di

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

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

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

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

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

navigare nelle acque territoriali dell'Unione, sono tenute al rispetto di specifiche norme stabilite sulla base di una regolamentazione unica per tutti gli Stati membri.⁷⁵

Si tratta delle norme doganali che permettono, a determinate condizioni di avere accesso al territorio della UE, di cui le acque territoriali UE fanno parte⁷⁶, senza che tale accesso dia luogo al pagamento di dazi ed alla prestazione di garanzie, ciò che viene denominato "ammissione temporanea".⁷⁷

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

Ai fini doganali per "uso commerciale" si intende l'utilizzazione di un mezzo di trasporto per il trasporto di persone o di merci a titolo oneroso o nel quadro delle attività economiche di un'impresa, mentre per "uso privato" si intende l'utilizzazione di un mezzo di trasporto escluso qualsiasi uso commerciale.⁷⁸

Naturalmente i mezzi di trasporto comprendono a questi effetti anche i pezzi di ricambio, gli accessori e le attrezzature normali dai quali sono accompagnati.⁷⁹

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

- che si tratti di unità immatricolate fuori dal territorio doganale della Comunità a nome di persona (fisica o giuridica) stabilita fuori di tale territorio, ovvero, in caso di non immatricolazione delle unità, qualora esse appartengano a una persona stabilita fuori dal territorio doganale della Comunità;

- che le unità stesse siano utilizzate da una persona stabilita fuori dal territorio doganale della Comunità salvo le eccezioni di seguito indicate.⁸⁰

Per le unità che battono una bandiera di uno Stato fuori dalla UE utilizzate per uso privato, l'ammissione temporanea è limitata ad un periodo di permanenza entro le acque territoriali italiane trascorso il quale sorge l'obbligo di chiedere l'importazione definitiva con pagamento dei diritti doganali e dell'IVA (cosiddetto "termine di appuramento"). Tale termine è attualmente di diciotto mesi.⁸¹

Se entro il termine di appuramento l'unità non è stata trasferita fuori dalle acque territoriali della UE ovvero se non si è proceduto ad applicare un diverso regime doganale ovvero ad importarla definitivamente in Italia, si determina una fattispecie di contrabbando penalmente sanzionabile.⁸² Viceversa per le unità adibite a trasporti marittimi ad uso commerciale il termine di appuramento non è fissato in un periodo temporale di permanenza nelle acque territoriali, ma viene fatto riferimento al tempo necessario per effettuare le operazioni di trasporto.⁸³

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

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

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

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

77. Capo V del Reg. CEE n. 2454/1993.

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

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

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

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

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

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

alla rimozione dei sigilli e alla riconsegna del documento di navigazione.

In tal caso, il termine originario di scadenza del vincolo delle merci in ammissione temporanea viene prorogato per il periodo di tempo in cui il bene non è stato utilizzato. Quando le unità sono utilizzate per un uso commerciale l'ammissione temporanea è concessa, come regola generale, esclusivamente per un trasporto che inizia o termina fuori dal territorio doganale della Comunità. Si può tuttavia derogare a tale regola generale qualora esistano nel settore dei trasporti di cui trattasi delle disposizioni che prevedano espressamente la possibilità di un utilizzo per il traffico interno relative, segnatamente, alle condizioni di accesso e di esecuzione.⁸⁴

Le persone fisiche stabilite nel territorio doganale della UE possono beneficiare dell'esonero totale dai dazi all'importazione se adibiscono un mezzo di trasporto ad uso privato, a titolo occasionale e secondo le istruzioni del titolare dell'immatricolazione che si trova nel territorio doganale al momento dell'utilizzazione. Dette persone fisiche beneficiano dell'esonero totale anche se adibiscono ad uso privato un mezzo di trasporto locato in virtù di un contratto scritto, a titolo occasionale:

- per tornare nei propri luoghi di residenza all'interno della Comunità (entro un termine di 5 giorni);
- per uscire dal territorio della Comunità (entro un termine di 2 giorni);
- o quando ciò sia consentito dalle autorità doganali interessate su base generale (entro un termine di 8 giorni).⁸⁵

L'esonero totale dai dazi all'importazione è altresì concesso per i mezzi di trasporto da immatricolare nel territorio doganale della

Comunità ai fini della loro riesportazione a nome di una delle seguenti persone:

- a nome di una persona stabilita fuori di tale territorio;
- a nome di una persona fisica stabilita nel territorio doganale della Comunità sul punto di trasferire la propria residenza normale fuori di detto territorio (in questo caso la riesportazione deve avvenire entro tre mesi dalla data di immatricolazione).

L'esonero totale dei dazi all'importazione è concesso per i mezzi di trasporto adibiti ad uso commerciale o privato da una persona fisica stabilita nel territorio doganale della Comunità e alle dipendenze del proprietario dei mezzi di trasporto stabilito fuori dello stesso territorio, o comunque autorizzato da quest'ultimo. L'utilizzazione privata deve essere prevista dal contratto di lavoro.⁸⁶

I.2. Aspetti fiscali delle operazioni relative alle unità da diporto

I.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 (natanti) comporta importanti conseguenze in relazione al regime civile e fiscale relativo al passaggio della proprietà.

Nel caso di trasferimento della proprietà di imbarcazioni e navi da diporto, trattandosi di beni mobili registrati, è necessario stipulare un regolare atto di compravendita redatto mediante registro notarile e pro-

84. Art. 558, lett. c) del Reg. CEE 2454/1993.

85. Art. 560 del Reg. CEE 2454/1993.

86. Art. 561 del Reg. CEE 2454/1993.

cedere ad un formale atto di iscrizione nei pubblici registri.

Si ritiene che il passaggio di proprietà dell'unità da diporto iscritta nei pubblici registri possa anche avvenire mediante autentica dell'atto di compravendita presso gli uffici comunali, anziché presso un notaio.⁸⁷ Resta comunque ferma la necessità della successiva iscrizione nei pubblici registri. Il rogito notarile o l'autentica comunale, come pure l'iscrizione definitiva nei pubblici registri, possono essere effettuati, come si è detto, entro sei mesi dall'assegnazione del numero di immatricolazione provvisoria.⁸⁸

Per i natanti che sono semplici beni mobili il trasferimento della proprietà può avvenire senza alcun atto scritto di compravendita. Il semplice possesso costituisce un titolo idoneo al trasferimento di proprietà.⁸⁹ 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.

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

Qualora un'unità da diporto venga presa in locazione finanziaria (leasing), la proprietà della stessa viene acquisita dalla società di leasing. Al termine del contratto l'utilizzatore potrà o acquistarne la proprietà o non procedere al riscatto. Soltanto nel primo caso sarà necessario procedere alle formalità previste per il passaggio di proprietà dell'unità da diporto.⁹⁰

La trascrizione nei registri di atti relativi alla proprietà e di altri atti e domande per i

quali occorre la trascrizione, iscrizione o cancellazione di ipoteche ed il rilascio di estratti dai registri sono soggetti al pagamento di un diritto amministrativo.⁹¹

1.2.2. Presupposto soggettivo ai fini IVA e detrazione dell'imposta

Presupposto soggettivo per l'applicazione dell'IVA è che il venditore agisca nell'esercizio d'impresa⁹² e cioè che svolga come professione abituale, ancorché non esclusiva, un'attività di carattere commerciale. In mancanza del presupposto soggettivo da parte del venditore, l'IVA non è applicabile. Pertanto la disciplina fiscale agli effetti dell'IVA della compravendita di unità da diporto può variare in funzione delle condizioni di carattere soggettivo a seconda che i venditori siano:

- società, enti commerciali o imprenditori commerciali;
- privati o enti non commerciali che non svolgono alcuna attività commerciale.

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

- se il venditore agisce nell'esercizio di un'impresa (ad esempio è un cantiere nautico ovvero un commerciante di unità da diporto), ed è residente in Italia, egli è considerato soggetto d'imposta ai fini IVA ed è pertanto obbligato all'applicazione di tutte le disposizioni dell'IVA italiana ed in particolare, tra l'altro, all'emissione della fattura;
- se il venditore è un privato o un ente non commerciale ed è residente in Italia, l'IVA non si applica sulle operazioni da lui effettuate, e, come si dirà tra breve, ad esse torna viceversa applicabile l'imposta di registro.

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

88. Si veda il par. 1.1.3.

89. Art. 1153 del Codice Civile.

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

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

92. Art. 4 del D.P.R. n. 633/1972.

L'esistenza del presupposto soggettivo dell'esercizio d'impresa determina inoltre la possibilità che l'acquirente, in quanto soggetto d'imposta, possa portare in detrazione l'IVA applicata in fattura dai fornitori.

Per quanto riguarda la compravendita di unità da diporto, la detraibilità dell'IVA è ammessa soltanto se le unità da diporto sono state acquistate o come beni oggetto di commercio o come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa. Essa è in ogni caso esclusa per gli esercenti arti e professioni.⁹³

Rientrano tra i beni considerati beni strumentali nell'attività propria dell'impresa solo le unità da diporto senza le quali l'attività d'impresa non può essere esercitata, quelle cioè assolutamente necessarie nell'espletamento della gestione aziendale.⁹⁴

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

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

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

hanno per oggetto la produzione delle unità stesse.⁹⁵

Un caso particolare di cui si parlerà più avanti⁹⁶ riguarda l'intestazione di unità da diporto a società o enti che ne hanno il mero possesso e che permettono il godimento di tali unità per uso personale o familiare dei propri soci o partecipanti a condizioni di favore. In tale ipotesi, dovendo l'attività suddetta considerarsi come non commerciale, l'IVA diviene indetraibile.⁹⁷

In materia di presupposto soggettivo valgono norme analoghe anche per le compravendite intracomunitarie.

Tuttavia, proprio in tema di acquisti intracomunitari di unità da diporto, si verifica un'importante eccezione alla regola secondo cui il privato o l'ente non commerciale non sono tenuti all'assolvimento dell'imposta; infatti, come si dirà più oltre, anche tali soggetti, per poter procedere all'immatricolazione, sono tenuti al versamento dell'imposta relativa all'acquisto di unità da diporto nuove.⁹⁸

1.2.3. Presupposto territoriale ai fini IVA

Presupposto territoriale per l'applicazione dell'IVA è che una determinata operazione sia da considerare effettuata nel territorio dello Stato.⁹⁹

La facoltà impositiva dello Stato agli effetti dell'IVA è limitata territorialmente dalla circostanza che la cessione abbia per oggetto beni mobili, e quindi anche unità da diporto nazionali, comunitarie oppure in temporanea importazione, esistenti nel territorio dello Stato all'atto del trasferimento della proprietà.¹⁰⁰

Per quanto riguarda le prestazioni di servizi riguardanti in generale i beni mobili, e

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

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

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

96. Si veda il par.1.2.8.

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

98. Si veda il par. 1.3.3.

99. Art. 7 del D.P.R. n. 633/1972.

quindi anche le unità da diporto, il presupposto territoriale sussiste quando le stesse sono eseguite nel territorio dello Stato.¹⁰¹

Una deroga a tale regola riguarda alcune prestazioni di servizi relative a unità da diporto di proprietà di residenti in altri Paesi dell'Unione Europea. E' infatti previsto che le prestazioni rese in generale su beni mobili nel territorio dello Stato, non si considerano ivi effettuate a condizione che il committente sia soggetto passivo d'imposta in altro Stato membro e che i beni siano spediti o trasportati fuori del territorio dello Stato.¹⁰²

Infine, sempre in tema di presupposto territoriale, una particolare disciplina viene prevista per le prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto rese da soggetti residenti fuori della UE, le quali si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate. Quando invece le dette prestazioni sono rese da soggetti domiciliati o residenti in Italia, esse si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono utilizzate in Italia o in altro Stato membro della UE.¹⁰³ Ove il presupposto territoriale non sussista, le operazioni relative alle unità da diporto non rientrano nel campo di applicazione dell'IVA italiana.

I.2.4. Operazioni non imponibili o esenti ai fini IVA

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

Le dette operazioni, rientrando nel campo

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

Le operazioni esenti sono operazioni tassativamente indicate come tali¹⁰⁴ che non sono soggette ad IVA ma che normalmente determinano l'impossibilità, totale o parziale, di detrarre l'imposta pagata ai fornitori.¹⁰⁵ Esse non vengono esaminate in quanto normalmente non attinenti la nautica da diporto.

Le operazioni non imponibili (a volte dette anche ad aliquota zero) sono le operazioni relative alle cessioni all'esportazione, quelle relative alle operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione e quelle relative ai servizi internazionali¹⁰⁶ secondo la definizione data a tali termini dal decreto IVA. L'effettuazione di operazioni non imponibili, ma non anche di operazioni escluse, consente al soggetto interessato di poter utilizzare il regime del cosiddetto "esportatore abituale" consistente nella possibilità di effettuare acquisti (che diversamente risulterebbero imponibili) senza applicazione dell'IVA, nei limiti dell'importo dei corrispettivi derivanti da operazioni non imponibili effettuate nell'anno solare precedente o nei dodici mesi precedenti.¹⁰⁷ Tale facoltà è soggetta ad alcune formalità di cui si dirà in seguito.¹⁰⁸

Nel caso in cui siano effettuate operazioni che in parte siano escluse dal campo d'applicazione dell'IVA ed in parte soggette, seppure in regime di non imponibilità IVA, saranno soggette agli obblighi IVA soltanto per la parte del corrispettivo che rientra nel campo di applicazione dell'imposta. E' ad esempio il caso del cosiddetto leasing nautico¹⁰⁹ dove la parte della prestazione, ancorché forfettariamente determinata, rela-

100. Art. 7, comma 2.

101. Art. 7, comma 4, lett. b).

102. Art. 40, comma 4 bis, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427. Si veda par. I.4.4.

103. Art. 3, comma 4, lett. f), del D.P.R. n. 633/1972.

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

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

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

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

108. Si veda par. I.3.4.

tiva all'utilizzo dell'unità da diporto al di fuori delle acque territoriali comunitarie, è esclusa da IVA per mancanza del presupposto territoriale, mentre la parte relativa all'utilizzo all'interno delle acque comunitarie, può essere soggetta ovvero non imponibile ad imposta.

I.2.5. Applicazione dell'imposta di registro

Se il venditore è un privato, o comunque un ente senza attività commerciale, il contratto per la cessione di imbarcazioni e di navi da diporto è soggetto all'imposta di registro.

L'imposta di registro si applica per importi variabili in funzione della lunghezza dello scafo.¹⁰⁹ Tale imposta si applica attualmente alle unità da diporto nella seguente misura:

1) natanti:	
a. fino a 6 metri di lunghezza fuori tutto	€ 71,00
b. oltre 6 metri di lunghezza fuori tutto	€ 142,00
2) imbarcazioni:	
a. fino a 8 metri di lunghezza fuori tutto	€ 404,00
b. fino a 12 metri di lunghezza fuori tutto	€ 607,00
c. fino a 18 metri di lunghezza fuori tutto	€ 809,00
d. oltre 18 metri di lunghezza fuori tutto	€ 1.011,00
3) navi	€ 5.055,00

Qualora si tratti della cessione di un natante da parte di un privato non sussiste l'obbligo di procedere alla registrazione ed al pagamento della relativa imposta a meno che il natante sia stato iscritto nel registro delle imbarcazioni da diporto. In questo caso si applica l'imposta di registro nella misura suddetta.

Se le parti ritengono di registrare il relativo contratto senza iscriverlo nel registro delle imbarcazioni da diporto, l'imposta di registro si applica nella misura fissa di 168,00 euro.

I.2.6. Regime IVA della cessione di unità da diporto a uso privato e a uso commerciale

Come si è detto precedentemente,¹¹⁰ il Codice della Nautica da diporto prevede espressamente la possibilità che un'unità da diporto sia adibita a uso privato o a uso commerciale.

Non vi sono dubbi circa l'imponibilità ai fini IVA, con applicazione dell'aliquota normale del 20%, della cessione di un'unità da diporto per uso privato effettuata da un soggetto d'imposta, normalmente un armatore, un produttore, un cantiere ad un soggetto residente nello Stato. Del tutto irrilevante a tal fine è la circostanza che l'acquirente sia una persona fisica, un ente o una persona giuridica.

Più complesso è il problema del regime IVA applicabile alla cessione di un'unità da diporto per uso commerciale da un venditore soggetto d'imposta ad un acquirente, pure soggetto d'imposta, entrambi residenti nello Stato.

La possibilità che un'unità da diporto potesse essere adibita ad un uso commerciale venne prevista per la prima volta nel 1989, prima quindi dell'emanazione del Codice della Nautica da Diporto, quando per legge si ammise l'utilizzo di un'unità da diporto mediante contratti di locazione e di noleggio.¹¹²

Quando nel 1972 fu emanato il Decreto IVA, entrato poi in vigore dal 1° gennaio 1973, la disposizione sulla nautica da diporto vigente in materia era la L. 11 febbraio 1971, n. 50, la quale prevedeva che la navigazione da diporto potesse avere soltanto "scopi sportivi e ricreativi, dai quali esula lo scopo di lucro".¹¹³

In ottemperanza alla Sesta Direttiva Co-

109. Si veda par. II.1.6

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

111. Si veda par. I.1.1.

munitaria che prevedeva un regime di non imponibilità IVA per le cessioni di navi adibite all'esercizio di attività commerciali¹¹⁴, il legislatore italiano prevede la non imponibilità IVA per tali cessioni, e, al fine di sottolineare il necessario requisito della commercialità, escluse specificamente da tale regime le unità diporto di cui alla L. n. 50/1971.

In ragione della successiva evoluzione della nozione di navigazione da diporto, estesa, come si è detto, anche all'utilizzo di unità da diporto per fini commerciali, seguita poi dall'abrogazione della stessa L. n. 50/1971¹¹⁵, venne riconosciuto in via amministrativa¹¹⁶ che il regime della non imponibilità torna applicabile anche alle unità da diporto purché adibite specificamente ed esclusivamente ad attività commerciali.¹¹⁷

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

Al fine di fruire della non imponibilità IVA è però necessario che l'acquirente l'unità da diporto dimostri al venditore che la stessa è stata iscritta nei registri delle navi o delle imbarcazioni da diporto ovvero nel Registro Internazionale. Questa dimostrazione per le unità da diporto di nuova immissione può essere fornita mediante consegna di un certificato della Camera di Commercio da cui risulti che oggetto dell'attività propria della ditta individuale o della società acquirente consiste in un'attività di carattere commerciale nel settore nautico.

In tal caso infatti l'unità da diporto non potrà essere iscritta per un uso privato in quanto ciò sarebbe contrario all'oggetto sociale dell'impresa, né essa potrà essere re-

gistrata nei pubblici registri per un uso commerciale e poi adibita ad un uso privato in quanto, per legge, le unità da diporto ad uso commerciale devono essere utilizzate esclusivamente per le attività cui sono adibite.¹¹⁸ L'inosservanza di tale disposizione, anche nell'ipotesi di un uso privato occasionale di un'unità da diporto ad uso commerciale, costituisce un illecito amministrativo, come tale sanzionato mediante sanzioni amministrative.¹¹⁹

1.2.7. Regime del margine nella cessione di unità da diporto usate

Normalmente la cessione di un'unità da diporto usata è soggetta ad IVA con l'aliquota del 20%, a meno che non manchi il presupposto soggettivo o il presupposto della territorialità o che si tratti di operazione non imponibile. Tuttavia in relazione ad un'operazione di cessione di un'unità da diporto usata esiste la possibilità di applicare anche un regime fiscale speciale denominato "regime del margine".¹²⁰

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

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

Dal punto di vista oggettivo rientrano nel

112. Art. 15 della L.5 maggio 1989, modificato dall'art.10, comma 1, del D.L. 21 ottobre 1996, n. 535, convertito dalla L. 23 dicembre 1996, n. 647.

113. Art. 1, comma 2, della L. 11 febbraio 1971, n. 50.

114. Art. 15, punto 4, della Sesta Direttiva del Consiglio n. 388 del 17 maggio 1977, ora trasfuso nell'art. 148 della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (c.d. di "rifiusione").

115. Art. 66, comma 1, lett.e, della L. 18.7.2005.

116. Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.94/E del 27 marzo 2002.

117. Art.3 della Legge n. 172/2003. Si veda par. l.1.2.

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

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

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

regime del margine le cessioni aventi ad oggetto beni mobili usati suscettibili di reimpiego nello stato originario o previa riparazione. Per quanto riguarda i mezzi di trasporto il concetto di bene usato va rinvenuto nell'art. 38, comma 4, del D.L. n. 331 del 1993 che considera usati le imbarcazioni (di lunghezza superiore ai 7,5 metri) alla duplice condizione che siano stati immatricolati o iscritti in pubblici registri per la prima volta da oltre 3 mesi e abbiano navigato per oltre 100 ore.

