

*Una guida
per diportisti e operatori*

nautica & FISCO

Agenzia delle Entrate
Direzione Regionale Liguria

Regione Liguria

UCINA





nautica & FISCO

2^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	21
I.1.10.	Navigazione in acque territoriali italiane di unità da diporto estere	22

I.2. LA COMPRAVENDITA DI UNITÀ DA DIPORTO

I.2.1.	Forma per la compravendita	24
I.2.2.	Presupposto soggettivo ai fini IVA	25
I.2.3.	Presupposto territoriale ai fini IVA	25
I.2.4.	Applicazione imposta di registro	26
I.2.5.	Regime IVA del margine sulla compravendita di unità da diporto usate	26
I.2.6.	Intestazione di unità da diporto a società di comodo	27

I.3. LA COMPRAVENDITA DI UNITÀ DA DIPORTO TRA SOGGETTI NAZIONALI E SOGGETTI ESTERI

I.3.1.	Operazioni intracomunitarie, importazioni ed esportazioni	28
I.3.2.	Importazioni di unità da diporto ai fini IVA e ai fini doganali	29
I.3.3.	Unità da diporto nuove e usate ai fini dell'IVA intracomunitaria	30
I.3.4.	Esportazione di unità da diporto ai fini IVA e doganali	34

I.4. DOTAZIONI, PROVVISTE DI BORDO E RIPARAZIONI

I.4.1.	Dotazioni di bordo	36
I.4.2.	Provviste di bordo	37
I.4.3.	Le dotazioni e le provviste di bordo nella nautica da diporto	38
I.4.4.	Le dotazioni e le provviste di bordo nell'attività marittima commerciale	39
I.4.5.	Le riparazioni	39

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

II.1. LA LOCAZIONE DI UNITÀ DA DIPORTO

II.1.1.	Il contenuto del contratto di locazione di unità da diporto	42
II.1.2.	Il contenuto del contratto di locazione finanziaria (leasing) di unità da diporto	42
II.1.3.	Il leasing italiano	43

II.2. IL NOLEGGIO DI UNITÀ DA DIPORTO

II.2.1.	Il contenuto del contratto di noleggio di unità da diporto	45
II.2.2.	Regima IVA ed accise per il noleggio di unità da diporto	46
II.2.3.	Regime IVA per acquisto di unità da diporto per noleggio e operazioni accessorie	46

II.3. IL NOLEGGIO DI NAVI DESTINATE A FINALITÀ TURISTICHE

II.3.1.	Caratteristiche necessarie per l'iscrizione di navi nel Registro Internazionale	47
II.3.2.	Procedura per l'iscrizione al Registro Internazionale	49
II.3.3.	Le norme tecniche di sicurezza	50
II.3.4.	Le norme di conduzione	51
II.3.5.	Non imponibilità IVA delle operazioni relative agli yacht commerciali	52
II.3.6.	Esenzione da accisa su prodotti petroliferi	53
II.3.7.	Riduzione della base imponibile IRPEF e IRES	53
II.3.8.	Esclusione dalla base imponibile IRAP	54
II.3.9.	Credito d'imposta per ritenute IRPEF sulle retribuzioni al personale di bordo	54
II.3.10.	Esonero dai contributi previdenziali e assistenziali per il personale di bordo	55
II.3.11.	Esonero da IVA e dazi doganali all'atto dell'importazione di yacht commerciali	55
II.3.12.	La tonnage tax per gli yacht commerciali	55

III I PORTI TURISTICI ED I POSTI BARCA**III.1. COSTRUZIONE E GESTIONE DEL PORTO TURISTICO**

III.1.1. Le strutture portuali	60
III.1.2. La concessione per la costruzione e gestione di strutture portuali	61
III.1.3. Il posto barca e la sua iscrizione catastale	62
III.1.4. Regime ICI relativo al posto barca	63

III.2. CONTRATTO DI ORMEGGIO DEL POSTO BARCA

III.2.1. Contenuto del contratto di ormeggio	63
III.2.2. Imposte indirette relative al contratto di ormeggio	65
III.2.3. Imposte dirette relative al contratto di ormeggio	65

III.3. CESSIONE DELLA PROPRIETÀ SUPERFICIARIA

III.3.1. Contenuto del diritto di superficie	66
III.3.2. Il diritto di proprietà superficaria e la sua cessione	67
III.3.3. Imposte indirette sulla cessione della proprietà superficaria	67
III.3.4. Imposte dirette relative alla cessione della proprietà superficaria	68