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

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

Nelle operazioni tra soggetti passivi di imposta appartenenti a Stati membri diversi l'applicazione del regime del margine sulle unità da diporto usate fa venir meno la cessione intracomunitaria in quanto comporta l'assoggettamento ad IVA nello Stato del cedente.¹²¹

I.2.8.

Intestazione di unità da diporto a società non operative o di comodo

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

Ai fini IVA è espressamente previsto che il semplice possesso e la gestione di unità da diporto da parte di una società non operativa non è considerata attività commerciale¹²² qualora la partecipazione ad essa consenta ai soci il godimento personale o familiare dell'unità da diporto gratuitamente o per un corrispettivo inferiore al valore normale.

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

Lo stesso trattamento vale qualora il godimento dell'unità da diporto sia conseguito indirettamente dai soci o partecipanti alle suddette condizioni, attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni. L'intestazione dell'unità da diporto ad una società o ad enti non operativi o di comodo, rende indetraibile l'imposta pagata ai fornitori.

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

Infine, qualora per tre anni consecutivi la società di comodo non abbia effettuato operazioni attive ai fini IVA per un am-

121. Si veda par. I.3.3.

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

montare di ricavi non inferiore a quello previsto ai fini delle imposte dirette, di cui si dirà qui di seguito, l'eccedenza di credito IVA non è neppure ammessa a scomputo dell'imposta a debito relativa agli anni successivi.¹²³

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

Agli effetti dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP si devono considerare società non operative o di comodo le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo e in accomandita semplice, nonché le società e gli enti di ogni tipo non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato se l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal conto economico è inferiore al 6% del valore delle immobilizzazioni costituito da navi destinate all'esercizio di attività commerciali anche in locazione finanziaria.¹²⁴ In tale caso si presume che il reddito del periodo di imposta non sia inferiore al 4,75% del valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e dalle navi destinate all'esercizio di attività commerciali anche in locazione finanziaria.¹²⁵

A titolo d'esempio, una società avente per oggetto un'attività commerciale (ad esempio noleggio di unità da diporto) e che abbia acquistato o preso in locazione finanziaria delle unità da diporto aventi un valore 100 da utilizzare in tale attività, deve essere considerata società non operativa qualora in un certo esercizio consegua ricavi inferiori a 6. In questo caso si presume che il reddito per quell'esercizio non possa essere inferiore a 4,75.¹²⁶

L'unico modo per sottrarsi all'applicazione della presunzione suddetta è quello di presentare un interpello disapplicativo¹²⁷ al fine di ottenere il riconoscimento che la società di cui trattasi è operativa nonostante il mancato raggiungimento dei ricavi minimi più sopra indicati.¹²⁸ L'interpello va presentato al Direttore regionale dell'Agenzia delle Entrate attraverso l'ufficio locale competente.

Si ricorda infine che il rispetto delle percentuali di reddito, che escludono l'esistenza di una società di comodo, non elimina l'eventuale problema della non inerenza dell'acquisto delle unità da diporto rispetto all'attività svolta dalla società. In tale ultima ipotesi può verificarsi come conseguenza l'indeducibilità delle quote di ammortamento dell'unità da diporto secondo una costruzione parallela a quella prevista agli effetti dell'IVA.

123. Art. 35 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla L. 27 dicembre 2006, n. 296.

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

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

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

127. Art. 37 bis, comma 8 del D.P.R. 30 settembre 1973, n. 600.

128. Art. 35, commi 15 e 16, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla L. 27 dicembre 2006, n. 296.

I.3. La cessione di unità da diporto tra soggetti nazionali e soggetti comunitari ed esteri

I.3.1 Operazioni intracomunitarie, importazioni ed esportazioni

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

Da quella data, in linea generale:

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

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

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

Altra conseguenza è che anche le operazioni nei confronti di privati (non soggetti di imposta) in ambito UE, in precedenza qualificate importazioni o esportazioni, hanno mutato natura. Dal 1993 tali operazioni sono normalmente soggette all'imposta nel Paese di origine (come una qualunque transazione interna a quello stesso Paese). In sostanza, poiché importazione ed esportazione sono in primis categorie doganali, l'abolizione delle dogane all'interno dei Paesi membri della UE ne ha limitato la valenza ai trasferimenti di beni da e verso il territorio della Comunità inteso come uno Stato unico.

Si ricorda che in base al trattato istitutivo della Comunità Europea¹²⁹ ed alle sue successive modificazioni fanno attualmente parte della Unione Europea (UE) le seguenti nazioni:¹³⁰

Austria, Belgio, Bulgaria, Cipro, Danimarca, Estonia, Finlandia, Francia, Germania, Gran Bretagna, Grecia, Irlanda, Italia, Lettonia, Lituania, Lussemburgo, Malta, Paesi Bassi, Polonia, Portogallo, Repubblica Ceca, Romania, Slovacchia, Slovenia, Spagna, Svezia e Ungheria. Il Principato di Monaco e l'Isola di Man si intendono compresi nel territorio rispettivamente della Francia e della Gran Bretagna.

I.3.2. Importazioni di unità da diporto ai fini IVA e ai fini doganali

Poiché la normativa IVA dichiara applicabile l'imposta sulle importazioni da chiunque effettuate, l'IVA all'importazione è dovuta in linea di principio per tutti i beni introdotti nel Territorio dello Stato che siano originari da Paesi e territori non compresi nel territorio della UE e che non siano già stati ammessi in libera pratica in altro Paese membro della UE.¹³¹

129. Trattato firmato il 29 marzo 1957 e ratificato per l'Italia con L. 14 ottobre 1957, n. 1203.

130. Art. 299 del Trattato e Allegato II dello stesso.

131. Art. 67 del D.P.R. n. 633/1972.

Non sono tuttavia soggette ad imposta le importazioni di beni non imponibili ai fini dell'IVA.¹³²

Costituiscono in particolare importazioni i beni in ammissione temporanea aventi per oggetto beni destinati ad essere riesportati tal quali che, in ottemperanza alle disposizioni comunitarie, non fruiscono o cessino di fruire dell'esenzione totale dei dazi di importazione.¹³³

Per quanto concerne specificamente il settore nautico, ai fini dell'IVA l'importazione di unità da diporto che siano originarie o che battano bandiera di un Paese fuori della UE è soggetta all'IVA italiana da versare direttamente presso la Dogana di ingresso in base al documento doganale.

Non costituisce importazione l'ammissione temporanea dei beni che fruiscono dell'esenzione totale dei dazi di importazione.¹³⁴

L'esonero totale dai dazi all'importazione è concesso per i mezzi di trasporto adibiti alla navigazione marittima e nelle acque interne alle seguenti condizioni:

- che siano immatricolati fuori del territorio doganale comunitario a nome di una persona stabilita fuori di tale territorio;
- che siano utilizzati da una persona fisica stabilita fuori del territorio doganale comunitario, fatta eccezione per l'utilizzo per uso privato a titolo occasionale in base a contratto scritto;
- che, in caso di uso commerciale dei mezzi suddetti, essi siano utilizzati esclusivamente per un trasporto che inizia e termina fuori del territorio doganale comunitario.¹³⁵

I mezzi di trasporto adibiti alla navigazione marittima e nelle acque interne che fruiscono dell'esenzione totale dei dazi d'importa-

zione, e quindi di ammissione temporanea, possono rimanere in tale regime non oltre:

- il tempo necessario per effettuare le operazioni di trasporto se tali mezzi sono adibiti ad un uso commerciale;
- diciotto mesi se tali mezzi sono adibiti ad uso privato.¹³⁶

I beni in regime di ammissione temporanea non devono subire modifiche, fatta eccezione per le riparazioni, per le operazioni di manutenzione, incluse le revisioni e le messe a punto, nonché per le misure destinate alla conservazione dei beni.¹³⁷ L'ammissione temporanea dei mezzi di trasporto, compresi quelli adibiti alla navigazione, è concessa senza che venga richiesto alcun documento doganale e senza che venga costituita alcuna garanzia.¹³⁸

Non sono soggette all'imposta le importazioni dei beni non imponibili ai fini IVA, in particolare le unità da diporto adibite a noleggio¹³⁹ e gli yacht commerciali.¹⁴⁰

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

L'IVA all'importazione, ove dovuta, è accertata, con l'emissione di una bolla doganale per ciascuna importazione dagli Uffici Doganali. Si applicano, per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine.¹⁴¹

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

Ai fini doganali, all'atto dell'importazione delle unità da diporto sono dovuti i seguenti diritti di confine (dazi).¹⁴²

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

133. Art. 67, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972. Si veda precedente par. I.1.10.

134. Art. 554 del Regolamento CEE n. 2454/1993. Si veda anche par. I.1.10.

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

136. Art. 562, lett. a) ed e), del Regolamento CEE n. 2454/1993.

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

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

139. Si veda par. II.2.2.

140. Si veda par. II.3.11.

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

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

CODICE NC	DESIGNAZIONE	ALIQUOTA DAZI (%)
8903	Panfili e altre navi ed imbarcazioni da diporto o da sport: imbarcazioni a remi e canoe:	
8903 10	Imbarcazioni pneumatiche:	
8903 10 10	di peso unitario inferiore o uguale a 100 Kg	2,7
8903 10 90	altre	1,7
8903 91	Imbarcazioni a vela anche con motore ausiliario:	
8903 91 10	per la navigazione marittima	Esenzione
8903 91 92	di lunghezza inferiore o uguale a 7,5 m.	1,7
8903 91 99	di lunghezza superiore a 7,5 m.	1,7
8903 92	Imbarcazioni a motore, diverse dai fuoribordo:	
8903 92 10	per la navigazione marittima	Esenzione
8903 92 91	di lunghezza inferiore o uguale a 7,5 m.	1,7
8903 92 99	di lunghezza superiore a 7,5 m.	1,7
8903 99	Altre:	
8903 99 10	di peso unitario inferiore o uguale a 100 Kg	2,7
8903 99 91	di lunghezza inferiore o uguale a 7,5 m.	1,7
8903 99 99	di lunghezza superiore a 7,5 m.	1,7

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

L'Agenzia delle Dogane ha precisato¹⁴³ che il modello DV1 deve essere presentato anche quando vi è un dazio ad aliquota zero.

In ogni caso la procedura di importazione definitiva si rende necessaria per l'iscrizione nei registri italiani e per il cambiamento della bandiera.

1.3.3. Unità da diporto nuove e usate ai fini dell'IVA intracomunitaria

Se una compravendita di beni interviene tra soggetti d'imposta (operatori commerciali) appartenenti a due diversi Stati membri dell'Unione Europea¹⁴⁴ si applica il cosiddetto regime dell'IVA intracomunitaria, in vigore dal 1° gennaio 1993. In base a tale regime la compravendita tra soggetti di imposta con spostamento fisico dei beni da uno Stato all'altro, non dando luogo a procedure doganali di importazione o di esportazione, sono assoggettate all'imposta nello Stato membro di destinazione, da intendersi come quello dell'acquirente.

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

Per ciò che concerne i mezzi di trasporto, e quindi anche le unità da diporto, l'applicazione del presupposto soggettivo nel citato regime intracomunitario è regolata in parte in maniera specifica. Dispone infatti la normativa dell'IVA intracomunitaria che costituiscono "acquisti intracomunitari" gli acquisti a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi, trasportati o spediti da altro Stato membro anche se il cedente non è soggetto d'imposta ed anche se non effettuati nell'esercizio d'impresa o di arti e professioni.¹⁴⁵

Per quanto concerne il settore nautico sono considerati mezzi di trasporto ai fini di cui sopra le unità da diporto¹⁴⁶ nuove di lunghezza superiore a 7,5 metri¹⁴⁷, escluse le unità destinate all'esercizio di attività commerciali.

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

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

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

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

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

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

- che abbiano navigato per oltre cento ore;
- che la cessione sia effettuata decorso il termine di tre mesi dalla data del provvedimento di prima immatricolazione o di iscrizione in pubblici registri o di altri provvedimenti equipollenti.¹⁴⁸

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

Pertanto il soggetto privato residente in Italia, che intenda acquistare un'unità da diporto nuova (nel senso suddetto) presso un soggetto, operatore economico o privato, residente in uno dei Paesi membri della UE, con trasferimento fisico della stessa sul territorio nazionale, realizza un acquisto intracomunitario, con obbligo di assolvimento dell'IVA italiana con l'aliquota normale del 20%. Egli dovrà quindi procedere al versamento dell'imposta mediante il modello di pagamento F 24, utilizzando il codice tributo 6099. Si ricorda che la prova dell'assolvimento dell'IVA è necessaria per poter procedere all'immatricolazione del mezzo, all'iscrizione nei pubblici registri o per ottenere l'erمانazione di provvedimenti equivalenti da parte degli uffici competenti. A tali fini occorre infatti consegnare copia del versamento, unitamente a copia della fattura di acquisto (o del documento equipollente) sul quale l'ufficio delle Entrate dovrà aver apposto il visto di conformità all'originale.

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

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

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

La cessione di imbarcazioni e unità da diporto, esclusi i natanti, se effettuata con scrittura privata, va registrata in termine fisso ed assoggettata a imposta di registro.¹⁴⁹ Nel caso in cui l'unità da diporto sia da considerare usata secondo le specifiche sopra indicate può verificarsi che il cedente nazionale o comunitario applichi il già illustrato "regime del margine".¹⁵⁰ Per effetto di tale regime la cessione o l'acquisto non sono più da considerare intracomunitari, poiché l'imposta è dovuta sulla differenza tra il prezzo di vendita e quello di acquisto al lordo dell'IVA secondo la normativa del Paese del cedente. Pertanto in caso di acquirente nazionale, quest'ultimo non sarà più tenuto all'adempimento degli obblighi previsti per gli acquisti intracomunitari; al contrario, il cedente nazionale, se soggetto d'imposta, dovrà assolvere agli obbli-

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

149. Art. 7 della Tariffa parte prima, allegata al Testo Unico dell'imposta di Registro (D.P.R. 131/1986). Si veda par. 1.2.5.

150. Artt. 36 e seguenti D.L. n. 41/1995. Si veda in proposito il par. 1.2.7.

ghi previsti dal citato regime del margine. E' opportuno infine ricordare che ai soggetti privati che cedano a soggetti residenti in altri Stati membri della UE mezzi di trasporto da considerare nuovi secondo le specifiche sopra ricordate, compete, al momento della cessione, il rimborso dell'imposta compresa nel prezzo di acquisto o assolta o pagata per la loro acquisizione o importazione.¹⁵¹ Detto rimborso è pari al minor importo tra l'imposta assolta a monte e quella che sarebbe stata applicata se la cessione fosse stata assoggetta ad IVA nel territorio dello Stato.¹⁵² Il rimborso deve essere richiesto all'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate competente in relazione al domicilio fiscale del cedente entro il sessantesimo giorno successivo all'effettuazione dell'operazione mediante presentazione dell'apposito modello.¹⁵³

Nel caso di acquisti intracomunitari di unità da diporto o di altri beni effettuati da operatori che agiscono nell'esercizio d'impresa si deve applicare la procedura di seguito descritta. L'acquirente, una volta ricevuta la fattura del venditore, deve procedere a numerarla ed a integrarla con il controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibi-

le, se espressi in altra valuta, nonché dell'ammontare dell'IVA italiana.¹⁵⁴ Spesso si preferisce emettere un'autofattura con tutti gli elementi della fattura estera come sopra integrata. La fattura estera integrata ovvero l'autofattura devono essere annotate tanto nel registro degli acquisti quanto in quello delle fatture emesse.¹⁵⁵ Se il cedente comunitario è un privato e la cessione riguarda un'unità da diporto usata o un natante di lunghezza inferiore a 7,5 metri, l'operazione non è soggetta ad IVA e quindi non è necessario procedere ad alcuna annotazione. Infine se l'acquirente italiano è un soggetto IVA e la cessione ha per oggetto unità da diporto oggettivamente non imponibili¹⁵⁶, la procedura suddetta non comporta l'applicazione dell'IVA (fermo restando ovviamente l'adempimento degli altri obblighi di natura contabile) ma semplicemente l'indicazione del titolo d'inapplicabilità e della relativa norma. È il caso ad esempio delle cessioni intracomunitarie di unità da diporto adibite a noleggio ovvero di yacht commerciali.

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

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

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

152. Esempio: Cessione di imbarcazione a vela di lunghezza m. 12 acquistata il 10 gennaio 2005 per € 30.000,00 e IVA relativa al 20% di € 6.000,00 ceduta a soggetto francese (non importa se privato o esercente attività commerciale il 22/06/2005 con meno di 100 ore di navigazione per € 25.000,00).

IVA teorica sulla cessione (20% di € 25.000,00) = 5.000,00

IVA sull'acquisto = € 6.000,00

Rimborso che compete = € 5.000,00.

153. Modello IVA 38 RIC.

154. Art. 46 D.L. n. 331/1993.

155. Art. 47 del D.L. n. 331/1993.

156. Art. 8, lett. a) del D.P.R. n. 633/1972.

I.3.4. Esportazione di unità da diporto ai fini IVA e doganali

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

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

La merce destinata all'esportazione può essere assoggettata a :

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

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

Sotto il profilo IVA, costituiscono cessioni all'esportazione le fattispecie qualificate come tali dal decreto istitutivo di tale imposta. Tali cessioni costituiscono operazioni non imponibili. Per esse è comunque necessaria l'emissione di una fattura che de-

ve riportare, oltre ai dati normalmente richiesti per tale documento, anche l'annotazione che si tratta di operazione non imponibile con l'indicazione della relativa norma.

Sono naturalmente da considerare esportazioni ai fini IVA le cessioni eseguite mediante trasporto o spedizione di beni a cura o a nome dei cedenti ovvero dei loro commissionari fuori del territorio della Unione Europea.¹⁵⁷

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

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

Le dette prestazioni per essere ricomprese nella nozione di esportazione di beni devono tuttavia essere effettuate dallo stesso cedente che provvede all'esportazione. Infatti la bolletta doganale di esportazione deve essere intestata allo stesso fornitore residente, con l'indicazione del prezzo di cessione dei beni risultante dalla fattura emessa nei confronti del cessionario e deve contenere sia l'addebito al cessionario del prezzo dei beni ceduti, sia l'addebito dei corrispettivi della lavorazione eseguita.¹⁵⁸ Se la lavorazione o altra prestazione viene eseguita separatamente dalla ces-

157. Art. 8, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972.

158. Agenzia delle Entrate, risoluzione 10 agosto 2007, n. 223/E.

sione si dà luogo ad un servizio internazionale, anch'esso non imponibile¹⁵⁹. Se tuttavia il soggetto residente nello Stato ha incaricato un altro soggetto residente nello Stato di effettuare parte della lavorazione, tale prestazione è soggetta ad imposta anche se successivamente il bene viene esportato.¹⁶⁰

La cessione all'esportazione può avvenire oltre che con trasporto o spedizione dei beni fuori della UE a cura del cedente, anche con consegna degli stessi all'acquirente non residente il quale deve effettuare il trasporto o spedizione fuori dal territorio comunitario entro 90 giorni dalla consegna stessa.¹⁶¹

Non sono soggetti a tale regola le cessioni di beni destinati a dotazione di bordo di imbarcazioni, navi da diporto per uso commerciale o yacht commerciali di cui si dirà successivamente.¹⁶²

Un altro caso di cessione all'esportazione ai fini IVA si verifica nell'ipotesi di una cessione a soggetti (cosiddetti "esportatori abituali") che, avendo effettuato esportazioni di beni nell'anno solare precedente o nei dodici mesi precedenti, si avvalgono della facoltà di chiedere ai loro fornitori o alla dogana di acquistare o importare beni senza pagamento dell'imposta.¹⁶³

Tale possibilità di acquisto senza applicazione dell'imposta è concessa nei limiti di un importo pari all'ammontare complessivo dei corrispettivi delle cessioni all'esportazione effettuate nell'anno solare precedente o nei dodici mesi precedenti (cosiddetto "plafond"). La richiesta di non applicare l'imposta deve essere avanzata dall'esportatore abituale tramite dichiarazione scritta rilasciata sotto la propria responsabilità al proprio fornitore (cosiddetta "dichiarazione d'intento").

Il fornitore dell'esportatore abituale ha l'obbligo di inviare mensilmente, entro il giorno 16 del mese successivo, una comunicazione in via telematica all'Agenzia delle Entrate competente con l'indicazione dei dati relativi a tutte le dichiarazioni di intento pervenutegli entro il mese precedente.¹⁶⁴

La cessione all'esportazione deve risultare da un'apposita bolletta ovvero da una vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un esemplare della fattura o su un esemplare del documento di trasporto.

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

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

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

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

In proposito il Ministero delle Finanze¹⁶⁵ ha precisato che l'esportazione di un'imbarcazione deve considerarsi regolarmente avvenuta laddove si sia provveduto alle formalità doganali, sia stata cioè emessa apposita bolletta da parte del competente ufficio doganale, e sia avvenuta l'immatricolazione in un Paese estero, circostanza quest'ultima che supera la pregiudiziale dell'effettivo trasporto o spedizione della nave all'estero o fuori del territorio doganale.

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

160. Si veda par. 1.4.4.

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

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

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

164. Art. 1 del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, convertito in L. 27 febbraio 1984, n. 17, modificato dall'art. 1 comma 381 della L. 30 dicembre 2004, n. 311.

165. Ris. 18 marzo 1992, n. 500926.

La permanenza dell'imbarcazione in acque territoriali italiane deve in tal caso ritenersi regolare in quanto avvenuta in regime di ammissione temporanea,¹⁶⁶ posto che tale regime è consentito senza necessità di emissione di documenti doganali o di pagamento di diritti.

I.4. Dotazioni, provviste di bordo e servizi per la nautica

I.4.1. Dotazioni e provviste 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.¹⁶⁷

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 destinati al servizio o ornamento del mezzo di trasporto.

La tabella che segue¹⁶⁸ individua le dotazioni di bordo ed i mezzi di salvataggio minimi obbligatori per i natanti e le imbarcazioni – con o senza marcatura CE.

	Senza alcun limite	Entro 50 miglia	Entro 12 miglia	Entro 6 miglia	Entro 3 miglia	Entro 1 miglio	Nelle acque interne
Zattera di salvataggio) (per tutte le persone a bordo)	x	x					
Apparecchi galleggianti (per tutte le persone a bordo)			x				
Cinture di salvataggio	x	x	x	x	x	x	x
Salvagente anulare con cima	x - 1	x - 1	x - 1	x - 1	x - 1	x - 1	x - 1
Boetta luminosa	x - 1	x - 1	x - 1	x - 1			
Boetta fumogena	x - 3	x - 2	x - 2	x - 2	x - 1		
Bussola e tabelle di deviazione	x	x	x				
Orologio	x	x					
Barometro	x	x					
Binocolo	x	x					
Carte nautiche della zona di navigazione	x	x					
Strumenti di carteggio	x	x					
Fuochi a mano a luce rossa	x - 4	x - 3	x - 2	x - 2	x - 2		
Razzi a paracadute a luce rossa	x - 4	x - 3	x - 2	x - 2			
Cassetta di pronto soccorso	x	x					
Fanali regolamentari	x	x	x	x	x		
Apparecchi di segnalazione sonora	x	x	x	x	x		
Strumento di radioposizionamento (LORAN, GPS)	x	x					
Apparato VHF	x	x	x				
Riflettore radar	x	x					
E.P.I.R.B. (Emergency Position Indicating Radio Beacon)	x						

(Il segno "X" indica l'obbligatorietà della specifica dotazione di bordo, mentre il numero ne indica la quantità)

166. Si veda par. I.1.10.

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

168. D.M. 5 ottobre 1999.

Costituiscono invece provviste di bordo agli effetti doganali¹⁶⁹ i generi di consumo di ogni specie occorrenti a bordo per assicurare:

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

I.4.2. Regime IVA delle dotazioni di bordo

Nel caso di uso privato dei mezzi per la navigazione da diporto i beni che costituiscono dotazioni di bordo sono normalmente assoggettati ad IVA con l'applicazione dell'aliquota propria a ciascuno di essi. Infatti per tali beni non opera il regime di non imponibilità previsto per l'uso commerciale di tali mezzi.¹⁷⁰ Sono viceversa operazioni non imponibili gli acquisti di dotazioni di bordo fatti per mezzi per la navigazione da diporto qualora essi siano effettuati per unità da diporto adibite ad un uso commerciale.

Gli acquisti di beni destinati a dotazioni di bordo, compresi gli apparati motori e le parti di ricambio, sono operazioni non imponibili solo se effettuati dall'armatore che li utilizza direttamente sull'unità da diporto per fini commerciali. Gli stessi beni acquistati dai fornitori dell'armatore perdono la non imponibilità, a meno che i detti fornitori non siano esportatori abituali¹⁷¹ ed effettuino l'acquisto con utilizzo del pla-

fond.¹⁷² Ciò vale anche per i cantieri che eseguono riparazioni, a meno che gli apparati motori ed i pezzi di ricambio non rientrino in contratti di subappalto per riparazioni o manutenzioni.¹⁷³

E' stato infine chiarito che la non imponibilità IVA è applicabile anche se gli apparati motori e le parti di ricambio vengano installati su una nave che non sia in esercizio.¹⁷⁴

I.4.3. Regime IVA delle provviste di bordo

Nel caso di uso privato dei mezzi per la navigazione da diporto gli acquisti di beni che costituiscono provviste di bordo scontano normalmente l'IVA secondo l'aliquota propria di ciascuno di essi. Infatti in tali casi è escluso il regime di non imponibilità previsto invece nelle ipotesi di uso commerciale di tal mezzo.

Infatti, sono non imponibili le cessioni di provviste di bordo effettuate per mezzi adibiti alla navigazione ad uso commerciale, oltre che naturalmente per gli yacht commerciali iscritti al Registro internazionale.

Rientrano tra queste operazioni anche le forniture destinate al rifornimento e al vetovagliamento, nonché le somministrazioni di alimenti e di bevande a bordo.

Inoltre il regime di non imponibilità si applica anche nel caso del rifornimento ad unità da diporto oggetto di contratti di noleggio o di contratti riguardanti altre attività commerciali, mentre è esclusa nel caso in cui le unità siano utilizzate in base a un contratto di locazione.¹⁷⁵ Infatti, prevalendo l'utilizzo privato, nel caso di locazione l'IVA e le accise sui prodotti petroliferi sono dovute regolarmente.

È da ritenersi che il regime di imponibilità ai fini dell'IVA in caso di locazione valga

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

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

171. Si veda par. I.2.4.

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

173. Si veda par. I.4.4.

174. Ris. Min. n. 391505 del 25 ottobre 1982.

175. Agenzia delle Entrate, ris. 21 marzo 2002, n. 94/E.

anche per le altre provviste di bordo.

Trattandosi di operazioni subordinate al realizzo della condizione doganale dell'esportazione, sul problema della documentazione necessaria a provare l'effettiva destinazione delle provviste di bordo sulle unità ad utilizzo commerciale, occorre rilevare che la non imponibilità IVA è in generale subordinata alla prova dell'avvenuto imbarco, costituita dal visto apposto dalla Dogana o dalla Guardia di Finanza sul duplicato della fattura emessa nei confronti dell'armatore. In casi particolari, quali ad esempio le forniture di beni di scarso valore alle unità navali militari, il predetto visto può essere sostituito da mezzi alternativi come l'esistenza di un contratto stipulato in forma pubblica amministrativa e dall'attestazione rilasciata dal Commissariato Militare Marittimo con la quale si dichiara che l'intero quantitativo della merce è stato complessivamente caricato a bordo delle unità navali.¹⁷⁶

In generale è necessario distinguere tra beni suscettibili di utilizzazione univoca (beni che per la loro intrinseca natura trovano collocazione solo a bordo) e beni per i quali sia anche configurabile un uso diverso (ad esempio prodotti alimentari, biancheria, stoviglie etc). Per primi si può prescindere dalla prova dell'avvenuto imbarco, non essendo gli stessi utilizzabili se non a bordo, mentre per i secondi tale prova è indispensabile, pena la perdita del beneficio della non imponibilità IVA. L'esonero dal visto è infine consentito anche per alcuni beni di scarso valore commerciale quali, ad esempio acqua o stracci.¹⁷⁷

I.4.4. Altri servizi per la nautica

Nel caso di uso privato dei mezzi per la navigazione da diporto, i servizi resi da soggetti d'imposta italiani a soggetti residenti nello Stato o in altro Stato membro della UE sono normalmente soggetti ad IVA senza alcuna possibilità di detrazione dell'imposta. Viceversa alcuni servizi resi a soggetti residenti fuori dalla UE, sussistendo certe condizioni, non sono imponibili ai fini IVA.

Nel caso di uso commerciale di tali mezzi, i servizi resi da soggetti d'imposta residenti in Italia non sono imponibili ai fini IVA. Al contrario, se il committente è un soggetto d'imposta non residente (comunitario o extracomunitario) la prestazione di servizi, in presenza di talune condizioni, beneficia del regime di non imponibilità. In particolare, nel caso di prestazioni di servizi relative a beni mobili materiali, e quindi anche relative ad unità da diporto, eseguite nel territorio dello Stato, se sono rese ad un committente soggetto passivo d'imposta in altro Stato membro della UE e se tali unità da diporto sono poi spedite o trasportate al di fuori del territorio dello Stato, il cedente italiano emette fattura in regime di non imponibilità, atteso che l'operazione è assoggettata ad Iva nel Paese del committente comunitario.¹⁷⁸

Ove pertanto manchi anche una soltanto di tali condizioni, cioè che il committente sia soggetto d'imposta in uno Stato della UE e che le unità da diporto siano trasportate fuori dallo Stato, l'operazione rientra nel campo di applicazione dell'IVA italiana dove può costituire un'operazione imponibile o, se esistono i requisiti di seguito indicati, un'operazione non imponibile.

Di converso, in deroga al presupposto della territorialità più sopra definito¹⁷⁹, le pre-

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

177. Ris. Min. n. 357147 del 10 marzo 1986.

178. Art. 40, comma 4 bis, del D. L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla L. 29 ottobre 1993, n.427.

179. Si veda par. I.2.3.

stazioni di servizi relative a beni mobili rese da soggetti d' imposta comunitari nei confronti di soggetti d' imposta italiani, anche se non eseguite in Italia bensì in altro Stato membro della UE, sono soggetti all'IVA italiana ove i beni stessi siano successivamente rimpatriati.

Rientrano in questa categoria di operazioni le lavorazioni, riparazioni manutenzioni trasformazioni di cui si dirà al successivo paragrafo.

Sono considerate non imponibili in quanto operazioni assimilate alle cessioni all' esportazione, le prestazioni di servizi rese ad unità da diporto per uso commerciale, compreso l' uso di bacini di carenaggio, relative alla costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione, trasformazione, assemblaggio, allestimento, arredamento di tali unità, degli apparati motore e loro componenti, e delle dotazioni di bordo, nonché le prestazioni di servizi relative alle demolizioni delle unità stesse.¹⁸⁰ Rientrano inoltre in questa categoria di operazioni, sempre se relative ad unità da diporto per uso commerciale, le cessioni di apparati motori e loro componenti e di parti di ricambio.¹⁸¹

Sono considerati non imponibili in quanto servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali i trattamenti eseguiti su unità da diporto di provenienza estera non ancora definitivamente importati, nonché su beni nazionali, nazionalizzati o comunitari destinati ad essere esportati da o per conto del prestatore del servizio o del committente non residente nel territorio dello Stato.¹⁸²

I trattamenti in questione sono i seguenti:

- le lavorazioni, compresi il montaggio, l' assemblaggio e l' adattamento ad altri merci;
- le trasformazioni;

- le riparazioni, compresi il riattamento e la messa a punto.¹⁸³

Occorre infine sottolineare che i detti servizi eseguiti su beni nazionali destinati ad essere esportati possono essere effettuati in regime di non imponibilità solo nel caso in cui il committente sia un soggetto residente all' estero. Se invece tali prestazioni sono effettuate nei confronti di un soggetto nazionale, la fattura dovrà essere emessa con l' applicazione dell' IVA con aliquota ordinaria senza che abbia alcuna rilevanza la successiva esportazione del bene.¹⁸⁴

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

Rientrano infine in questa categoria di servizi non imponibili quelli prestati nei porti relativi al movimento dei mezzi di trasporto, comprese le unità da diporto, nonché quelli resi dagli agenti marittimi raccomandatari.¹⁸⁵

E' stato tuttavia precisato che i porti turistici presentano il carattere di un parcheggio nautico essendo destinati prevalentemente all' ormeggio di unità da diporto. Conseguentemente i porti turistici non rientrano nella nozione di porto ai fini IVA ed i servizi che vengono forniti all' interno degli stessi non possono fruire della non imponibilità dell' imposta.¹⁸⁶

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

181. Art. 8 bis, comma 1, lett. d).

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

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

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

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

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

1.4.5. Riparazioni ed altre prestazioni rese a soggetti comunitari ed esteri

Le riparazioni di unità da diporto rientrano tra le operazioni considerate nel precedente paragrafo ma richiedono un cenno particolare. Occorre infatti introdurre una distinzione a seconda che si tratti di prestazioni rese su unità da diporto di proprietà di soggetti residenti nella UE ovvero di proprietà di soggetti residenti fuori della UE.

Qualora si tratti di servizi di riparazione di unità da diporto resi in Italia a soggetti residenti nella UE, è stato precisato¹⁸⁷ che in caso di difficoltà di provare l'esercizio di un'attività commerciale da parte del committente, non può considerarsi verificata la condizione che lo stesso sia un soggetto d'imposta nello Stato UE di residenza. In tale evenienza le riparazioni devono essere assoggettate ad IVA, salva la possibilità per il committente comunitario di chiedere successivamente il rimborso dell'imposta dimostrando l'identificazione come soggetto d'imposta nel suo Paese.¹⁸⁸

Qualora si tratti di servizi di riparazione di unità da diporto in regime di ammissione temporanea resi in Italia a soggetti non residenti nella UE si tratta di prestazioni non imponibili in quanto rientranti tra i trattamenti eseguiti su beni di provenienza estera non ancora definitivamente importati. Lo stesso vale anche per gli altri trattamenti indicati al paragrafo precedente.

E' stato in proposito precisato che la non imponibilità IVA si applica anche alle operazioni di lavorazione che non si trovino in un regime doganale di perfezionamento attivo con emissione di apposita bolletta doganale, ma anche ai beni ammessi alla libera circolazione in Italia in temporanea importazione (oggi immissione tempora-

nea) senza formalità doganali, come nella fattispecie dei mezzi di trasporto.¹⁸⁹

E' stato inoltre chiarito che il regime di immissione temporanea deve esistere all'atto dei citati trattamenti, essendo irrilevante la successiva destinazione doganale del bene al momento di ultimazione della prestazione.¹⁹⁰

In queste ipotesi la non imponibilità si applica tanto alle unità da diporto per uso commerciale che a quelle per uso privato.

Valgono anche per le riparazioni e per le altre prestazioni suddette i limiti alla deducibilità dell'IVA previsti per le cosiddette società di comodo.¹⁹¹

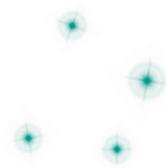
187. Circolare del Ministero delle Finanze n. 145 del 10 agosto 1998, punto 3.1

188. Art. 38 ter del D.P.R. n. 633/1972.

189. Ris. Min. 25 giugno 1976, n. 520525.

190. Ris. Agenzia delle Entrate n. 47 del 13 aprile 2001.

191. Si veda par. 1.2.8.





II.
LA LOCAZIONE, IL LEASING
ed il noleggio
di unità da diporto

II.1. La locazione, anche finanziaria, di unità da diporto

II.1.1. Il contenuto del contratto di locazione di unità da diporto

La locazione di unità da diporto è il contratto con il quale una parte (locatore) si obbliga verso corrispettivo a cedere il godimento dell'unità da diporto ad un'altra parte (conduttore) per un periodo di tempo determinato.¹⁹²

A seguito della stipula del contratto di locazione, l'unità da diporto locata viene detenuta dal conduttore il quale esercita la navigazione e ne assume la responsabilità ed i rischi.¹⁹³

Il conduttore è comunque responsabile in solido con il conducente dell'unità da diporto se non prova che la circolazione della stessa sia avvenuta contro la sua volontà.¹⁹⁴

Qualora si tratti di un contratto di locazione relativo a imbarcazioni e navi da diporto, esso deve essere fatto per iscritto, pena la sua nullità e tenuto a bordo in originale o in copia conforme.¹⁹⁵ Le stesse formalità valgono anche in caso di sublocazione o di cessione del contratto di locazione.¹⁹⁶

Se il contratto non viene rinnovato dopo la scadenza del termine in esso stabilito ed il conduttore conserva ancora la detenzione dell'unità da diporto, il contratto non può intendersi rinnovato per tale motivo.¹⁹⁷

Nel caso di ritardo nella riconsegna per causa imputabile al conduttore e per un periodo di tempo non eccedente la decima parte della durata del contratto di locazione, non si fa luogo a liquidazione di danni al locatore, per il periodo di tempo ec-

cedente la durata del contratto, è dovuto un corrispettivo in misura doppia rispetto a quella stabilita dal contratto. La disposizione suddetta può essere derogata contrattualmente dalle parti.¹⁹⁸

I diritti derivanti dal contratto di locazione si prescrivono con il decorso di un anno. Tale termine di prescrizione decorre dalla scadenza del contratto ovvero dalla riconsegna della unità da diporto nella ipotesi di un ritardo non eccedente la decima parte della durata del contratto di locazione.¹⁹⁹

Il locatore è tenuto a consegnare al conduttore l'unità da diporto con le relative pertinenze in perfetta efficienza, completa di tutte le dotazioni di sicurezza, munita dei documenti necessari per la navigazione e coperta dall'assicurazione per la responsabilità civile.²⁰⁰

Il conduttore è tenuto ad usare l'unità da diporto secondo le caratteristiche tecniche risultanti dalla licenza di navigazione e in conformità alle finalità di diporto.²⁰¹

II.1.2. Regime IVA per l'acquisto di unità da diporto per attività di locazione

Il Codice della Nautica da Diporto riconosce espressamente la possibilità che un'unità da diporto sia adibita dal proprietario o armatore, persona fisica o giuridica, allo svolgimento di un'attività di locazione nei confronti di altri soggetti, venendosi in tal modo a configurarsi l'esercizio di un'attività commerciale.²⁰² In tal caso il proprietario o armatore deve essere iscritto alla Camera di Commercio nel registro delle imprese come ditta individuale o come società aventi per oggetto la detta attività di locazione nel settore nautico. Inoltre l'utilizzazione dell'unità da diporto per un'attività di locazione deve essere annotata nei regi-

192. Art. 42, comma 1, del D. Lgs. n. 171/2005

193. Art. 42, comma 2, del D. Lgs. n. 171/2005

194. Combinato disposto dall'art. 40, comma 1, del D. Lgs. n. 171/2005 e dell'art. 2054 del Codice Civile.

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

196. Art. 42, comma 4, del D. Lgs. n. 171/2005.

197. Art. 43, comma 1, del D. Lgs. n. 171/2005.

198. Art. 43, del D. Lgs. n. 171/2005.

199. Art. 44, del D. Lgs. n. 171/2005.

200. Art. 45, del D. Lgs. n. 171/2005.

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

202. Art. 2, comma 1, del D. Lgs. n. 171/2005. Si veda in proposito il par. I.1.1.

stri marittimi d'iscrizione specificandosi il nome del proprietario o armatore, l'attività svolta nonché gli estremi della loro iscrizione nel registro delle imprese. Tali dati devono essere anche annotati sulla licenza di navigazione.²⁰³ Le unità da diporto ad uso commerciale possono essere utilizzate esclusivamente per le attività cui sono adibite.²⁰⁴ In altre parole non è ammesso che un privato svolga in maniera occasionale un'attività di locazione di unità da diporto. Qualora l'attività di locazione di unità da diporto venga esercitata senza l'osservanza delle suddette formalità è prevista l'applicazione di sanzioni amministrative.²⁰⁵

Si è già detto come, in ottemperanza alla Sesta Direttiva Comunitaria che prevedeva un regime di non imponibilità IVA per le cessioni di navi adibite all'esercizio di attività commerciali²⁰⁶, il legislatore italiano del decreto istitutivo dell'IVA n. 633 del 1972 sancì la non imponibilità ad imposta per tali cessioni. Inoltre, al fine di sottolineare il necessario requisito della commercialità, il legislatore espose specificamente dal regime della non imponibilità le unità di diporto di cui alla L. n. 50 del 1971 per le quali all'epoca non era prevista la possibilità di un utilizzo commerciale. In ragione della successiva evoluzione della nozione di navigazione da diporto, estesa anche all'utilizzo di unità da diporto per fini commerciali, seguita poi dall'abrogazione della stessa L. n. 50/1971,²⁰⁷ è stato riconosciuto in via amministrativa,²⁰⁸ che il regime della non imponibilità torna applicabile anche alla cessione di unità da diporto purché esse siano adibite specificamente ed esclusivamente ad attività commerciali, tra le quali, come si è detto, rientra la locazione.²⁰⁹

Al fine di ottenere la non imponibilità IVA è però necessario che l'acquirente dell'unità da diporto dimostri al venditore che la stes-

sa è iscritta nei registri delle navi o delle imbarcazioni da diporto o nel Registro Internazionale. In mancanza di tale prova il venditore è tenuto ad applicare l'imposta con l'aliquota normale.