III.4. CONTRATTO DI LOCAZIONE RELATIVO AL POSTO BARCA

III.4.1. Contenuto del contratto di locazione del posto barca	68
III.4.2. Conseguenze fiscali della locazione del posto barca	69

III.5. LA CONCESSIONE DI APPRODI TURISTICI

III.5.1. Contenuto del contratto di concessione	70
III.5.2. Conseguenze fiscali del contratto di concessione	70

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

III.6.1. Possesso di azioni della società che gestisce il porto	71
III.6.2. Conseguenze fiscali del godimento del posto barca tramite azioni	72

La Liguria con i suoi 300 chilometri di costa è versata naturalmente per sviluppare il suo rapporto con il mare. Sia come fonte di sviluppo sul piano commerciale e occupazionale, sia come orizzonte strategico intorno a cui misurare la capacità della nostra regione di investire nelle proprie risorse naturali.

Portualità, turismo e nautica possono proporsi come poli competitivi su cui far leva per lanciare la nostra regione anche nel mercato più vasto del Nord-Ovest, mettendo a sistema le sue caratteristiche più avanzate.

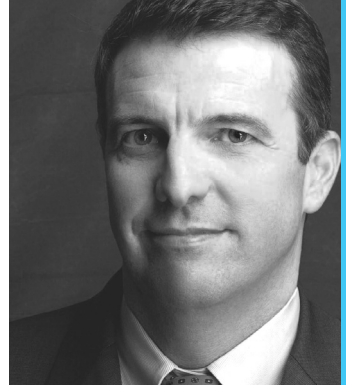
Il settore della nautica da diporto è sicuramente parte di una realtà economica e industriale importante, con cui il nostro Paese è riuscito a imporsi nel mondo grazie alla capacità di innovazione dei suoi prodotti e dei processi e ad un'esperienza consolidata che ha portato l'Italia al secondo posto, dopo gli Stati Uniti, in quanto a fatturato dei suoi cantieri navali. La nautica dunque come punto di forza del made in Italy riconosciuto e testimoniato anche attraverso l'annuale Salone Nautico che colloca la Liguria sul palcoscenico internazionale. Non a caso la nostra regione figura al primo posto in Italia per numero di appassionati della nautica e può ben svolgere una funzione di capofila tra le regioni italiane.

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 12 bandiere blu, accanto a quelle ottenute da 8 approdi liguri che hanno collocato la nostra regione al primo posto in Italia per numero di bandiere conseguite, per la qualità delle acque, e al secondo posto per gli approdi turistici.

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 il nostro impegno per i prossimi anni sarà quello di completare la rete degli approdi e dare loro una organizzazione in grado di rendere sempre più competitiva la nostra regione e la sua offerta turistica.

Claudio Burlando
Presidente Regione Liguria





A due anni dalla prima edizione della nostra guida "Nautica & Fisco", molte cose sono cambiate. Se ne accorgerà facilmente il lettore, che all'interno di questa pubblicazione troverà interessanti novità legate in particolare all'emanazione del nuovo Codice della Nautica da Diporto, all'approvazione del "regolamento di sicurezza" per le navi destinate esclusivamente al noleggio per finalità turistiche e alle agevolazioni fiscali ad esso connesse, oltre ad una rivisitazione di tutti i principali temi di interesse per diportisti ed operatori, dalle forniture di bordo alle agevolazioni per le imbarcazioni da diporto prese a leasing, dagli adempimenti fiscali per l'acquisto di una imbarcazione nuova od usata alle problematiche connesse al posto barca.

Ma ciò che maggiormente è cambiato è forse ciò che meno si vede, e tuttavia è palpabile: il rapporto di collaborazione tra il mondo della nautica e il settore fiscale.

Non posso non ricordare gli incontri, gli articoli su riviste di settore, i convegni, lo stand dell'Agenzia delle Entrate sempre felicemente accolto nell'ambito del Salone Nautico Internazionale di Genova. E se nel 2003 auspicavo che la reciproca conoscenza ci avrebbe aiutato a lasciarci alle spalle i vecchi pregiudizi e ad affrontare insieme i problemi, devo dire che mai mi sarei aspettato una collaborazione così intensa. Il mio desiderio e il mio augurio è che tale impegno cresca ancora nel tempo, e porti a tutti vantaggi e benefici.