Qualora infine l'acquisizione delle unità da diporto per esercitare l'attività commerciale di locazione delle stesse sia effettuata tramite una società di leasing, permane il regime di non imponibilità anche se il venditore deve emettere fattura nei confronti della società stessa e non dell'utilizzatore, ciò tuttavia a condizione che l'utilizzatore fornisca al venditore la detta documentazione.

II.1.3. Regime IVA dei canoni di locazione

In via amministrativa è stato precisato, per quanto riguarda i canoni di noleggio, che il regime di non imponibilità trova applicazione non in termini oggettivi, ma in dipendenza di precisi requisiti soggettivi che connotano l'attività svolta dal soggetto che ha preso a noleggio l'unità da diporto.²¹⁰

Si ritiene che lo stesso criterio debba valere anche per i canoni di locazione.

La non imponibilità costituisce infatti un beneficio concesso affinché, nell'ambito dei traffici internazionali, non risultino gravati dall'imposta i diversi passaggi tra gli operatori commerciali.

Conseguentemente, nel caso in cui le operazioni di locazione di unità da diporto siano effettuate nei confronti di privati, oppure nei confronti di imprese che le utilizzino per finalità ludiche, sportive, ricreative o comunque non riconducibili all'esercizio di attività commerciali, i relativi canoni sono soggetti ad imposta, con l'applicazione dell'ordinaria aliquota del 20%.

Tale interpretazione non è in contrasto con la

203. Art. 16 del D. Lgs. N. 171/2005. Si veda in proposito il par. II.1.2.

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

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

206. Art. 5 della Sesta Direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977.

207. Art. 66, comma 1, lett. e) della L. 18.7.2005.

208. Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.94/E del 27 marzo 2002.

209. Art. 3 della L. n. 172/2003.

210. Agenzia delle Entrate, nota n. 954-531/2005 del 21 marzo 2006.

possibilità che la stessa unità da diporto data in locazione per un uso non commerciale, sia stata acquistata in regime di non imponibilità IVA. Infatti il locatore che l'ha acquistata ne ha fatto un uso commerciale adibendola alla sua impresa, mentre il conduttore ne ha fatto un uso privato utilizzandola per finalità ludiche, sportive o ricreative.

Come si dirà a proposito del leasing nautico²¹¹, la riduzione della base imponibile IVA dovuta all'utilizzo del bene per il periodo trascorso, o che si presume trascorso, fuori dalle acque territoriali comunitarie, vale anche per i canoni di locazione di unità da diporto, a nulla rilevando che l'uso di tali unità sia privato o commerciale.

II.1.4. Regime IVA ed accise per il rifornimento di unità da diporto date in locazione

Sulla base della sostanziale differenza di contenuto sul piano civilistico tra locazione e noleggio, l'Agenzia delle Dogane e successivamente l'Agenzia delle Entrate hanno ritenuto che il trattamento fiscale ai fini delle accise e dell'IVA in relazione al rifornimento di unità da diporto oggetto di un contratto di locazione ovvero di un contratto di noleggio debba essere differente.

L'Agenzia delle Dogane ha precisato che la fornitura di prodotti petroliferi non è soggetta ad accisa nel caso di unità da diporto oggetto di contratti di noleggio, mentre tale imposta si applica nel caso di unità da diporto oggetto di contratti di locazione.²¹²

In proposito si è precisato che l'agevolazione fiscale in questione non può trovare applicazione nell'ipotesi di locazione di unità da diporto in quanto tale contratto si risolve nel mero trasferimento della disponibilità del bene dal locatore al conduttore, con

assunzione in capo al conduttore, vale a dire al semplice diportista privato, di ogni onere e rischio connesso alla navigazione, nonché di ogni aspetto organizzativo concernente l'armamento e la gestione del mezzo. Il locatore, pertanto, pur conseguendo un vantaggio economico sotto forma di corrispettivo, rimane del tutto estraneo all'impiego dell'unità nella navigazione. Le accise devono pertanto gravare sul privato consumatore.

Per quanto di sua competenza 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 IVA²¹³, così come previsto per le navi commerciali²¹⁴, mentre altrettanto non vale per le unità da diporto oggetto di contratti di locazione.

E' stato al riguardo precisato che per una corretta individuazione delle unità da diporto adibite ad attività di noleggio o di locazione occorre fare riferimento agli obblighi di registrazione previsti dalla vigenti disposizioni.

Per le navi e le imbarcazioni da diporto è necessaria l'annotazione nei registri di iscrizione e sulla licenza di navigazione dell'utilizzo del bene per finalità di noleggio.

Per quanto riguarda i natanti da diporto che non sono soggetti all'obbligo di iscrizione nei registri marittimi, chi esercita l'attività di noleggio, oltre ad assolvere all'obbligo di iscrizione alla Camera di Commercio nel registro delle imprese come ditta individuale o come società esercente un'attività commerciale nel settore nautico, deve comprovare di essere in possesso dell'autorizzazione rilasciata dalla locale autorità marittima all'impiego dei natanti mediante contratti di noleggio.

211. Si veda par. II.1.6.

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

213. Agenzia delle Entrate, risoluzione del 21 marzo 2002, n. 94.

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

II.1.5. Il contenuto del contratto di locazione finanziaria (leasing) di unità da diporto

Il contratto di locazione finanziaria (leasing) non è definito dal Codice Civile. Pur avendo alcuni elementi in comune con il contratto di locazione, se ne differenzia nettamente, oltre che per alcune peculiarità giuridiche, anche in relazione ad una diversa funzione economica. Tuttavia, da un punto di vista civilistico si applicano, ove compatibili, le disposizioni relative al contratto di locazione.²¹⁵

Mediante il contratto di locazione finanziaria di un'unità da diporto, una società di leasing (locatore) acquista un'unità da diporto prescelta dal cliente (conduttore o utilizzatore) e gliela concede in uso per un determinato periodo di tempo, dietro il pagamento di un canone periodico. Dopo il versamento dell'ultimo canone l'utilizzatore ha la facoltà di riscattare l'unità da diporto versando un corrispettivo predeterminato oppure può recedere dal contratto non riscattando il bene che rimane in questo caso di proprietà della società di leasing.

Le unità da diporto utilizzate a titolo di locazione finanziaria con facoltà di acquisto sono iscritte a nome del locatore con specifica annotazione sul registro di iscrizione e sulla licenza di navigazione del nominativo dell'utilizzatore e della data di scadenza del relativo contratto.²¹⁶

Il contratto di locazione finanziaria delle imbarcazioni e delle navi da diporto al pari di quello di semplice locazione, deve essere redatto per iscritto a pena di nullità, ma senza obbligo di tenuta a bordo in originale o in copia conforme.²¹⁷ In caso di violazione di disposizioni di natura amministrativa, l'utilizzatore a titolo di locazione finanziaria è obbligato in solido con l'auto-

re della violazione al pagamento della somma da questi dovuta, se non prova che la navigazione è avvenuta contro la sua volontà. In nessun caso è obbligata al pagamento delle sanzioni la società di leasing che giuridicamente è proprietaria dell'unità da diporto.²¹⁸

Per quanto riguarda la responsabilità civile, l'utilizzatore dell'unità da diporto presa in locazione finanziaria è responsabile in solido con il conducente, mentre, come nel caso precedente, non è in alcun modo responsabile la società di leasing.²¹⁹

In sostanza il contratto di locazione finanziaria ha la natura di un finanziamento concesso dalla società di leasing all'utilizzatore per fargli ottenere l'uso di un bene che tuttavia giuridicamente rimane di proprietà della società di leasing stessa fino all'eventuale riscatto finale da parte dell'utilizzatore che determina la cessione del bene.²²⁰

215. Artt. 1571 e seguenti del Codice Civile.

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

217. Art. 47 del D. Lgs. n. 171/2005

218. Art. 53, comma 5, del D. Lgs. n. 171/2005

219. Art. 40, comma 2, del D. Lgs. n. 171/2005

220. Art. 15 della Sesta Direttiva, n. 77/388, ora articolo 148 della Direttiva 2006/112.

II.1.6. Il leasing nautico

Per quanto riguarda il trattamento agli effetti dell'IVA dei contratti di locazione, di locazione finanziaria e di noleggio di unità da diporto occorre tenere conto di un aspetto relativo al presupposto territoriale dell'IVA che di fatto può dar luogo ad una riduzione del carico fiscale sui canoni da pagarsi al conduttore.

Il trattamento fiscale in esame, con specifico riferimento alla locazione finanziaria di unità da diporto, è stato introdotto in analogia ad un sistema simile adottato per la prima volta in Francia ed è conosciuto nella pratica come "leasing francese". Come si detto in relazione al presupposto territoriale dell'IVA²²¹, le prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto, e pertanto anche di unità da diporto, rese da soggetti domiciliati o residenti in Italia, sono escluse dal campo di applicazione dell'imposta se utilizzate fuori dal territorio, comprese le acque territoriali, dell'Unione Europea.²²²

Conseguentemente, 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 italiana ed un qualsiasi soggetto italiano o estero, l'IVA si applica solo in relazione all'utilizzo che di tale unità sia stato fatto entro le acque territoriali dell'Unione Europea.

Ciò significa che se, ad esempio, l'unità da diporto viene utilizzata esclusivamente fuori dalle acque territoriali comunitarie i canoni di leasing, di locazione o di noleggio non sono imponibili ad IVA e, di converso, se il suo utilizzo avviene esclusivamente all'interno delle acque territoriali comunitarie, l'IVA è dovuta sull'intero importo dei canoni stessi.

Qualora, come normalmente avviene, vi è un utilizzo misto dell'unità da diporto, dentro e fuori le acque territoriali comunitarie, la società di leasing (oppure il locatore o il noleggiante), deve applicare l'IVA sui canoni di leasing, di locazione o noleggio in proporzione al periodo di permanenza nelle acque territoriali comunitarie rispetto alla durata totale della locazione, anche finanziaria, o del noleggio.

Qualora non vi siano prove certe in ordine all'effettivo utilizzo dell'unità da diporto, e risulti quindi difficoltoso valutare l'effettiva permanenza della stessa fuori delle acque territoriali comunitarie, è stato ammesso in via amministrativa che le società di leasing, o i locatori o i noleggianti, possono procedere ad una determinazione di tale permanenza sulla base di percentuali stabilite forfetariamente in relazione al tipo di propulsione (motore o vela) ed alla lunghezza dell'unità da diporto.²²³

Ciò significa che in tale ipotesi l'aliquota IVA applicabile è sempre quella normale del 20%, ma viene applicata su una base imponibile minore. Si verifica in tal modo una riduzione del carico effettivo dell'IVA.

Se l'effettivo utilizzo dell'unità da diporto fuori dalle acque territoriali comunitarie è superiore a quello risultante dalla forfetizzazione è possibile considerare la percentuale effettiva di esclusione da IVA dei canoni corrisposti dall'utilizzatore anziché la percentuale fissata forfetariamente. In tal caso peraltro l'onere della prova di tale maggiore percentuale esclusa da imposta, e quindi del maggior periodo passato fuori dalle acque territoriali, spetta all'utilizzatore.

La percentuali di forfetizzazione sono indicate nella seguente tabella, che riporta anche la percentuale del canone soggetta ad IVA nonché il carico fiscale effettivo dell'IVA sui

221. Si veda par. I.2.3.

222. Art. 7, comma 4, lett. f), del D.P.R. n. 633/1972, modificato dall'art. 48 della Legge 21 novembre 2000 n. 342.

223. Agenzia delle Entrate, circ. 7 giugno 2002 n. 49 che modifica la precedente circolare 2 agosto 2001, n. 76/E.

canoni per ciascun tipo di unità da diporto:

Tipologia	% Canone soggetto IVA	Carico Fiscale
unità a motore o a vela oltre 24 m.	30%	6%
unità a vela tra i 20,01 ed i 24,00 m. ed unità a motore tra i 16,01 e i 24 m.	40%	8%
unità a vela tra i 10,01 e i 20 m. ed unità a motore tra i 12,01 e i 16 m.	50%	10%
unità a vela fino a 10 m. ed unità a motore tra i 7,51 e i 12 m. se iscritte nel registro imbarcazioni ²²⁴	60%	12%
unità a motore fino a 7,50 m. se iscritte nel registro imbarcazioni	90%	18%
unità abilitate solo alla navigazione in acque protette	100%	20%

Per quanto riguarda il riscatto (cioè il corrispettivo per l'acquisto) dell'unità da diporto al termine del contratto di leasing, esso non è soggetto ad alcuna riduzione della base imponibile dell'IVA in quanto non ha la natura di canone, bensì quella di corrispettivo di una cessione.

Qualora il contratto di leasing, come pure i contratti di locazione o di noleggio, sia stipulato in relazione ad unità da diporto adibite ad un uso commerciale, compresi gli yacht commerciali, ferma restando l'esclusione dal campo d'applicazione dell'IVA della parte dei canoni presumibilmente afferenti il periodo di permanenza fuori dalle acque territoriali comunitarie, la restante parte dei canoni, come pure l'importo del riscatto finale del bene, de-

vono considerarsi rientranti nel campo di applicazione dell'IVA, sia pure come operazioni non imponibili.

Qualora invece il contratto di leasing, come pure i contratti di locazione o di noleggio, sia stipulato in relazione ad unità da diporto adibite ad uso privato, ferma restando l'esclusione dal campo d'applicazione dell'IVA della parte dei canoni che si presume riguardare il periodo di permanenza fuori delle acque territoriali comunitarie, la restante parte di tali canoni, come pure l'importo del riscatto finale del bene, deve ritenersi soggetta ad IVA con l'aliquota normale del 20%.

La delineata tassazione del leasing si dimostra molto conveniente soprattutto per i privati o comunque per coloro che non possono portare l'IVA in detrazione, siano essi italiani o stranieri. Anche questi ultimi possono beneficiare del trattamento suddetto purché la società di leasing sia italiana.

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

II.1.7. Acquisto in leasing di unità da diporto da costruirsi o in costruzione

Non è infrequente il caso in cui un contratto di leasing abbia per oggetto un'unità da diporto non ancora costruita o in via di costruzione. Spesso avviene che il futuro utilizzatore di tale unità stipuli un contratto d'appalto con un cantiere per la costruzione di uno yacht ad uso privato o ad uso commerciale e che successivamente la società di leasing subentri in tale contratto. In relazione a tali fattispecie si pongono diversi problemi ai fini dell'IVA. Per quanto riguarda il regime IVA applicabile ai corrispettivi relativi al contratto

224. Condizione necessaria al fine della stipula di un contratto di locazione finanziaria è l'iscrizione dell'imbarcazione nel registro delle imbarcazioni da diporto. La Legge n. 172/2003 prevede che sia possibile non iscriverla al registro se l'unità è 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.

d'appalto che il cantiere ha stipulato direttamente con società di leasing ovvero che il cantiere ha stipulato con il futuro utilizzatore, valgono le stesse regole precedentemente esposte in relazione all'acquisto di un'unità da diporto, cioè la non imponibilità IVA se l'unità da diporto è adibita ad uso commerciale e l'imponibilità con la normale aliquota del 20% se essa è adibita ad uso privato.²²⁵ Ai corrispettivi per l'appalto relativo alla costruzione di un bene si applica infatti lo stesso regime IVA previsto per la cessione del bene stesso.²²⁶

Da notare inoltre che anche la società di leasing può fruire della non imponibilità IVA di cui potrebbe fruire l'utilizzatore o locatario. Infatti la natura finanziaria del contratto di leasing è tale da attribuire al locatario i benefici derivanti dal bene locato ed i relativi rischi, tanto da poter considerare il locatario come il soggetto che ha il potere di disporre del bene come proprietario. In proposito la Corte di Giustizia delle Comunità Europee, come già ricordato²²⁷, ha stabilito che la nozione di cessione di beni ai fini IVA non si riferisce al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale bensì comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra a disporre di fatto di tale bene come se fosse proprietario.

In relazione ai pagamenti del corrispettivo, compresi anticipi ed eventuali stati d'avanzamento, fatti dalla società di leasing nei confronti del cantiere, essi rientrano nell'ambito del contratto di leasing in quanto finanziariamente rimborsati mediante i canoni di leasing dovuti dopo la consegna del bene. Pertanto essi sono soggetti ad IVA se la costruenda unità da diporto sia destinata ad un uso privato mentre possono fruire della non imponibi-

lità da imposta qualora la detta unità sia destinata ad un uso commerciale.

Naturalmente, al fine di poter applicare il regime di non imponibilità il cantiere dovrà ottenere la prova che l'unità da diporto sia destinata ad un uso commerciale e ciò potrà risultare solo dall'iscrizione ai registri marittimi o al Registro Internazionale. Pertanto in caso di unità da diporto in corso di costruzione, il regime di non imponibilità non potrà essere applicato alle fatture di acconto fermo restando la possibilità della rettifica in diminuzione ai sensi dell'articolo 26 del D.P.R. n. 633 del 1972 a seguito dell'avvenuta iscrizione nei predetti registri.

II.2. Il noleggio di unità da diporto

II.2.1. Il contenuto del contratto di noleggio di unità da diporto

Il contratto tipico normalmente utilizzato per mettere a disposizione di terzi un'unità da diporto con equipaggio è il noleggio del quale esaminiamo qui di seguito alcuni aspetti civilistici e fiscali.²²⁸

Il noleggio di unità da diporto è il contratto con il quale una delle parti (noleggiante), si obbliga, dietro corrispettivo, a mettere a disposizione dell'altra (noleggiatore), l'unità da diporto per un determinato periodo a scopo ricreativo, in zone marine o acque interne di sua scelta, da fermo o in navigazione, alle condizioni stabilite dal contratto.²²⁹ A differenza di quanto avviene nel caso di locazione, anche finanziaria, di una unità da diporto, nel caso di noleggio, l'unità noleggiata rimane nella disponibilità del noleggiante, alle cui dipendenze resta anche l'equipaggio.

225. Si veda par. 1.2.6.

226. Art. 16, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972.

227. Sentenza 6 febbraio 2003, Causa C-185/01. Si veda par. 1.2.7.

228. Per quanto riguarda il noleggio degli yacht commerciali si veda il successivo capo II.3.

229. Art. 47, comma 1, del D. Lgs. n. 171/2005.

Il contratto di noleggio o di sub-noleggio delle imbarcazioni e delle navi da diporto deve essere redatto per iscritto a pena di nullità e deve essere tenuto a bordo in originale o in copia conforme.²³⁰ Il noleggiante è obbligato a mettere a disposizione del noleggiatore l'unità da diporto in perfetta efficienza, armata ed equipaggiata convenientemente, completa di tutte le dotazioni di sicurezza, munita dei prescritti documenti e coperta dall'assicurazione per la responsabilità civile estesa favore del noleggiatore e dei passeggeri per gli infortuni e i danni subiti in occasione o in dipendenza del contratto di noleggio, in conformità alle disposizioni ed ai massimali previsti per la responsabilità civile.²³¹

Nel noleggio di unità da diporto, salvo che sia stato diversamente pattuito contrattualmente tra le parti, il noleggiatore deve provvedere al combustibile, all'acqua ed ai lubrificanti necessari per il funzionamento dell'apparato motore e degli impianti ausiliari di bordo per la durata del contratto.

Il contratto di noleggio, pur avendo qualche caratteristica in comune con il contratto di locazione, se ne differenzia nettamente per alcune diverse connotazioni giuridiche.

Il contratto di locazione si risolve nel mero trasferimento della disponibilità dell'unità da diporto a favore del conduttore il quale si assume ogni onere e rischio connesso con la navigazione. Il locatore quindi consegue un corrispettivo ma rimane estraneo all'utilizzo dell'unità di navigazione, che pertanto potrebbe essere utilizzata anche per finalità non strettamente ricreative.

Viceversa, con il contratto di noleggio, il noleggiante, in corrispettivo del nolo pattuito, si obbliga a compiere con l'unità da diporto una determinata navigazione ordi-

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

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

11.2.2. Regime IVA dell'acquisto di unità da diporto per attività di noleggio

Si è detto come il Codice della Nautica da Diporto riconosca espressamente la possibilità che un'unità da diporto sia adibita dal proprietario o armatore, persona fisica o giuridica, allo svolgimento di un'attività di noleggio nei confronti di altri soggetti, venendosi in tal modo a configurare l'esercizio di un'attività commerciale.²³² Perché ciò avvenga il proprietario o armatore deve essere iscritto alla Camera di Commercio nel registro delle imprese come ditta individuale o come società aventi come oggetto la detta attività di noleggio nel settore nautico. Inoltre l'utilizzazione dell'unità da diporto per un'attività di noleggio deve essere annotata nei registri marittimi d'iscrizione specificando il nome del proprietario o armatore, l'attività svolta nonché gli estremi della loro iscrizione nel registro delle imprese. Tali dati devono essere anche annotati sulla licenza di navigazione.²³³

Le unità da diporto ad uso commerciale possono essere utilizzate esclusivamente per le attività cui sono adibite.²³⁴

In altre parole non è ammesso che un privato svolga, neppure in maniera occasionale un'attività di noleggio di unità da diporto. Qualora l'attività di noleggio di unità da

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

231. Art. 48 del D. Lgs. n. 171/2005.

232. Art. 2, comma 1, del D. Lgs. n. 171/2005. Si veda in proposito il par. 1.1.1.

233. Art. 16 del D. Lgs. n. 171/2005. Si veda in proposito il par. 11.1.2.

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

diporto venga esercitata senza l'osservanza delle suddette formalità è prevista l'applicazione di sanzioni amministrative.²³⁵

Si è già detto come, in ottemperanza alla Sesta Direttiva Comunitaria che prevedeva un regime di non imponibilità IVA per le cessioni di navi adibite all'esercizio di attività commerciali²³⁶, anche il legislatore italiano del decreto istitutivo dell'IVA n. 633 del 1972 sancì la non imponibilità IVA per tali cessioni. Inoltre, al fine di sottolineare il necessario requisito della commercialità, il legislatore esclude specificamente dal regime di non imponibilità le unità diporto di cui alla L. n. 50 del 1971 per le quali all'epoca non era prevista la possibilità di un utilizzo commerciale.

In ragione della successiva evoluzione della nozione di navigazione da diporto, estesa anche all'utilizzo di unità da diporto per fini commerciali, e dell'abrogazione della stessa L. n. 50/1971²³⁷, è stato riconosciuto in via amministrativa²³⁸, che il regime della non imponibilità torna applicabile anche alla cessione di unità da diporto purché esse siano adibite specificamente ed esclusivamente ad attività commerciali, compreso il noleggio.²³⁹

A maggior ragione, il regime di non imponibilità deve ritenersi applicabile agli yacht commerciali iscritti o da iscrivere al Registro Internazionale in quanto gli stessi per definizione non possono che svolgere un'attività commerciale.

Qualora infine l'acquisizione delle unità da diporto per un'attività di noleggio delle stesse sia effettuata tramite una società di leasing, permane il regime di non imponibilità anche se il venditore emetterà fattura nei confronti della stessa, ciò tuttavia a condizione però che l'utilizzatore fornisca al venditore la detta documentazione.

II.2.3. Regime IVA dei canoni di noleggio

In via amministrativa è stato precisato che il regime di non imponibilità dei canoni di noleggio trova applicazione non in termini oggettivi, ma in dipendenza di precisi requisiti soggettivi che connotano l'attività svolta dal soggetto che ha preso a noleggio l'unità da diporto.

Si è in proposito notato come la non imponibilità costituisce un beneficio concesso affinché, nell'ambito dei traffici internazionali, non risultino gravati dall'imposta i diversi passaggi tra gli operatori commerciali. Ne consegue che, nel caso in cui le operazioni di noleggio di unità da diporto siano effettuate nei confronti di privati, oppure nei confronti di imprese che le utilizzino per finalità ludiche, sportive, ricreative o comunque non riconducibili all'esercizio di attività commerciali (incluso l'utilizzo per l'insegnamento della navigazione da diporto, per attività sportive o quale unità di appoggio per immersioni subacquee), i relativi canoni sono soggetti ad imposta, con l'applicazione dell'ordinaria aliquota del 20%.

Tale interpretazione non è in contrasto con la possibilità che la stessa unità da diporto noleggiata per uso privato, sia stata acquistata in regime di non imponibilità IVA. Infatti il noleggiante che l'ha acquistata ne ha fatto un uso commerciale, mentre altrettanto non può dirsi per il noleggiatore il quale viceversa ne ha fatto un uso privato.

Come illustrato a proposito del leasing nautico²⁴⁰, la riduzione della base imponibile dovuta all'esclusione da IVA per il periodo trascorso, o che si presume trascorso, fuori dalle acque territoriali comunitarie, vale anche nel caso di noleggio di unità da diporto, a nulla rilevando che l'uso delle stesse sia privato o commerciale.

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

236. Art. 15 della Sesta Direttiva del Consiglio n. 77/388, ora articolo 148 della Direttiva 2006/112.

237. Art. 66, comma 1, lett.e) della L. 18.7.2005.

238. Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.94/E del 27 marzo 2002.

239. Art.3 della L. n. 172/2003.

240. Si veda par. II.1.6.

11.2.4. Regime IVA ed accise per il rifornimento di unità da diporto oggetto di contratti di noleggio

Sulla base alla sostanziale differenza sul piano civilistico tra locazione e noleggio, l'Agenzia delle Entrate e quella delle Dogane hanno differenziato il trattamento fiscale relativo al rifornimento di prodotti petroliferi per unità da diporto, a seconda che esse siano oggetto di contratti di noleggio ovvero di contratti di locazione.

L'Agenzia delle Dogane, in particolare, ha precisato che la fornitura di prodotti petroliferi non è soggetta ad accisa²⁴¹ 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 locazione.²⁴²

L'agevolazione è inoltre limitata alle unità da diporto dotate dell'apposito libretto di controllo²⁴³.

Le modalità da osservare per l'impiego di prodotti petroliferi in esenzione da accisa sono le seguenti²⁴⁴:

- presentazione del libretto di controllo nel quale devono essere annotati gli imbarchi ed i consumi dei prodotti petroliferi agevolati;
- compilazione di apposito "memorandum" debitamente numerato, datato e firmato dall'esercente l'impianto di erogazione e dal comandante o marittimo dell'imbarcazione rifornita;
- indicazione sul memorandum delle seguenti indicazioni:
 - generalità dell'esercente l'impianto di distribuzione;
 - estremi dell'imbarcazione rifornita;

- quantitativo e caratteristiche del prodotto rifornito;
- dichiarazione di avere effettuato le prescritte annotazioni sul libretto di controllo dell'imbarcazione rifornita.

Per quanto di sua competenza l'Agenzia delle Entrate ha stabilito, con specifico riguardo alle operazioni di rifornimento di prodotti petroliferi (bunkeraggio) a bordo di unità da diporto oggetto di contratti di noleggio, che le stesse sono da considerare non imponibili ad IVA²⁴⁵, così come previsto per le navi commerciali²⁴⁶, mentre altrettanto non vale per le unità da diporto oggetto di contratti di locazione.

E' stato inoltre precisato che, per rientrare nel regime di non imponibilità IVA in questione, i proprietari noleggianti devono assolvere agli specifici adempimenti amministrativi e contabili previsti per l'imbarco di prodotti petroliferi agevolati tra i quali la dotazione del citato libretto di controllo.

Inoltre le unità da diporto noleggiate devono essere effettivamente utilizzate per l'esercizio di un'attività di noleggio, nel senso che deve risultare una diretta correlazione fra i contratti di noleggio stipulati, le relative fatture registrate e gli acquisti di prodotti petroliferi agevolati, debitamente annotati sul citato libretto di controllo.

E' stato infine chiarito che per una corretta individuazione delle unità da diporto adibite ad attività di noleggio occorre fare riferimento agli obblighi di registrazione in vigore per le stesse. In particolare, per le navi e le imbarcazioni da diporto è necessaria l'annotazione nei registri di iscrizione e sulla licenza di navigazione dell'utilizzo del bene per finalità di noleggio.

Per quanto riguarda i natanti da diporto che non sono soggetti all'obbligo di iscrizione

241. Punto 3 del D. Lgs. n. 504/1995. Per le modalità da osservare dispone il D.M. 16 novembre 1995, n. 577.

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

243. Art. 4, comma 3, lett. a), del D.M. n. 577/1995.

244. D.M. 16 novembre 1995, n. 577.

245. Agenzia delle entrate, risoluzione del 21 marzo 2002, n. 94.

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

nei registri marittimi, chi esercita l'attività di noleggio, oltre ad assolvere all'obbligo di iscrizione alla Camera di Commercio nel registro delle imprese come ditta individuale o come società avente per oggetto un'attività commerciale nel settore nautico, deve comprovare di essere in possesso dell'autorizzazione rilasciata dalla locale autorità marittima all'impiego dei natanti mediante contratti di noleggio.

II.3 Il noleggio di navi destinate a finalità turistiche (yacht commerciali)

II.3.1. Caratteristiche necessarie per l'iscrizione di navi nel Registro Internazionale

Il cosiddetto Registro Internazionale venne istituito per l'immatricolazione delle navi mercantili in senso stretto, quelle cioè impiegate in attività commerciali di trasporto marittimo di beni o persone.²⁴⁷

Prima delle modifiche apportate dalla nuova legge sulla nautica²⁴⁸, nel Registro Internazionale potevano essere iscritte, a seguito di specifica autorizzazione del Ministero dei Trasporti soltanto le navi adibite esclusivamente a traffici commerciali internazionali²⁴⁹ con un'espressa esclusione per le unità da diporto.²⁵⁰

La nuova legge sulla nautica ha consentito l'iscrizione nel Registro Internazionale alle navi che presentino le seguenti caratteristiche:

- che siano adibite in navigazione internazionale esclusivamente al noleggio per finalità turistiche.

In nessun caso il possesso o l'utilizzo ai fini commerciali di una nave da diporto, avente le caratteristiche suddette, obbliga l'armatore, italiano o straniero, ad iscriverla nel Registro Internazionale, e ciò anche se la nave viene utilizzata mediante contratti di noleggio con finalità turistiche.

Come si è detto, denominiamo "yacht commerciali" le navi che, avendo le caratteristiche sopra indicate, siano state iscritte al Registro Internazionale, mentre le navi non iscritte in tale Registro, pure in presenza delle dette caratteristiche, vengono denominate semplicemente "navi da diporto". L'iscrizione delle navi nel Registro Internazionale comporta, come conseguenza, che le stesse:

- siano abilitate al trasporto di passeggeri per un numero non superiore a 12, escluso l'equipaggio;
- siano munite di certificato di classe da parte di uno degli organismi oggi riconosciuti in Italia (ABS, BV e RINA e GL);
- siano sottoposte alle specifiche norme tecniche e di conduzione previste dal Regolamento di sicurezza.²⁵¹

La possibilità di immatricolazione nel Registro Internazionale degli yacht commerciali comporta l'applicabilità di tutta una serie di agevolazioni di carattere fiscale e contributivo di rilevante importanza una volta riservate esclusivamente alla marina mercantile. L'iscrivibilità degli yacht commerciali al Registro Internazionale è stata subordinata alla pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale del Regolamento di Sicurezza recante le norme tecniche e di conduzione degli stessi.²⁵² La pubblicazione del regola-

247. Art. 1, comma 1, del D. Lgs. n. 30 dicembre 1997, n. 457, convertito dalla L. 20 febbraio 1998, n. 30.

248. Ci riferiamo alla L. 8 luglio 2003, n. 172, contenente "Disposizioni per il riordino ed il rilancio della nautica da diporto" con la quale è stata, tra l'altro, profondamente modificata la L. 11 febbraio 1971, n. 50, contenente "Norme sulla navigazione da diporto".

249. Art. 1, comma 1, del D. Lgs. n. 457/1997 convertito in L. n. 30/1998.

250. Art. 1, comma 3, del D. Lgs. n. 457/1997, convertito in L. n. 30/1998.

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

mento recante le norme tecniche di sicurezza è avvenuta in data 7 giugno 2005.²⁵³ Le norme sulla conduzione sono state inserite in un separato regolamento la cui pubblicazione è avvenuta in data 5 luglio 2005.²⁵⁴ A partire da tale ultima data è possibile l'iscrizione degli yacht commerciali nel Registro Internazionale e quindi l'applicazione delle agevolazioni fiscali e contributive previste dalla legge.

Gli yacht commerciali sono armati di norma con equipaggio di due persone, più il comandante, tutti di nazionalità italiana o di altro Stato membro della UE. Qualora lo ritenga necessario, il comandante può aggiungere all'equipaggio componenti di altra nazionalità.²⁵⁵

Agli yacht commerciali non si dovrebbe applicare la limitazione concernente i servizi di cabotaggio, che rimane viceversa valida per le altre navi iscritte nel Registro Internazionale.²⁵⁶ Tale limitazione consiste nella impossibilità di effettuare più di sei viaggi mensili ovvero viaggi ciascuno con percorrenza superiore alle 100 miglia marine a determinate condizioni.

In merito alla caratteristica per cui gli yacht commerciali sono "navi adibite in navigazione internazionale esclusivamente al noleggio per finalità turistiche" è opportuno formulare alcune osservazioni che peraltro andranno poi verificate sulla base delle interpretazioni ufficiali che verranno eventualmente fornite sull'argomento.

L'avverbio "esclusivamente" è riferito soltanto all'impiego mediante noleggio per finalità turistiche e non anche alla navigazione internazionale. Le navi in questione non devono pertanto necessariamente essere adibite in modo esclusivo alla navigazione internazionale. Neppure sembra necessario che le navi in questione siano uti-

lizzate "prevalentemente" in navigazione internazionale, dal momento che questo avverbio non si trova nella legge.

Sembra viceversa più corretto interpretare la caratteristica in esame nel senso che le navi adibite alla navigazione internazionale sono quelle che presentano i requisiti tecnici di sicurezza che le abilitino ai tipi di navigazione previsti dal Regolamento di Sicurezza, cioè tanto la navigazione internazionale normale, quanto la navigazione a corto raggio.²⁵⁷

Per navigazione internazionale normale si intende una navigazione che si svolge tra porti appartenenti a Stati diversi in qualsiasi tratto di mare ed a qualsiasi distanza dalla costa.

Per navigazione internazionale a corto raggio si intende una navigazione che si svolge entro 60 miglia da porti di rifugio appartenenti a Stati diversi in qualsiasi tratto di mare o, se autorizzate dall'Amministrazione, entro 90 miglia da un porto di rifugio su rotte sicure.

Qualora uno yacht commerciale venga utilizzato per dimostrazioni o prove ovvero sia spostato da un porto ad un altro porto da cui deve iniziare un contratto di noleggio, non si ritiene che venga meno il requisito della destinazione esclusiva al noleggio per finalità turistiche.

L'utilizzazione di uno yacht commerciale di proprietà di una società o ente da parte di soci o associati non dovrebbe dar luogo a rilievi di sorta ove sia stato stipulato un regolare contratto di noleggio ed ove i canoni pagati siano quelli di mercato.

Peraltro la circostanza che i canoni pagati non siano inferiori al valore normale comporta anche l'esclusione dell'esistenza di una società di comodo e delle conseguenze fiscali che ne derivano.²⁵⁸

252. L'art. 3, comma 3, della L. n. 172/2003.

253. Decreto 5 aprile 2005, n. 95 del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti recante norme tecniche per le navi destinate esclusivamente al noleggio per finalità turistiche, pubblicato n. 130 del 7 giugno 2005.

254. Decreto 10 maggio 2005, n. 121 del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti recante l'istituzione e la disciplina dei titoli professionali del diporto, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 154 del 5 luglio 2005.

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

256. Art. 1, comma 5, del D.L. n. 457/1997 convertito in L. n. 30/1998.

257. Art. 3 del D.M. n. 95/2005.

Non sembra infine che una società estera che possieda uno yacht commerciale debba necessariamente possedere una stabile organizzazione in Italia, circostanza che è espressamente esclusa per le navi da diporto anche se date a noleggio.²⁵⁹

In assenza di un preciso obbligo in tal senso l'esistenza di una stabile organizzazione deve essere verificata sulla base della normativa fiscale. In linea di massima una stabile organizzazione è determinata dall'esistenza sul territorio dello Stato di una succursale, di un ufficio, di un officina o di un laboratorio.²⁶⁰

II.3.2. Procedura per l'iscrizione al Registro Internazionale

Il Registro Internazionale è attualmente diviso in tre sezioni nelle quali sono iscritte rispettivamente:²⁶¹

- le navi che appartengono a persone fisiche o giuridiche o enti italiani o di altri paesi dell'Unione Europea²⁶²;
- le navi provenienti da un registro straniero non comunitario appartenenti a persone fisiche o giuridiche o enti stranieri non comunitari i quali assumano direttamente l'esercizio della nave attraverso una stabile organizzazione sul territorio nazionale²⁶³;
- le navi che appartengono a soggetti non comunitari in regime di sospensione da un registro straniero non comunitario a seguito di locazione a scafo nudo a soggetti giuridici italiani o di altri Paesi della UE.²⁶⁴

Per l'iscrizione nel Registro Internazionale devono essere presentati i seguenti documenti:

- titolo di proprietà;

- certificato di stazza;
- certificato di cancellazione in caso di provenienza da registro estero;
- il passavanti provvisorio.

La cancellazione dal precedente Registro deve essere ottenuta anche in caso di trasferimento da altro registro italiano (e cioè dal Registro delle navi da diporto al Registro Internazionale).

Chi vuole iscrivere la nave da diporto nel Registro Internazionale deve ottenere l'approvazione del nome e l'assegnazione del nominativo internazionale, ove non ne sia già munita.

Il procedimento per l'iscrizione al Registro Internazionale consta di due fasi:

- un procedimento per l'autorizzazione ministeriale;
- un procedimento di iscrizione presso una Direzione marittima che detiene il Registro.

L'autorizzazione ministeriale viene rilasciata tenuto conto degli appositi contratti collettivi sottoscritti dalle organizzazioni sindacali dei datori di lavoro e dei lavoratori del contratto di arruolamento dei comandanti e dell'equipaggio di navi commerciali²⁶⁵.

Con la possibilità prevista dalla nuova legge sulla nautica, di iscrivere gli yacht commerciali nel Registro Internazionale, sono state apportate molte deroghe alla disciplina stabilita per le altre navi commerciali.

Tali deroghe riguardano in particolare:

- la possibilità di eseguire servizi di cabotaggio senza limitazioni (il che implica che la navigazione potrebbe in teoria avvenire soltanto nelle acque territoriali italiane);

258. Si veda par. I.2.6.

259. Si veda par. I.1.4.

260. Vanno peraltro considerate le disposizioni delle doppie imposizioni nonché, in mancanza, il disposto dell'art. 162 del T.U.I.R.

261. Art. 1, comma 2, del D.L. n. 457/1997, convertito in L. n. 30/1998.

262. Art. 143, comma 1, lett. a), Codice della Navigazione.

263. Art. 143, comma 1, lett. b), Codice della Navigazione.

264. Art. 145, comma 5, Codice della Navigazione.

265. Il CCNL, previsto dalla legge sul Registro Internazionale, è valido per i marittimi imbarcati sulle unità iscritte in tale registro, siglato il 17 luglio 2007 e con decorrenza dal 1° agosto 2007, avrà durata quadriennale per la parte normativa e biennale per quella economica.

- le diverse norme tecniche relative alla sicurezza nonché al personale imbarcato;
- la non necessità di una stabile organizzazione nell'ipotesi di soggetti esteri proprietari della nave;

L'esistenza di tutte queste diversità parrebbe richiedere una diversa regolamentazione per l'iscrizione nel Registro Internazionale degli yacht commerciali.

Tali problemi, con specifico riferimento alle procedure di immatricolazione degli yacht commerciali, nel Registro Internazionale, dovranno essere esaminati e risolti dalla competente Direzione Generale del Ministero dei Trasporti.

II.3.3.

Le norme tecniche di sicurezza

Le norme tecniche di sicurezza sono contenute in un apposito decreto ministeriale (Regolamento di Sicurezza).²⁶⁶ Il campo di applicazione del Regolamento di Sicurezza è riferito esclusivamente agli yacht commerciali nuovi ed esistenti, battenti bandiera italiana, ed iscritti al Registro Internazionale.²⁶⁷

Le disposizioni previste nel Regolamento non si applicano alle navi da diporto anche se le stesse vengano utilizzate mediante contratti di noleggio. Ciò significa che gli yacht commerciali non sono considerati una sottospecie delle navi da diporto, ma costituiscono a tutti gli effetti delle navi commerciali soggette, per quanto non specificamente derogato, al Codice della Navigazione ed alle relative norme attuative, alla legge istitutiva del Registro Internazionale ed alle altre leggi speciali per le navi commerciali.

I requisiti tecnici di sicurezza degli yacht commerciali riguardano le seguenti materie:

- costruzione e robustezza;
- requisiti relativi alle linee di massimo carico;
- compartimentazione e stabilità;
- protezione contro gli incendi;
- mezzi di salvataggio;
- radiocomunicazioni e apparecchiature di navigazione;
- gestione della sicurezza del lavoro a bordo;
- prevenzione dell'inquinamento marino;
- gestione della sicurezza delle navi.

Il Regolamento di Sicurezza fornisce per ciascuna delle dette materie i raggugli di natura tecnica dei quali è obbligatoria l'osservanza.

Vengono inoltre precisati i tipi di controlli che consistono nelle seguenti visite:

- visita iniziale, prima dell'immissione nell'esercizio dell'attività di noleggio per finalità turistiche o, per le navi esistenti, prima dell'ottenimento dei certificati di sicurezza;
- visite di rinnovo, ogni anno;
- visite occasionali quando se ne verifichi la necessità.²⁶⁸

Il Regolamento di Sicurezza specifica il contenuto e gli scopi di ciascuna delle visite suddette. I diritti per le visite di accertamento e stazzatura delle navi da diporto e rilascio di certificazioni di collaudo e di stazza sono fissati in 300 euro.