Antonio Viola

*Direttore Regionale per la Liguria
dell'Agenzia delle Entrate*

Sono felice e onorato di presentare la seconda edizione della guida per diportisti ed operatori "Nautica & Fisco", risultato di un lavoro di collaborazione fruttuoso e innovativo tra l'Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale per la Liguria e UCINA, l'Associazione di Confindustria che rappresenta l'industria nautica e italiana.

Questo volume ha il pregio di essere estremamente aggiornato. Esso viene infatti pubblicato neanche un mese dopo l'entrata in vigore del nuovo Codice della Nautica da Diporto e a distanza di circa un trimestre dall'emanazione dei regolamenti di sicurezza e di conduzione degli yacht da noleggio per finalità turistiche che hanno reso applicabili le agevolazioni fiscali e contributive previste per tale attività.

La guida 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. Si tratta di un progetto voluto e ideato dall'Agenzia delle Entrate della Liguria che testimonia il cambiamento e l'evoluzione del rapporto tra cittadino e fisco, ed in esso tra diporto e fiscalità, superando definitivamente le distanze con una ricerca di semplificazione dei messaggi.


Per tutte queste ragioni, con grande impegno e entusiasmo UCINA ha aderito a questo progetto cercando di portare un contributo sulla base della propria esperienza e conoscenza del settore.

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



Paolo Vitelli
Presidente UCINA





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

1.1. La navigazione da diporto in generale

1.1.1 I mezzi per la navigazione da diporto

1. D.Lgs. 18 luglio 2005, n. 171, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 202 del 31 agosto 2005, supplemento ordinario n. 148/L, è entrato in vigore il 15 settembre 2005. L'emanazione di tale codice era prevista dalla delega contenuta nell'art. 6 della L. 8 luglio 2003, n. 172, in attuazione della direttiva 2003/44/CE.
2. Art. 1, comma 2, del D.Lgs. 171/2005
3. Art. 2, comma 1, del D.Lgs. 171/2005
4. Art. 3 del D.Lgs. 171/2005.
5. 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. 171/2005.
6. Norme armonizzate UNI/EN/ISO 8666 per la misurazione dei natanti e delle imbarcazioni da diporto.
7. Si veda più oltre par. II.3.1.
8. 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.

Il Codice sulla Nautica da Diporto di recente emanazione¹ definisce la navigazione da diporto come quella effettuata in acque marittime o interne a scopi sportivi o ricreativi e senza fini di lucro.²

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 una unità da diporto è utilizzata 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 utilizzata per fini di lucro:

- 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.³

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 per legge.⁴

- "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;⁵
- "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.⁶

Nel corso della trattazione dei vari argomenti esaminati in questa pubblicazione ci atterremo al significato tecnico dei termini suddetti.

Utilizzeremo quindi 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".⁷

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.⁸

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.⁹ 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.¹⁰

La navigazione da diporto è regolata dal Codice sulla 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 Navigazione¹¹ con le relative norme attuative nonché la legislazione speciale in materia di nautica da diporto.¹²

Viceversa il Codice sulla 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.

I.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’avvenuta presentazione dei documenti per la pubblicità, rilasciata dall’ufficio di iscrizione, sostituisce la licenza di navigazione per la durata massima di venti giorni.

In caso di accertamento di una violazione in materia di pubblicità è possibile provvedere ad una regolarizzazione entro il termine di dieci giorni.

In mancanza l’ufficio di iscrizione dispone il ritiro della licenza di navigazione.¹³

Il codice della nautica da diporto prevede la possibilità di una sanatoria per le violazioni degli obblighi di pubblicità intervenute prima della data di entrata in vigore dello stesso (15 settembre 2005). A tal fine l’interessato deve avanzare apposita richiesta entro novanta giorni dalla detta data.¹⁴

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 delle Infrastrutture e 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.¹⁵

I natanti sono esclusi dall’obbligo dell’iscrizione, della licenza di navigazione e del certificato di sicurezza.¹⁶

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

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

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

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

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

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

14. Art. 17, comma 4, del D.Lgs. n. 171/2005.

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

16. Art. 27, comma 1, del D. Lgs. N. 171/2005.

nei registri espongono la bandiera nazionale e sono contraddistinte dalla sigla dell'ufficio presso cui sono iscritte e dal numero di iscrizione.¹⁷

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.¹⁸

L'utilizzazione delle imbarcazioni e navi da diporto per attività di locazione e di noleggio, per finalità ricreative o per usi turistici di carattere locale ovvero per appoggio alle immersioni subacquee, è annotata nei relativi registri di iscrizione.