Per le visite periodiche ed occasionali di navi da diporto sono dovuti dei diritti amministrativi.²⁶⁹

Infine il Regolamento di Sicurezza prevede l'obbligo di un certificato di sicurezza per

266. Decreto 4 aprile 2005, n. 95 del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti recante norme tecniche per le navi destinate esclusivamente al noleggio per finalità turistiche.

267. Art. 1 del D.M. n. 95/2005.
268. Art. 5 del D.M. n. 95/2005.

gli yacht commerciali. Esso viene rilasciato per un periodo non superiore a 12 mesi, salvo una proroga per una durata massima di un mese a decorrere dalla data di scadenza del certificato.²⁷⁰

II.3.4. Le norme di conduzione

Le norme di conduzione sono contenute nel regolamento attinente l'istituzione e la disciplina dei titoli professionali del diporto (Regolamento di Conduzione).²⁷¹

Il Regolamento di Conduzione ha un campo di applicazione diverso da quello del Regolamento di Sicurezza. Mentre quest'ultimo riguarda esclusivamente gli yacht commerciali, il Regolamento di Conduzione si applica oltre che agli yacht commerciali, anche al personale imbarcato sulle imbarcazioni e navi da diporto impiegate in attività di noleggio, ferma restando la disciplina in materia di patente nautica per il comando di navi da diporto.²⁷²

Il personale navigante applicato nel diporto deve essere iscritto nelle matricole della gente di mare di prima categoria e deve essere munito di libretto di navigazione.²⁷³

A tale personale si applicano le disposizioni generali per l'immatricolazione della gente di mare.²⁷⁴ Il personale in questione per lo svolgimento di servizi di coperta e di macchina deve essere munito dei seguenti titoli di nuova istituzione:

- Sezione coperta:
 - ufficiale di navigazione del diporto;
 - capitano del diporto;
 - comandante del diporto.
- Sezione macchina:
 - ufficiale di macchina del diporto;

- capitano di macchina del diporto;
- direttore di macchina del diporto.

Il Regolamento di Conduzione specifica in dettaglio i requisiti ed i limiti di abilitazione che occorre possedere per essere in possesso dei titoli sopra indicati.

In particolare vengono stabiliti per ciascun titolo:

- l'età minima richiesta;
- i diplomi scolastici richiesti;
- il periodo minimo di addestramento a bordo;
- l'obbligatoria effettuazione con esito favorevole di corsi abilitanti.

Per una specifica disamina di tali titoli si rinvia al testo del Regolamento.

II.3.5. Non imponibilità IVA delle operazioni relative agli yacht commerciali

Come si è già detto, ai fini dell'IVA sono considerate assimilabili alle esportazioni, e quindi non imponibili, le seguenti operazioni relative a navi destinate all'esercizio di attività commerciali.²⁷⁵

- la cessione;
- la locazione e il noleggio;
- la cessione di apparati motori e componenti nonché di parti di ricambio;
- la cessione di beni destinati a dotazione di bordo;
- le forniture destinate al rifornimento, comprese le somministrazioni di alimenti e di bevande a bordo;
- gli altri servizi relativi alle navi suddette, compreso l'uso di bacini di carenaggio

269. Diritto di 75 Euro. Allegato XVI, Tabella A al D. Lgs. n. 171/2005.

270. Art. 9 del D.M. n. 95/2005.

271. Decreto 10 maggio 2005, n. 121 del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti recante l'istituzione e la disciplina dei titoli professionali del diporto.

272. Art. 4 del D.P.R. 9 ottobre 1997, n. 431. Art. 1 del D.M. n. 121/2005.

273. Art. 3, comma 1, del D.M. n. 121/2005.

274. Libro I, Titolo IV, Capi I e II del regolamento per l'esecuzione del Codice della Navigazione approvato con D.P.R. 15 febbraio 1952, n. 328.

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

nonché quelli relativi alla costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione, trasformazione, assiemaggio, allestimento e arredamento;

- la demolizione.

La non imponibilità a IVA delle operazioni attinenti le unità da diporto adibite a noleggio è stata ammessa in via interpretativa dall'Agenzia delle Entrate²⁷⁶ sia pure con riferimento specifico alla fornitura di carburante.

Poiché gli yacht commerciali sono per definizione navi adibite ad una attività commerciale, il regime di non imponibilità sopra indicato si applica ad essi in forza di legge e non più soltanto in forza di una pronuncia amministrativa.

La non imponibilità IVA trova infine applicazione anche al corrispettivo per il riscatto al termine del contratto di leasing.²⁷⁷

Il.3.6. Esenzione da accisa su prodotti petroliferi

Come già detto precedentemente²⁷⁸, l'Agenzia delle Dogane ha chiarito con propria nota²⁷⁹ che i carburanti impiegati dalle unità da diporto (natanti, imbarcazioni, navi) adibite ad attività di noleggio hanno titolo all'esenzione da accisa.²⁸⁰ Tale esenzione vale anche per gli yacht commerciali. Essi devono essere dotati del libretto di controllo²⁸¹ e devono assolvere tutti gli adempimenti prescritti in modo da consentire agli organi dell'Amministrazione finanziaria di svolgere i controlli sul corretto impiego dei prodotti petroliferi agevolati.

Si ricorda che gli adempimenti da eseguire per l'impiego dei prodotti petroliferi in esenzione da accisa sono i seguenti²⁸²:

- presentazione del libretto di controllo nel quale devono essere annotati gli imbarchi ed i consumi dei prodotti petroliferi agevolati;
- compilazione di apposito "memorandum" debitamente numerato, datato e firmato dall'esercente l'impianto di erogazione e dal comandante o marittimo dell'imbarcazione rifornita;
- indicazione sul memorandum delle seguenti indicazioni:
 - generalità dell'esercente l'impianto di distribuzione;
 - estremi dell'imbarcazione rifornita;
 - quantitativo e caratteristiche del prodotto rifornito;
 - dichiarazione di avere effettuato le prescritte annotazioni sul libretto di controllo dell'imbarcazione rifornita.

Il proprietario o possessore dello yacht

276. Risoluzione 21 marzo 2002, n. 94.

277. Si veda il par. II.1.6.

278. Si veda il par. II.2.4.

279. Risoluzione n. 7206/00 dell'8 febbraio 2001.

280. Punto 3 della Tabella A allegata al Testo Unico approvato con D. Lgs.n. 504/95.

281. Art. 4, comma 3, lett. a) del D.M. n. 577/1995.

282. D.M. 16 novembre 1995, n. 577.

commerciale deve provare che esso è iscritto nel Registro Internazionale. Analoga annotazione deve essere riportata nella licenza di navigazione.

Come già indicato precedentemente, la fornitura di prodotti petroliferi è anche non imponibile agli effetti dell'IVA.²⁸³

II.3.7. Riduzione della base imponibile IRPEF e IRES

Per quanto riguarda le imposte dirette, il reddito derivante dall'utilizzazione di navi iscritte nel Registro Internazionale concorre in misura pari al 20 per cento a formare il reddito complessivo assoggettabile all'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e all'imposta sul reddito delle società (IRES).²⁸⁴

Pertanto le imprese armatrici, individuali o in forma societaria, che svolgono un'attività di noleggio di navi per finalità turistiche iscritte nel Registro Internazionale, possono fruire di un abbattimento della base imponibile dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) o delle società (IRES) pari all'80 per cento del reddito ad essa relativo. Nessuna imposta è ovviamente dovuta in caso di perdite.

Per gli yacht commerciali iscritti nel Registro Internazionale in corso d'anno, la suddetta agevolazione può applicarsi a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio dello stesso anno. Essa pertanto può applicarsi anche in un periodo antecedente l'immatricolazione, sempre che ovviamente esistano in tale periodo le condizioni per l'iscrivibilità dello yacht commerciale nel Registro Internazionale. Nel senso più sopra indicato si è pronunciato in passato il Ministero delle Finanze²⁸⁵ in relazione alla prima iscrizione di navi commerciali nel Registro Internazionale.²⁸⁶

II.3.8. Esclusione dalla base imponibile IRAP

L'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) non è dovuta sul valore della produzione realizzato mediante l'utilizzo di navi iscritte al Registro Internazionale.²⁸⁷

Il decreto istitutivo dell'IRAP considera ex lege esercitata fuori dal territorio dello Stato l'attività di trasporti marittimi realizzati mediante l'utilizzazione di navi iscritte nel Registro Internazionale. Pertanto la quota di valore a questa attribuibile è scomputata dalla base imponibile dell'imposta.²⁸⁸

Analogamente a quanto indicato per IRPEF ed IRES, l'esclusione in parola deve ritenersi operante per tutto l'esercizio in corso all'atto dell'iscrizione nel Registro Internazionale, e quindi anche per i mesi dell'esercizio antecedenti tale iscrizione, sempre che anche per tali mesi ricorrano le condizioni di iscrिवibilità. Nel senso sopra indicato si è pronunciato il Ministero delle Finanze in sede di istruzioni al decreto istitutivo dell'IRAP.²⁸⁹

II.3.9. Credito d'imposta per ritenute IRPEF sulle retribuzioni al personale di bordo

Alle imprese armatrici che esercitano un'attività produttiva di reddito mediante l'utilizzazione di navi iscritte nel Registro Internazionale è attribuito un credito d'imposta in misura corrispondente all'importo delle ritenute a titolo di acconto sul reddito delle persone fisiche dovuta sui redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo corrisposti al personale di bordo imbarcato sulle navi iscritte nel Registro Internazionale, da valere ai fini del versamento delle ritenute stesse.²⁹⁰ Ciò significa in sostanza che col credito d'imposta suddetto viene eliminato l'obbl-

283. Si veda par. II.2.4.

284. Art. 4, comma 2, del D.L. 30 dicembre 1997, n. 457, convertito in L. 27 febbraio 1998, n. 30.

285. Risoluzione n. 23 febbraio 1999, n. 47/E.

286. Art. 4 del D.L. 30 dicembre 1997, n. 457, convertito in L. 27 febbraio 1998, n. 30.

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

288. Art. 12, comma 3, del D. Lgs. n. 171/2005 15 dicembre 1997, n. 446.

289. Circolare 4 giugno 1998, n. 141/E.

290. Art. 4, primo comma, del D.L. n. 457/1997, convertito in L. n. 30/1998.

go del versamento delle ritenute sul lavoro dipendente o sul lavoro autonomo per i compensi corrisposti al personale di bordo. Tale credito d'imposta è infatti utilizzabile in sede di versamento delle ritenute alla fonte operate sui citati redditi di lavoro.

La procedura da seguire per l'utilizzazione del credito d'imposta è la seguente:

- l'impresa armatrice deve operare le ordinarie ritenute alla fonte sui redditi corrisposti al personale imbarcato sulle navi iscritte nel Registro Internazionale, registrando un debito verso l'Erario per il relativo importo;
- l'impresa armatrice deve registrare un credito verso l'Erario in misura pari alle ritenute operate;
- tale credito può compensare il debito verso l'Erario per le ritenute operate e non è pertanto necessario procedere ad alcun versamento di ritenute;
- in sede di compilazione del modello 770 deve essere evidenziato il mancato versamento di ritenute con utilizzo del relativo credito d'imposta.

Naturalmente l'attribuzione del credito d'imposta in esame, anche se costituisce una sopravvenienza attiva, non concorre a formare il reddito dell'impresa armatrice ai fini IRES e IRPEF. Per quanto riguarda l'IRAP, ciò è valido limitatamente ai crediti di imposta maturati per i lavoratori dipendenti. Il credito d'imposta va calcolato con riferimento alle ritenute IRPEF dovute sulle retribuzioni corrisposte con riferimento al periodo in cui il personale risultava effettivamente imbarcato su navi regolarmente iscritte al Registro Internazionale. Pertanto il credito d'imposta non spetta con riferimento all'IRPEF relativa alle retribuzioni di periodi di paga precedenti alla data di iscri-

zione della nave nel suddetto Registro.

Il trattamento agevolativo sopra indicato può essere applicato anche alle ritenute sul TFR purchè esso sia maturato con riferimento al periodo d'imbarco ed al periodo in cui la nave risulta essere iscritta nel Registro Internazionale.

Il credito d'imposta non spetta per le ritenute ed i versamenti relativi alle addizionali (regionale e comunale) all'IRPEF.

Il.3.10. Esonero dai contributi previdenziali e assistenziali per il personale di bordo

Per quanto riguarda i contributi sociali previsti dalle norme interne, le imprese armatrici sono esonerate dall'obbligo del versamento dei contributi previdenziali ed assistenziali, normalmente dovuti per legge sui compensi corrisposti ai dipendenti, in relazione al personale imbarcato su navi iscritte nel Registro Internazionale. Lo stesso personale viene esonerato dal versamento dei contributi previdenziali ed assistenziali per la parte che sarebbe normalmente a suo carico.

Per quanto riguarda l'entrata in vigore del suddetto esonero dovrebbero valere le stesse disposizioni relative alla concessione del credito d'imposta di cui al punto precedente, e quindi esso dovrebbe applicarsi solo in relazione ai periodi di paga successivi all'effettiva iscrizione degli yacht commerciali nel Registro Internazionale.

II.3.11. Esonero da IVA e dazi doganali all'atto dell'importazione di yacht commerciali

I soggetti residenti fuori dalla UE che abbiano intenzione di iscrivere nel Registro Internazionale italiano degli yacht commerciali che precedentemente battevano bandiera di uno Stato extra UE, non sono soggetti all'atto della importazione al pagamento di alcun onere.

Per quanto riguarda l'IVA all'importazione non sono soggette all'imposta le importazioni dei beni non imponibili.²⁹¹ Poiché come si è detto, gli yacht commerciali fruiscono della non imponibilità, ne consegue che per essi anche l'IVA all'importazione non torna applicabile.

Per quanto riguarda i dazi doganali i panfili e le altre navi ed imbarcazioni da diporto o da sport sono esenti da dazi doganali sia che costituiscano imbarcazioni a vela, anche con motore ausiliario, sia che costituiscano imbarcazioni a motore, diverse dai fuoribordo, purchè adibite alla navigazione marittima.²⁹² Pertanto non essendo dovuto per gli yacht commerciali all'atto dell'importazione definitiva in Italia né IVA, né dazi doganali, la procedura per l'importazione dovrebbe quindi costituire una mera formalità.

II.3.12. La tonnage tax per gli yacht commerciali

La tonnage tax è stata introdotta con riforma del T.U.I.R.²⁹³ Essa è divenuta operante il 4 luglio 2005 a seguito della pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale del decreto attuativo necessario per la sua applicazione.²⁹⁴ In sede di prima applicazione la tonnage tax può essere calcolata su tutti i ricavi conseguiti entro la chiusura del perio-

do d'imposta in corso. Pertanto, se il periodo d'imposta coincide con l'anno solare, la tonnage tax può applicarsi, con effetto retroattivo, dal primo giorno dell'anno.²⁹⁵

Trattandosi di un sistema di determinazione del reddito imponibile IRES opzionale e di carattere forfettario, non sono previste specifiche agevolazioni per gli yacht commerciali.

La tonnage tax può essere applicata dalle società per azioni e in accomandita per azioni, dalle società a responsabilità limitata, e dalle società cooperative residenti nel territorio dello Stato nonché agli enti di ogni tipo, residenti o non residenti in relazione al reddito prodotto dalle navi iscritte nel Registro Internazionale che abbiano un tonnellaggio superiore alle 100 tonnellate di stazza netta.

L'applicazione della tonnage tax in luogo della normale determinazione del reddito imponibile deve essere comunicata all'Agenzia delle Entrate entro tre mesi dall'inizio del periodo d'imposta a partire dal quale si intende applicarla. In sede di prima applicazione l'opzione può essere richiesta entro la fine del periodo d'imposta in corso alla data suddetta.²⁹⁶

L'opzione suddetta è irrevocabile per dieci esercizi sociali e può essere rinnovata. Essa deve essere esercitata relativamente a tutte le navi e a tutti gli yacht commerciali gestiti dallo stesso gruppo di imprese alla cui composizione concorrono la società controllante e le società controllate.²⁹⁷

Il reddito imponibile in via forfettaria deve essere calcolato sulla base del reddito giornaliero di ciascuna nave.

La determinazione di tale reddito va fatta moltiplicando la stazza netta della nave per una cifra fissa basata su varie fasce di ton-

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

292. Regolamento CEE n. 1810/2004 della Commissione del 7 settembre 2004 che ha modificato l'Al. 1 del Regolamento CEE n. 2658/87 del Consiglio, parte seconda tabella dei dazi codice NC 8903. Si veda il precedente par. I.3.2.

293. Artt. 155-161 del D.P.R. n. 917/1986, come modificato dal D. Lgs. n. 344/2003.

294. Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 23 giugno 2005.

295. Art. 3 del D.M. 23 giugno 2005.

296. D.M. 23 giugno 2005.

297. Art. 2359 del Codice Civile.

nollaggio netto. Poiché gli yacht commerciali non possono superare 1000 tonnellate di stazza lorda, il reddito va calcolato sulla prima fascia, moltiplicando le tonnellate per 0,0090 euro.

Nel conteggio non devono essere computati i giorni di mancata utilizzazione a causa di operazioni di manutenzione, riparazione ordinaria o straordinaria, ammodernamento e trasformazione della nave. Sono altresì esclusi dal computo dei giorni di operatività quelli nei quali la nave è in disarmo temporaneo.²⁹⁸

Il reddito determinato forfetariamente, concorre, insieme al reddito determinato in modo ordinario, derivante dall'esercizio di attività diverse da quelle che fruiscono del regime di tonnage tax, alla formazione del reddito complessivo. È espressamente prevista la possibilità di dedurre le perdite pregresse secondo il regime ordinario.²⁹⁹

Altra caratteristica significativa del regime forfetario è costituita dall'obbligo di formazione dei cadetti ufficiali, e questo allo scopo di consolidare maggiormente il know-how nazionale.³⁰⁰ Alcuni limiti all'esercizio dell'opzione ed alla sua efficacia sono previsti nel caso di yacht commerciali locati dal contribuente a scafo nudo per un periodo superiore, per ciascuna unità, al 50% dei giorni di effettiva navigazione per ciascun esercizio sociale.³⁰¹

Nel caso di cessione a titolo oneroso di una o più navi relativamente alle quali è efficace l'opzione, l'imponibile, come sopra calcolato, comprende anche la plusvalenza o minusvalenza realizzata. Tuttavia, se la cessione ha per oggetto una nave già in proprietà dell'utilizzatore in un periodo d'imposta precedente all'introduzione della tonnage tax, all'imponibile come sopra calcolato, dovrà aggiungersi la differenza

tra il corrispettivo conseguito ed il costo non ammortizzato dell'ultimo esercizio antecedente a quello di prima applicazione della tonnage tax.

Infine, per quanto attiene gli adempimenti contabili, va ricordato che le spese e gli altri componenti negativi riferiti ad attività o beni da cui derivano ricavi ed altri proventi non compresi nella determinazione forfetaria dell'imponibile, essi devono risultare dalle scritture contabili mediante distinta annotazione.³⁰²

298. Art. 156 del T.U.I.R.

299. Art. 84 del T.U.I.R.

300. Art. 157 comma 3, del T.U.I.R.

301. Art. 157 del T.U.I.R.

302. Art. 12 del D.M. 23 giugno 2005.

A stylized, light-colored map of Italy is overlaid on a dark teal background. The map is composed of white and light blue outlines. In the upper right corner of the map, there are several small white stars, similar to the stars on the Italian flag. The overall aesthetic is clean and modern.

III. **I PORTI TURISTICI** ed i posti barca

III.1. Costruzione e gestione di strutture portuali per la nautica da diporto sul demanio marittimo

III.1.1. Le strutture portuali per la nautica da diporto

Il demanio marittimo, demanio necessario, imprescrittibile ed inalienabile, comprende i porti marittimi naturali, i porti costruiti artificialmente, i porti comunque realizzati in concessione ovvero incamerati dallo Stato dopo la fine della concessione stessa. Gli spazi su cui insistono i porti, di conseguenza, non possono essere ceduti a privati se non in concessione e per un periodo limitato di tempo.

Con la concessione il privato acquisisce il diritto allo sfruttamento, per fini di carattere pubblico, di un determinato spazio demaniale marittimo. La costruzione delle strutture portuali è un tipico caso in cui l'interesse generale viene realizzato con l'intervento di un soggetto privato che assume l'onere della realizzazione delle opere pubbliche (porto) e della gestione delle stesse per un certo periodo di tempo, in modo da compensare gli oneri sostenuti e, possibilmente, garantire un risultato positivo all'operazione.

In certi casi la concessione, classico atto amministrativo, assume anche contenuti privatistici. Si parla, in questi casi, di concessioni-contratto che regolano tutti i rapporti pubblici e privati tra Autorità concedente ed Ente concessionario che procede alla realizzazione delle opere.

L'atto di concessione che autorizza la costruzione e la gestione del porto ha di massima natura meramente obbligatoria.³⁰³ Vi sono tuttavia casi nei quali con la concessione si costituisce anche un diritto rea-

le, e più in particolare un diritto di superficie a favore del concessionario. La legge³⁰⁴ distingue alcuni tipi di strutture portuali per la nautica da diporto fornendo le seguenti definizioni:

- porto turistico è il complesso di strutture inamovibili realizzate con opere a terra e a mare allo scopo di servire unicamente e precipuamente la nautica da diporto ed il diportista nautico, anche mediante l'apprestamento di servizi complementari;
- approdo turistico è la posizione dei porti polifunzionali destinata a servire la nautica da diporto ed il diportista nautico anche mediante l'apprestamento di servizi complementari;
- punti di ormeggio sono le aree demaniali 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.

Le strutture portuali per la nautica da diporto sono normalmente costruite su aree demaniali anche se in casi assai limitati, esse possono insistere, in toto o in parte, su aree di proprietà privata, quindi su aree di natura giuridica diversa, spesso adiacenti a quelle demaniali e comunicanti con il mare a mezzo di canali o altre opere.

Per quanto riguarda gli approdi turistici va considerata in particolare la situazione esistente nei principali porti polifunzionali italiani. Trattandosi di porti polifunzionali, essi hanno normalmente una parte predisposta per l'approdo di unità da diporto. I principali

303. Corte di Cassazione, 26 aprile 2005, n.8637.

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

porti italiani sono gestiti da Autorità Portuali³⁰⁵, enti pubblici che agiscono tra l'altro quali gestori dei beni demaniali con libertà di fissare i canoni.

Per quanto infine riguarda i punti di ormeggio essi comprendono le strutture di minore portata con le attrezzature minime indispensabili per ormeggio e alaggio di piccole imbarcazioni.

Sempre più frequentemente i porti turistici sono costituiti oltre che da opere a mare (moli, banchine, dighe foranee) anche da numerose opere a terra (appartamenti, negozi, capannoni per rimessaggio o cantieristici, luoghi di intrattenimento etc.) nonché da opere infrastrutturali (strade, illuminazione, parcheggi etc.). Si tratta pertanto di una complessa struttura urbanistica che coinvolge le competenze di numerosi enti pubblici.

Al fine di rendere più semplice l'ottenimento delle necessarie autorizzazioni nonché il coordinamento dei vari enti, una legge speciale³⁰⁶ ha previsto che tutte le problematiche riguardanti il progetto per la costruzione di un porto turistico debbano essere esaminate da una apposita Conferenza di Servizi.

In tale Conferenza devono essere rappresentati tutti gli enti interessati o comunque coinvolti nel progetto suddetto tra i quali l'Autorità Marittima, il Demanio, la Regione ed il Comune.

La Conferenza deve esprimere il proprio parere vincolante su tutti i profili attinenti alla costruzione del porto turistico quali ad esempio la valutazione dell'impatto ambientale, il rispetto dei vincoli esistenti e tutti gli aspetti edilizi ed urbanistici, tanto per le opere a terra quanto per le opere a mare.

Il concessionario rimane pertanto vincolato all'osservanza di tutte le disposizioni impartite dalla detta Conferenza di Servizi.

L'applicazione della detta legge speciale è peraltro subordinata all'assenso da parte della Regione, in specie là ove l'area demaniale marittima ricade nell'ambito del demanio turistico ricreativo. In tal caso infatti le funzioni amministrative sono delegate alla Regione.

Per quanto riguarda le funzioni amministrative sul demanio marittimo, esse risultano attualmente devolute al Ministero dei Trasporti, o alle Autorità Portuali o alla Regione o ai Comuni in funzione della localizzazione dell'area demaniale marittima sul litorale.

III.1.2.

La concessione per la costruzione e gestione di strutture portuali

Il rapporto di concessione amministrativa che si instaura tra il demanio marittimo ed il concessionario, il più delle volte anche gestore delle strutture portuali per il diporto, può influenzare il sottostante rapporto tra gestore e diportista relativo all'utilizzo di uno specifico posto barca.

In specie molte clausole contenute nell'atto di concessione riversano la loro efficacia anche sul rapporto privatistico instaurato dal concessionario con l'utente della struttura. Ciò pur lasciando libero il concessionario di sottoscrivere con l'utente qualsiasi formulazione contrattuale legittima.

Normalmente nell'ambito dei diritti che scaturiscono dal rapporto concessorio possono individuarsi due distinte posizioni in relazione al contenuto specifico del disciplinare di concessione:

- l'assegnazione di un diritto di tipo obbligatorio sui beni ricevuti in concessione (il contenuto del diritto derivante dalla concessione è in tal caso assimilabile a quello del contratto di locazione);

305. Art. 6 della Legge
28 gennaio 1994, n. 84.
306. D.P.R. 2 dicembre 1997
n. 509.

- la costituzione di un diritto reale di superficie sui beni costruiti a seguito della concessione (diritto temporaneo, in quanto al termine della concessione i beni divengono proprietà del demanio marittimo).

Rientrano, in genere, nel primo caso le concessioni che non richiedono la costruzione di immobili (ad esempio concessioni di arenili senza strutture) ovvero che riguardano strutture già esistenti, eventualmente incamerate dallo Stato dopo la scadenza di una precedente concessione non rinnovata.

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

Se a seguito della costruzione delle opere nell'ambito portuale, si è venuta a costituire una proprietà superficaria, non vi è dubbio che il concessionario possa farne oggetto di atti di disposizione nei confronti di terzi.

In tal caso il concessionario può quindi cedere il diritto di superficie su tali parti delle opere portuali per un periodo non eccedente quello della concessione. Le stesse opere possono anche formare oggetto di contratti di leasing.

Ovviamente il concessionario, pur avendone la facoltà, può viceversa decidere di non cedere all'utente il diritto di superficie ma di utilizzare contratti di natura obbligatoria quali ad esempio la locazione.

Resta comunque fermo che il rapporto contrattuale tra concessionario e utente non può trasferire diritti e facoltà non ricompresi nel rapporto concessorio originario. Va infine menzionato che le nuove opere di difficile rimozione eventualmente realizza-

te dal concessionario, quindi temporaneamente in suo "possesso", e quelle di facile rimozione, quindi di sua "proprietà", sono da ritenersi comunque "provisorie" sino all'incameramento da parte dello Stato, momento in cui quelle che saranno incamerate entreranno a tutti gli effetti a far parte del patrimonio dello Stato.

III.1.3. Le strutture portuali per la nautica da diporto e la loro iscrizione catastale

Le strutture per la nautica da diporto, realizzate o in corso di realizzazione, vengono anzitutto censite al S.I.D. (Sistema informativo Demanio), la cui realizzazione si è intersecata con la recente evoluzione normativa relativa al Pubblico Demanio Marittimo, la quale ha significativamente mutato l'assetto istituzionale coinvolgendo altre pubbliche amministrazioni nella sua gestione. Sono tuttavia state mantenute allo Stato le funzioni relative al sistema, la cui gestione sarà regolata mediante protocolli d'intesa con le Regioni. Fermo restando il rispetto dell'autonomia delle singole amministrazioni, il S.I.D., con riferimento all'iter connesso con il rilascio o rinnovo di concessione, prevede l'acquisizione di tutti i dati delle fasi essenziali dei procedimenti amministrativi.

Per quanto riguarda il censimento in catasto delle strutture portuali, occorre anzitutto ricordare come nell'ambito dei porti turistici possono distinguersi uno specchio acqueo riparato dal mare aperto, sia naturalmente che con opere artificiali (dighe foranee, moli frangiflutti etc.), una serie di opere a mare per l'attracco di unità da diporto e la fornitura di servizi (moli, banchine, pontili etc.) e, nella maggior parte dei casi, varie opere a terra (appartamenti, negozi, capannoni etc.) nonché opere infrastrutturali

(strade, illuminazione, parcheggi etc.), il tutto normalmente insistente su aree del demanio marittimo date in concessione, salvo i limitati casi di porti di proprietà privata.³⁰⁷

E' chiaro che dei detti elementi lo specchio acqueo costituisce l'elemento essenziale. Esso, peraltro, non può considerarsi un bene immobile secondo la definizione data dal Codice Civile³⁰⁸.

Consequentemente, secondo le regole base dell'accatastamento che richiedono comunque l'esistenza di un immobile, uno specchio acqueo non può essere censito in catasto e ad esso non può quindi essere attribuita alcuna rendita catastale. Ovviamente lo stesso vale per lo specchio d'acqua relativo ad un singolo posto barca

Il Ministero delle Finanze, Dipartimento per le politiche fiscali, è intervenuto una prima volta in materia di accatastamento dei posti barca³⁰⁹ precisando che essi devono essere censiti, insieme agli stabilimenti balneari, nella categoria catastale D/12 riguardante "unità immobiliari caratterizzate da concessione demaniale per l'uso dello specchio d'acqua e dell'arenile". I posti barca vengono definiti come "beni delimitati da specchi acquei sui quali vengono esercitati diritti reali ancorché in regime di concessione demaniale, caratterizzati dalla presenza di servizi quali l'approdo al molo (anche di tipo galleggiante), l'allaccio per la fornitura di acqua, luce, telefono oltre ad eventuali locali di deposito di uso esclusivo".

L'Agenzia del Territorio ha successivamente precisato che, tenuto conto che l'autonomo accatastamento dei posti barca è stato previsto solo con la revisione degli estimi e del classamento, tuttora in via di realizzazione, per il momento i posti barca devono essere ricompresi nella redditività complessiva delle strutture portuali di cui fanno parte e

quindi nella categoria D/8 riguardante "fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività commerciale e non suscettibili di una destinazione diversa senza radicali trasformazioni".³¹⁰

L'Agenzia del Territorio ha fornito ulteriori chiarimenti in ordine al classamento degli immobili appartenenti alla Categoria D (immobili a destinazione speciale) ed E (immobili a destinazione particolare).³¹¹ In tale sede è stato chiarito che ai porti turistici deve essere attribuita la Categoria D/8 in quanto equiparabili ai silos ed ai parcheggi, e che qualora siano distinguibili porzioni immobiliari individuali come entità autonome, ancorché presenti in un porto deputato al trasporto pubblico di persone e merci, occorre procedere al censimento di ciascuna di esse nella categoria pertinente. Solo nel caso di struttura portuale finalizzata sia al soddisfacimento di attività commerciali, sia all'ormeggio di imbarcazioni da diporto, che non possa essere articolata in più unità immobiliari, il classamento deve essere effettuato in relazione alla destinazione prevalente.

Deve pertanto ritenersi che gli immobili costruiti nell'ambito del porto turistico, quali appartamenti, negozi, capannoni, garage etc., debbano essere accatastati nelle categorie catastali di loro pertinenza a nulla rilevando la circostanza di insistere su area demaniale.

Infine, molto recentemente, l'Agenzia del Territorio, ribadendo l'attribuzione dei porti turistici alla categoria D/8, ha specificato che in tale ambito rientrano i moli, le banchine, gli spazi di manovra e il parcheggio nonché gli spazi pertinenziali di servizio e gli uffici destinati alla gestione portuale, anche aventi carattere amministrativo, senza tuttavia fare alcun riferimento specifico ai posti barca.³¹²

307. Si veda par. III.1.1.

308. Art.812 Cod. Civ. "Sono beni immobili il suolo, le sorgenti e i corsi d'acqua, gli alberi, gli edifici e le altre costruzioni, anche se unite al suolo a scopo transitorio, e in genere tutto ciò che naturalmente o artificialmente è incorporato al suolo. Sono reputati immobili i mulini, i bagni e gli altri edifici galleggianti quando sono saldamente alla riva o all'alveo e sono destinati ad esserlo in modo permanente per la loro utilizzazione. Beni mobili sono tutti gli altri.

309. Circ.Min. 14 marzo 1992, n. 5, confermata sostanzialmente dalla Circ. Min. 6 marzo 2003, n. 1/DPF.

310. Circ. Min. 14 marzo 2002, n. 13329.

311. Circ. Min. 16 maggio 2006, n.4.

312. Agenzia del Territorio, circ. 13 aprile 2007, n. 4.

III.1.4. Regime ICI relativo alle strutture portuali per la nautica da diporto

La legge istitutiva dell'ICI dispone che nel caso di concessione su aree demaniali soggetto passivo dell'imposta è il concessionario, il quale è normalmente anche il gestore del porto.³¹³

Pertanto il concessionario gestore del porto, è comunque tenuto al pagamento dell'ICI sulla base della rendita globalmente attribuita o attribuibile alle singole strutture portuali da esso costruite in base ad un atto di concessione. Non rientrano tra tali strutture gli specchi acquei relativi al porto ed ai singoli posti barca che, come si è detto, non possono neppure essere censiti catastalmente.

D'altra parte presupposto per l'applicazione dell'ICI è "il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività di impresa".

Pertanto non può rientrare nell'ambito di applicazione di tale imposta lo specchio acqueo che non costituisce né fabbricato, né area fabbricabile né terreno agricolo.

III.2. Contratto d'ormeggio del posto barca

III.2.1. Contenuto del contratto d'ormeggio

Il contratto di ormeggio del posto barca può essere utilizzato per soddisfare varie esigenze contrattuali. Trattasi invero di un contratto atipico il cui oggetto può spaziare dalla semplice messa a disposizione ed

utilizzazione - in esclusiva o meno - delle strutture portuali per l'approdo, all'erogazione di vari altri servizi come ad esempio il servizio di custodia dell'imbarcazione, il diritto ad avere a disposizione lo spazio acqueo pur in assenza della barca, il diritto di usare bitte o anelli d'ormeggio o ancora il diritto di allacciarsi alle prese d'acqua e di energia elettrica o alla rete telefonica.

Il contratto di ormeggio può quindi prevedere una serie di prestazioni ed una pluralità di cause di per sé riconducibili a differenti schemi contrattuali quali la locazione (per quanto concerne la messa a disposizione di un tratto di molo o banchina e dello spazio acqueo riservato), il deposito (per quanto riguarda l'obbligo di custodia del bene che grava sul depositario), il comodato, la somministrazione (si pensi alla fornitura di acqua e di energia elettrica), etc.

Tenuto conto della natura onerosa del contratto, questo insieme di diritti o prestazioni presuppone la spettanza di un corrispettivo per il concessionario gestore del porto turistico.

Il corrispettivo può comprendere una parte relativa all'utilizzo dello specchio acqueo, mentre i corrispettivi per gli altri servizi, che possono variare nel tempo, saranno via via definiti anche in relazione alla quota effettivamente fruita ed alle spese sostenute dal gestore. Normalmente, vengono stabilite regole di ripartizione delle spese di gestione e manutenzione degli impianti comuni, mentre le altre spese potranno essere ripartite in via forfetaria ovvero in relazione all'effettivo consumo.

È uso comune che il contratto di ormeggio pluriennale abbia una durata pari al periodo della concessione. In questi casi, può avvenire che il concessionario gestore richieda all'acquirente il pagamento antici-

313. Art. 3 del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, modificato dalla Legge 23 dicembre 2000, n. 388.

pato di tutti i canoni periodici.

L'acquirente con questa modalità acquisisce il diritto d'uso del posto barca per un periodo pluriennale, mentre dovrà provvedere al pagamento delle somme periodicamente dovute al concessionario gestore come ad esempio le spese di amministrazione ed il corrispettivo per i servizi fruiti.

Nulla inoltre impedisce che venga stipulato un contratto di locazione separatamente dal contratto di ormeggio, il quale, in tal caso, verrà semplicemente ad avere una minore portata. Non sono viceversa compatibili con l'esistenza del contratto di ormeggio la cessione del diritto di superficie ed il contratto di locazione (leasing).

Il contratto di ormeggio non si riferisce soltanto al negozio che prevede il diritto all'uso del posto barca per tutta la durata della concessione. Si parla infatti di contratto di ormeggio anche per indicare un contratto che consente l'utilizzazione di un posto barca per un periodo di tempo più limitato (sosta di carattere stagionale o annuale) ovvero anche breve o brevissimo (sosta di un giorno o di pochi giorni durante la navigazione).

Chiaramente i contenuti giuridici e contrattuali nelle varie ipotesi sono molto diversi.

Dal punto di vista civilistico la giurisprudenza tende a considerare come "struttura minima essenziale" del contratto di ormeggio la messa a disposizione ed utilizzazione delle strutture portuali e la conseguente assegnazione di un delimitato spazio acqueo. Essa ritiene inoltre di assimilare il contratto di ormeggio che si configuri, almeno in una sua parte, nel modo suddetto allo schema del contratto di locazione.³¹⁴

Essendo il contratto di ormeggio un negozio atipico si potrebbe non ritenere applica-

bile ad esso quanto previsto dal Codice Civile in materia di durata per il contratto di locazione³¹⁵, e cioè che la durata non può eccedere i trent'anni e che, in caso di stipulazione per un periodo più lungo, la durata del contratto deve considerarsi ridotta ex lege al termine di trent'anni. Al riguardo si ritiene possibile fissare contrattualmente la durata del contratto di ormeggio per un periodo di tempo pari alla durata della concessione demaniale anche se più lunga di trent'anni.

L'eventuale proroga della concessione da parte del Demanio marittimo non dà luogo ad una proroga del contratto d'ormeggio salvo che ciò non sia stato pattuito espressamente. Il contratto d'ormeggio può essere oggetto di cessione nei confronti di terzi da parte dell'assegnatario, ovvero questi può stipulare un contratto di sub-ormeggio, salva specifica previsione contrattuale in senso contrario.

III.2.2.

Imposte indirette relative al contratto di ormeggio

Per quanto riguarda l'IVA, il corrispettivo del contratto di ormeggio di un posto barca sul territorio dello Stato, sia che si tratti di un contratto di breve durata, sia che si tratti di un contratto pluriennale, è comunque soggetto all'imposta con l'aliquota normale.

Con una recente sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee³¹⁶ è stato dichiarato che nel sistema comune di imposta sul valore aggiunto la nozione di locazione di beni immobili comprende la locazione di posti destinati all'ormeggio di imbarcazioni in acqua nonché di posti a terra per il rimessaggio di tali imbarcazioni nell'area portuale.

Secondo la Corte di Giustizia, in base al di-

314. Cfr. Cass. Civ. 21 ottobre 1994, n. 8657 e Cass. Civ. 2 agosto 2000, n. 10118.

315. Art. 1573 del Codice Civile.

316. Corte di Giustizia delle Comunità Europee - Sezione III - Sentenza 3 marzo 2005 - Causa C-426/02.

sposto delle direttive comunitarie³¹⁷, la locazione di beni immobili può essere considerata dagli Stati membri un'operazione esente con l'eccezione della locazione di aree destinate al parcheggio di veicoli. Poiché il posto barca costituisce un'area di parcheggio per veicoli, non può trovare applicazione la regola generale dell'esenzione delle locazioni di immobili e quindi il contratto d'ormeggio è soggetto ad IVA.

Qualora l'IVA non sia applicabile per mancanza del presupposto soggettivo, in quanto il contratto di ormeggio (o di sub-ormeggio) viene stipulato da un privato, trova applicazione l'imposta di registro con l'aliquota del 2%.³¹⁸

Va infine ricordata la normativa antielusiva ai fini dell'IVA prevista per l'intestazione di porti turistici o di posti barca a società di comodo.

Stabilisce il decreto IVA, analogamente a quanto previsto per la proprietà di unità da diporto, che non sono considerate attività commerciali il possesso e la gestione di complessi sportivi o ricreativi, compresi quelli destinati all'ormeggio, al ricovero e al servizio di unità da diporto da parte di società o enti, qualora la partecipazione ad essi consenta, gratuitamente o verso un corrispettivo inferiore al valore normale, il godimento, personale o familiare, dei beni e degli impianti stessi, ovvero quando tale godimento sia conseguito indirettamente dai soci o dai partecipanti alle suddette condizioni, anche attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni.³¹⁹

Se l'utilizzo dell'ormeggio da parte dei soci o partecipanti e dei loro familiari non sia gratuito o per esso non sia previsto un corrispettivo inferiore al valore normale cade la presunzione della società di comodo.

III.2.3. Imposte dirette relative al contratto di ormeggio

Ai fini delle imposte dirette i corrispettivi derivanti al concessionario-gestore da un contratto di ormeggio costituiscono ricavi, e quindi componenti positivi di reddito³²⁰.

Essi vanno contabilizzati in base al principio di competenza³²¹.