In essi vanno inoltre indicati 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.¹⁹

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.²⁰

Il diritto per l'iscrizione di imbarcazioni e navi da diporto nei rispettivi registri è soggetto al pagamento di un diritto amministrativo.²¹

Le navi ed imbarcazioni da diporto a uso commerciale possono essere utilizzate esclusivamente per le attività a cui sono adibite.²²

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.²³

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.²⁴ 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 verifici 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.

17. Art. 25, comma 1, del D.Lgs. n. 171/2005.
18. Art. 25 comma 3, del D.Lgs. n. 171/2005.
19. Art. 2, comma 2, del D.Lgs. n. 171/2005.
20. Art. 16 del D.Lgs. n. 171/2005.
21. Diritto fisso di Euro 30,00. Allegato XVI, Tabella A, al D.Lgs. n. 171/2005.
22. Art. 2, comma 4, del D.Lgs. n. 171/2005.
23. Pagamento di una somma da Euro 2.066,00 a Euro 8.263,00. Art. 55 del D.Lgs. n. 171/2005.
24. Art. 3 della Legge n. 172/2003. Al riguardo si rinvia al par. II.3.

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 l'autorizzazione alla dismissione della bandiera.²⁵

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.²⁶

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.²⁷

Se la registrazione del Paese di provenienza dell'unità da diporto non prevede l'iscrizione nei registri, il certificato di cancellazione è sostituito da apposita dichiarazione del proprietario dell'unità o del suo legale rappresentante.²⁸

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

Alla domanda occorre allegare:

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

25. Art. 25, comma 4, del D.Lgs. n. 171/2005.
26. Art. 19, comma 1, del D.Lgs. n. 171/2005.

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

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

vanti 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'instatario della fattura entro e non oltre sei mesi dalla data dell'assegnazione suddetta.

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

Decorsi sei mesi dall'assegnazione del numero di immatricolazione provvisoria senza che sia stato presentato il titolo di proprietà, l'iscrizione si ha per non avvenuta. La licenza provvisoria e il certificato di sicurezza devono in tal caso essere restituiti all'ufficio che li ha rilasciati ed il proprietario dell'unità deve presentare una normale domanda di iscrizione nei registri delle imbarcazioni da diporto.²⁹

Il completamento della procedura semplificata dà diritto a battere la bandiera italiana.³⁰

La procedura dell'immatricolazione provvisoria non è applicabile agli yacht commerciali.

La procedura per l'iscrizione nel Registro Internazionale degli yacht commerciali non è stata ancora determinata. In mancanza di precisazioni si ritiene applicabile la normale procedura prevista per l'iscrizione delle navi mercantili di cui si dirà più oltre.³¹

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.³²

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 raccomandatorio marittimo.³³

Il rappresentante scelto, per gli effetti sopra indicati qualora sia uno straniero, deve essere regolarmente soggiornante in Italia.³⁴

La circostanza che l'elezione di domicilio non costituisca stabile organizzazione in Italia della società estera assume rilevante importanza per i soggetti stranieri in quanto non obbliga coloro che intendano fare battere bandiera italiana alla propria unità da diporto a sottostare a tutte le prescrizioni previste dalla legge civile e tributaria in presenza di una stabile organizzazione. Si ricorda infatti che, ai fini delle imposte dirette, non è tassabile il reddito d'impresa che sia prodotto in Italia da un soggetto non residente e non avente una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.³⁵

I cittadini italiani residenti all'estero che

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

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

31. Si veda par. II.3.1.

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

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

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

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

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.³⁶

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.³⁷

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 limite;³⁸
- 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.³⁹

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.⁴⁰

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.⁴¹

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

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

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

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

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

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.⁴²

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.⁴³

Per lo svolgimento delle procedure amministrative i documenti di bordo possono essere inviati al competente ufficio su supporto informatico o per via telematica.⁴⁴

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.⁴⁵

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.

La denuncia dell'avvenuta presentazione dei documenti necessari per il rinnovo sostituisce la licenza di navigazione per la durata massima di venti giorni.⁴⁶

In relazione alla licenza di navigazione per la nautica da diporto sono dovuti dei diritti amministrativi.⁴⁷

1.1.6 Abilitazione alla navigazione

Tutte le unità da diporto immesse sul mercato dell'AEI in Italia a partire dal 17 giugno 1998⁴⁸ aventi una lunghezza compresa tra m. 2,50 e m. 24, devono riportare la "marcatatura 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.⁴⁹ Inoltre le unità ed i motori suddetti devono recare la marcatatura CE di conformità apposta dall'organismo preposto a tale compito di uno Stato membro della UE.⁵⁰