Pertanto nell'ipotesi di un contratto di ormeggio pluriennale, anche se il pagamento avvenga in unica soluzione, occorre procedere al risconto della parte riferita ad esercizi futuri in modo da attribuire a ciascun esercizio i ricavi di competenza dello stesso. In tal modo viene ripartito su vari esercizi il ricavo relativo al posto barca.

Il concessionario gestore deve procedere al normale ammortamento dei beni costituenti le opere portuali³²² nonché all'ammortamento finanziario trattandosi di beni depreciables alla scadenza della concessione.³²³

Anche al fine delle imposte dirette trova applicazione la norma antielusiva per le società di comodo con lo stesso meccanismo già esaminato in relazione all'acquisto di unità da diporto.³²⁴

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

317. Art. 13, parte B, lett. b), punto 2 della Sesta Direttiva CEE.

318. Art. 5 della Tariffa I allegata al Testo Unico dell'imposta di registro D. Lgs. 26 aprile 1936, n. 131.

319. Art. 5, comma 5, lett. A, ultimo periodo, del D.P.R. n. 633/1972.

320. Art. 85 del T.U.I.R.

321. Artt. 56 e 75 del T.U.I.R.

322. Art. 102 del T.U.I.R.

323. Art. 104 del T.U.I.R.

324. Si veda par. 1.2.6.

nate all'esercizio di attività commerciali anche in locazione finanziaria.³²⁵

In tale caso si presume che il reddito del periodo di imposta non possa essere inferiore al 4,75% del valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e dalle navi destinate all'esercizio di attività commerciali anche in locazione finanziaria.³²⁶

L'unico modo per sottrarsi all'applicazione della presunzione suddetta è quello di presentare un interpello disapplicativo³²⁷ al fine di ottenere il riconoscimento che la società di cui trattasi è operativa nonostante il mancato raggiungimento dei ricavi minimi più sopra indicati.³²⁸

L'interpello va presentato al Direttore regionale dell'Agenzia delle Entrate attraverso l'ufficio locale competente.

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

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

Naturalmente non torna applicabile alcuna tassazione della rendita fondiaria se si tratta di beni immobili strumentali all'attività commerciale dell'impresa.

I ricavi che derivano da tale attività costituiscono componenti positivi di reddito e sono tassabili secondo le norme proprie dell'IRES sul reddito d'impresa.

III.3. Cessione della proprietà superficaria

III.3.1. Contenuto 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. Appare rilevante la posizione espressa sull'argomento dalla Cassazione.³²⁹ La Suprema Corte ha affermato che l'assetto dei diritti nascenti dalla concessione va determinato nel merito in relazione alla disciplina del singolo rapporto concessorio. La Suprema Corte ha anche evidenziato gli elementi che nell'ambito del rapporto concessorio caratterizzano la costituzione di un diritto reale. Sono ritenuti fondamentali, a tale proposito, l'esistenza del diritto da parte del concessionario di iscrivere ipoteca sui beni realizzati e la previsione che, al termine della concessione, i beni realizzati vengano acquisiti in proprietà dallo Stato.

Una volta che l'opera oggetto della concessione sia stata realizzata, il concessionario diviene titolare di due diritti: il diritto reale di superficie in senso stretto risultante dall'atto concessorio e il diritto reale di proprietà superficaria sulle opere edificate del quale il primo diritto costituisce necessario presupposto.

Il diritto di superficie consiste infatti nel diritto concesso dal proprietario del suolo (in questo caso il Demanio marittimo) al superficario (in questo caso il concessionario gestore del porto) di erigere e mantenere al di sopra del suolo delle costruzioni (in questo caso il porto o l'approdo o l'ormeggio turistico)³³⁰ di cui quest'ultimo diviene proprietario.

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

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

327. Art. 37 bis, comma 8 del D.P.R. 30 settembre 1973, n. 600.

328. Art. 35, commi 15 e 16, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla L. 27 dicembre 2006, n. 296.

329. Sentenza 4 maggio 1998, n. 4402.

330. Artt. 952, primo comma, e 953 del Codice Civile.

Se la costituzione del diritto di superficie è fatta per un tempo determinato, allo scadere del termine il diritto di superficie si estingue e il proprietario del suolo diventa proprietario della costruzione. In questo caso, trattandosi di terreni dati in concessione dal Demanio marittimo, con la scadenza della concessione termina anche il diritto di superficie ed il Demanio diviene proprietario anche della costruzione del porto turistico.

III.3.2. Il diritto di proprietà superficaria e la sua cessione

Se dunque la proprietà dell'opera sorge in capo al soggetto titolare del diritto di superficie, questi può liberamente disporne a favore di terzi, a meno che tale possibilità non sia stata espressamente esclusa dal titolo costitutivo del diritto di superficie (in questo caso, normalmente, l'atto concessorio).

In particolare il titolare del diritto di superficie potrà cedere le opere costruite sull'area oggetto di tale diritto, darle in locazione, in comodato o farle oggetto di qualsiasi altro atto di disposizione sulla base di contratti tipici o atipici. A sua volta l'acquirente può cedere ad altri le opere stesse oppure concludere altri tipi di contratto.

Gli unici limiti a tale ampia facoltà di disposizione di beni possono trovarsi nell'atto concessorio che costituisce l'originario titolo costitutivo del diritto di superficie. In esso infatti possono essere poste limitazioni in merito alla disponibilità delle opere da costruirsi sull'area, la quale rimane sempre di proprietà dell'originario soggetto concedente. Naturalmente il concessionario, titolare del diritto di proprietà superficaria potrà a sua volta porre al suo avente causa limitazioni ulteriori non contenute nell'atto di costituzione del diritto di superficie.

III.3.3. Imposte indirette sulla cessione della proprietà superficaria

In linea di principio la cessione della proprietà superficaria di una struttura costruita su area del Demanio marittimo da parte del soggetto concessionario costituisce un'operazione imponibile soggetta ad IVA. Ciò sia che si tratti di opere a mare (moli e banchine per posti barca), sia che si tratti di opere a terra (fabbricati ad uso abitativo o commerciale). L'aliquota agevolata del 10% potrebbe tornare applicabile in due ipotesi:

- qualora le strutture di cui viene ceduto il diritto di proprietà superficaria, costituiscono opere di urbanizzazione primaria o secondaria;³³¹
- qualora siano parte di una "ristrutturazione urbanistica", cioè di intervento di recupero di carattere urbanistico dell'intera zona portuale.³³²

Per quanto riguarda l'ipotesi di ristrutturazione urbanistica l'Agenzia delle Entrate della Liguria ha precisato³³³ che in linea di principio la cessione della proprietà superficaria sia di opere a mare (posti barca costituiti da un tratto di molo o banchina per l'attracco di imbarcazioni nello specchio d'acqua antistante), che di opere a terra (appartamenti, negozi, capannoni etc.) facenti parte di una ristrutturazione di carattere urbanistico volta alla creazione di un porto turistico, possono fruire dell'aliquota ridotta sopra indicata. E' stato tuttavia chiarito che il riconoscimento che l'insieme delle opere in questione costituisca in concreto una "ristrutturazione urbanistica" deve essere espresso dall'ente competente in materia urbanistica, cioè dagli organi tecnici del comune nel quale è situato il porto. In merito a tale problema va anche ricordato che il riconoscimento dell'esistenza di una

331. Art. 31, lett. e), della Legge 457/1978.

332. Art. 127 quinquiesdecies della Tabella A, Parte III allegata al D.P.R. n. 633/1972.

333. Agenzia delle Entrate, Direzione della Liguria n. 22955 del 10 ottobre 2003.

“ristrutturazione urbanistica” potrebbe essere dato dalla Conferenza di Servizi per l’esame dei progetti per porti turistici.³³⁴

Essendo prevista una specifica competenza della Conferenza su tutti i profili urbanistici appare possibile che essa si pronunci anche in merito all’esistenza di una ristrutturazione urbanistica della zona portuale comprendente opere a terra ed opere a mare.

Qualora l’IVA non sia applicabile in quanto la cessione del diritto di proprietà superficaria venga effettuata da un privato, torna applicabile l’imposta di registro con l’aliquota del 2%.³³⁵ Qualora, pur essendo applicabile l’IVA, si voglia comunque far registrare l’atto di trasferimento, si applica l’imposta di registro a tassa fissa, attualmente nella misura di € 168,00.

III.3.4.

Imposte dirette relative alla cessione della proprietà superficaria

Per quanto riguarda le imposte dirette, la cessione della proprietà superficaria sui beni immobili può dar luogo ai fini dell’IRES o ad un ricavo³³⁶, se si tratta di beni destinati alla vendita, ovvero ad una plusvalenza patrimoniale³³⁷, laddove si tratta di beni considerati immobilizzazioni in quanto originariamente destinati ad essere utilizzati come beni strumentali (ad esempio per essere locati o utilizzati per contratti di locazione o di ormeggio). In entrambi i casi il ricavo o la plusvalenza costituiscono elementi positivi di reddito nello stesso esercizio in cui la cessione ha luogo.

I posti barca e gli immobili del porto turistico non ancora venduti ovvero costituenti beni strumentali essendo immobili relativi ad imprese commerciali non si considerano produttivi il reddito fondiario³³⁸ in quanto tassati secondo le norme del reddito d’impresa previste ai fini dell’IRES.³³⁹

III.4.

Contratto di locazione relativo al posto barca

III.4.1. Contenuto del contratto di locazione del posto barca

Nell’atto di concessione tra Demanio marittimo ed il concessionario può intercorrere anziché un diritto reale di superficie, un contratto di tipo obbligatorio avente un contenuto assimilabile a quello della locazione. In tal caso non si configura ovviamente alcuna proprietà superficaria, rimanendo invece la piena proprietà delle opere portuali al Demanio marittimo.

Conseguentemente il concessionario non potrà a sua volta trasferire la proprietà superficaria a terzi. Un altro caso di utilizzo di tale contratto può verificarsi quando, al termine del periodo di concessione, la proprietà del porto turistico torna al Demanio marittimo il quale può decidere di affittarlo ad un concessionario. In questo caso il concessionario, se a ciò 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. Abbiamo già visto come il contratto di ormeggio, nella sua struttura più essenziale, ricomprenda in sé anche il contenuto del contratto di locazione e come, del resto, nulla impedisca che venga stipulato un contratto di locazione separatamente dal contratto d’ormeggio.

Per quanto riguarda i posti barca la stipulazione di un solo contratto di ormeggio resta naturalmente l’ipotesi più semplice e allo stesso tempo la più flessibile. Diversa è viceversa la situazione per le opere a terra facenti parte del porto turistico, per esse ovviamente non è utilizzabile il contratto di or-

334. Si veda l’ultima parte del par. III.1.1.

335. Art. 5 della Tariffa parte I allegato A al testo Unico Imposta di Registro (D.P.R. n. 131/1986).

336. Art. 85 del T.U.I.R.

337. Art. 86 del T.U.I.R.

338. Art. 43 del T.U.I.R.

339. Titolo II del T.U.I.R.

meglio dovendosi invece necessariamente ricorrere al contratto di locazione. In proposito occorre innanzi tutto distinguere tra la disciplina generale che il Codice Civile detta in materia di locazione e la disciplina prevista dalla legge speciale sugli immobili urbani ad uso non abitativo e ad uso abitativo.³⁴⁰

Quest'ultima legge non torna certamente applicabile ai contratti di locazione di posti barca, ma deve essere applicata in materia di locazione di immobili ad uso abitativo (ad esempio appartamenti) e ad uso non abitativo (ad esempio alberghi, negozi, capannoni, etc.) ricompresi nell'area del porto turistico. In relazione alla norma che pone un termine di durata massima trentennale per la locazione³⁴¹ essa è senz'altro in vigore sia per il contratto di locazione di opere a terra che per quello relativo ai posti barca. Tale termine è infatti stabilito dalla disciplina generale del contratto di locazione prevista dal codice civile, e non dalla legge speciale riferita ai soli "immobili urbani".

III.4.2.

Conseguenze fiscali della locazione del posto barca

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%.³⁴²

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%.

Ai fini delle imposte dirette in quest'ultimo caso si tratta di un ricavo componente positivo di reddito ai fini IRES.

Se viceversa si tratta di un privato che af-

fitta il suo posto barca, si applica la stessa imposta di registro con l'aliquota del 2% sopra indicata.³⁴³

Ai fini delle imposte dirette vanno distinti due casi:

- locazione concessa da parte di un privato titolare del diritto di superficie. Si applicheranno le normali regole di tassazione IRPEF dei redditi da fabbricati tenendo conto della rendita catastale eventualmente assegnata al posto barca o ad esso riferibile.³⁴⁴
- locazione da parte di un privato titolare di un diritto di utilizzo di tipo obbligatorio: in questo caso il canone percepito costituirà un reddito diverso.³⁴⁵

III.5. Concessione di approdi turistici

III.5.1.

Contenuto del contratto di concessione

Si è già visto come un rapporto di concessione sia normalmente posto in essere per gli approdi turistici presso i porti polifunzionali gestiti dalle Autorità Portuali.³⁴⁶

In relazione a tale rapporto l'Agenzia delle Entrate aveva precisato³⁴⁷, recependo l'orientamento della Corte Suprema³⁴⁸, che, pur svolgendo le Autorità Portuali in via prevalente funzioni preordinate al perseguimento di specifiche finalità di pubblico interesse, tuttavia esistevano attività caratterizzate da criteri e modalità proprie delle attività commerciali, tra le quali l'attività concernente il rilascio di concessioni demaniali finalizzata alla riscossione di canoni per gli approdi turistici.

In relazione a tale rapporto di concessione il

340. Legge 1978 n. 392, e successive variazioni e modificazioni.

341. Art. 1573 del Codice Civile.

342. Art. 5, comma 2, della Tariffa parte I, allegato A al Testo Unico Imposta di Registro (D.P.R. n. 131/1986).

343. Art. 5, comma 1, della Tariffa parte I, allegato A al Testo Unico Imposta di Registro (D.P.R. n. 131/1986).

344. Art.36 del T.U.I.R.

345. Art. 67 del T.U.I.R.

346. Si veda par. III.1.1

347. Risoluzione n. 40/E del 16 marzo 2004.

348. Corte di Cassazione. Sentenza n. 10097 del 25 luglio 2001.

legislatore con la legge finanziaria 2007³⁴⁹ ha successivamente riconosciuto che la natura giuridica di enti pubblici non economici delle Autorità portuali si estende anche a tale attività, ed ha provveduto altresì ad introdurre una norma di sanatoria per il passato. In tal modo sono state salvaguardate le pronunce dell'Agenzia delle Entrate, in recepimento dell'orientamento della Corte Suprema, e al tempo stesso è stato dettato un nuovo regime tributario applicabile agli atti posti in essere dal 1° gennaio 2007.

III.5.2. Conseguenze fiscali del contratto di concessione

Per quanto riguarda il trattamento tributario del rapporto di concessione per gli approdi nei porti polifunzionali intercorrente tra le Autorità Portuali e gli utenti diportisti, la già citata nuova disposizione della legge finanziaria 2007 ha statuito che gli atti di concessione demaniale rilasciati dalle Autorità Portuali, in ragione della natura giuridica di enti pubblici non economici delle medesime, restano assoggettati alla sola imposta proporzionale di registro ed i relativi canoni non costituiscono corrispettivi imponibili ai fini dell'IVA.

E' stato inoltre stabilito che gli atti impositivi o sanzionatori fondati sull'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto ai canoni demaniali marittimi introitati dalle Autorità portuali perdono efficacia ed i relativi procedimenti tributari si estinguono. Pertanto, a decorrere dal 1° gennaio 2007, l'utente diportista, a fronte della concessione di approdo nei porti polifunzionali, dovrà corrispondere un canone assoggettato non più ad IVA ed all'imposta di registro in misura fissa come precedentemente previsto³⁵⁰, ma alla sola imposta proporzionale di registro con

l'aliquota del 2% sul valore del corrispettivo pattuito come da regolare nota emessa dalle Autorità Portuali.³⁵¹

In relazione ai casi, assai rari nella pratica, di un rapporto di sub-concessione o di subentro nella concessione tra il concessionario gestore ed i terzi, torna applicabile, in linea di principio, lo stesso trattamento fiscale previsto nel rapporto di concessione tra l'ente concedente, cioè il Demanio marittimo e il concessionario-gestore.

III.6. Rapporto di tipo societario con godimento del posto barca

III.6.1. Possesso di azioni della società che gestisce il porto

L'utilizzazione del posto barca può essere collegata al possesso di titoli azionari emessi dalla società concessionaria che ha assunto la gestione del porto turistico.

In questa ipotesi non si viene a configurare né un contratto d'ormeggio né alcuno degli altri contratti sopra citati. Il titolo in forza del quale il socio fruisce del posto barca assegnatogli non è un contratto di scambio bensì è lo stesso contratto di società.

Si realizza uno schema per molti aspetti analogo a quello della cosiddetta multiproprietà azionaria, caratterizzata dall'attribuzione in favore dei singoli soci del diritto di utilizzare, per una determinata frazione temporale, beni di cui la società resta proprietaria a tutti gli effetti.³⁵² 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 ipo-

349. Art. 1, comma 993, della legge 27 dicembre 2006 n. 296.

350. Nota Agenzia delle Entrate del 4 agosto 2005 prot. n. 138961.

351. Art. 5, allegato A della Tariffa allegata al Testo Unico dell'Imposta di Registro (D.P.R. n. 131/1986).

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

tesi, 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 sociale.³⁵³

La nuova legge sulla nautica da diporto dedica una specifica norma a questi titoli rappresentativi del capitale di società concessionarie di porti o approdi turistici.³⁵⁴

La norma dispone che le azioni emesse da questi soggetti, le quali attribuiscono il diritto all'utilizzo di posti di ormeggio presso tali strutture, non costituiscono uno strumento finanziario in base alle disposizioni di legge sulla raccolta del risparmio.³⁵⁵ L'offerta di tali azioni al pubblico non costituisce quindi una sollecitazione all'investimento, soggetta alle regole di pubblicità previste dal Testo Unico delle disposizioni in materia in Intermediazione Finanziaria.

Questa norma è volta a promuovere l'utilizzo di questa forma di cartolarizzazione dei posti barca. Inoltre, la mancata inclusione nel novero degli strumenti finanziari semplifica notevolmente la procedura di collocamento per parte della società emittente.

III.6.2. Conseguenze fiscali del godimento del posto barca tramite azioni

Il passaggio del diritto di disporre del posto barca sarà realizzato, in questo caso, attraverso il passaggio di proprietà delle azioni corrispondenti. Dal punto di vista dell'imposizione diretta la cessione di azioni può dare luogo all'emersione di un reddito in termini di plusvalenza pari alla differenza tra costo d'acquisto e corrispettivo della cessione.³⁵⁶

Dal punto di vista dell'IVA la cessione delle azioni costituisce un'operazione esente da IVA.³⁵⁷ Sarà tuttavia dovuta la tassa sui contratti di borsa in relazione al trasferimento del certificato azionario.

Come si è detto le società che gestiscono porti turistici possono essere considerate società di comodo ai fini IVA.³⁵⁸ Le prestazioni rese nei confronti dei soci, e quindi anche l'uso del posto barca, non costituiscono operazioni soggette ad IVA se rientranti nel contenuto patrimoniale delle azioni e se il corrispettivo sia inferiore al valore normale delle prestazioni stesse. Naturalmente se la stessa società effettua anche un'attività commerciale con operazioni imponibili ad IVA, per questa parte l'imposta è applicabile regolarmente.

I soggetti nei cui confronti trovano applicazione le disposizioni citate che svolgano anche un'attività commerciale assumono la qualifica di soggetti passivi d'imposta parziali. Tale qualificazione soggettiva, ai fini della detrazione, comporta che il diritto alla deduzione dell'IVA può essere esercitato limitatamente all'IVA assolta sugli acquisti di beni e di servizi destinati ad essere utilizzati per altre attività commerciali secondo i criteri stabiliti dal Ministero delle Finanze.³⁵⁹

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 normale.³⁶⁰

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 redditi.³⁶¹

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

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

355. Art. 1, comma 2, lett. a), del Testo Unico in materia di Intermediazione Finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58.

356. Art. 81, comma 1, lett. c) e c-bis) del T.U.I.R.

357. Art. 10 n. 4 del D.P.R. n. 633/1972.

358. Si veda par. III.2.2 ultima parte.

359. Risoluzione 8 settembre 1998, n. 137.

360. Risoluzione 24 dicembre 2000, n. 108.

361. Art. 81, comma 1, lett. l) del T.U.I.R., redditi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare, permettere.



REGIONE
LIGURIA



UNIONE NAZIONALE
CANTIERI E INDUSTRIE
NAUTICHE ED AFFINI

Si ringraziano per il supporto tecnico:

Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso
Agenzia del Territorio - Direzione Regionale Liguria
Agenzia delle Dogane - Direzione Regionale Liguria
CONFINDUSTRIA Genova

47° Salone Nautico Internazionale di Genova - Ottobre 2007