I limiti di abilitazione alla navigazione variano a seconda che le unità da diporto abbiano la marcatatura CE o ne siano prive.⁵¹

Per le imbarcazioni da diporto senza marcatatura 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 marcatatura CE, i limiti sono determinati in base alle seguenti categorie di progettazione:⁵²

- 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;

41. Art. 23, comma 3, del D.Lgs. n. 171/2005.
 42. Art. 26, del D.Lgs. n. 171/2005.
 43. Art. 23, comma 4, del D.Lgs. n. 171/2005.
 44. Art. 23, comma 5, del D.Lgs. n. 171/2005.
 45. Art. 23, comma 6, del D.Lgs. n. 171/2005.
 46. Art. 24 del D.Lgs. n. 171/2005.
 47. Per il rilascio della licenza di navigazione Euro 25,00, per il suo aggiornamento Euro 15,00, per il suo rinnovo Euro 25,00. Allegato XVI, Tabella A, al D.Lgs. n. 171/2005.
 48. Data in cui cessa il periodo transitorio previsto dalla Direttiva 94/25/CE.
 49. Art. 6 del D.Lgs. n. 171/2005.
 50. Art. 7 e 8 del D.Lgs. n. 171/2005.
 51. Art. 22, comma 3, del D.Lgs. n. 171/2005.
 52. 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.

- per la navigazione in acque protette, con vento fino a forza 4 e onde di altezza significativa fino a 0,30 metri con onde occasionali fino a 0,5 metri, ad es. a causa di imbarcazioni di passaggio, per la categoria di progettazione D.

I natanti senza marcatura CE possono navigare.⁵³

- 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 similari.

I natanti con marcatura CE possono navigare nei limiti stabiliti dalla categoria di progettazione di appartenenza.⁵⁴

La navigazione e le modalità di utilizzo dei natanti sono disciplinate dalla competente autorità marittima e della navigazione interna.⁵⁵

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.⁵⁶

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

- navigazione internazionale, intendendosi per tale una navigazione che si svolge tra porti appartenenti a Stati diversi in qualsiasi tratto di mare ed a qualsiasi distanza dalla costa;

- navigazione internazionale a corto raggio, intendendosi per tale una navigazione che si svolge entro 60 miglia da porti di rifugio appartenenti a Stati diversi in qualsiasi tratto di mare o, previa autorizzazione dell'Amministrazione, entro 90 miglia da un porto di rifugio su rotte sicure.⁵⁷

1.1.7 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 viceversa essere trasportati non più di dodici passeggeri, escluso l'equipaggio.⁵⁸

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.⁵⁹

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 intende intraprendere, anche in relazione alle condizioni meteo-marine previste e alla distanza da porti sicuri.⁶⁰

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

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

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

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

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

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

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

I servizi di bordo delle imbarcazioni da diporto possono essere svolti anche dalle persone imbarcate in qualità di ospiti purchè 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, purchè abbiano compiuto il sedicesimo anno di età.⁶¹

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.⁶²

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.⁶³

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.⁶⁴

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.⁶⁵ 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 di diporto di lunghezza superiore ai 24 metri, deve essere in possesso della patente per nave da diporto.⁶⁶

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;

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

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

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

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

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

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

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

- 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.⁶⁷

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

- categoria A: comando e condotta di natanti e imbarcazioni da diporto;
- categoria B: comando di navi da diporto;
- categoria C: direzione nautica di natanti e imbarcazioni da diporto.⁶⁸

L'ammissione agli esami per il conseguimento delle patenti nautiche è subordinata al pagamento di un diritto commisurato al costo sostenuto dall'amministrazione per la gestione delle relative procedure stabilito con decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti.⁶⁹ Esso è attualmente fissato in euro 25 per il conseguimento delle patenti nautiche di categoria A e C ed in euro 100 per il conseguimento della patente nautica per navi da diporto.⁷⁰

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.⁷¹ Ciò significa che il conducente di un'unità da diporto è obbligato a risarcire il danno che abbia prodotto a persone o a cose a causa della navigazione della stessa se non prova di avere fatto tutto il possibile per evitare il danno.

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

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

La legge prevede l'obbligo dell'assicurazione obbligatoria per la responsabilità civile derivante dalla circolazione di unità da diporto con esclusione delle unità a remi e a vela non dotate di motore ausiliario. L'assicurazione deve comprendere anche la responsabilità per i danni alla persona causati ai trasportati, qualunque sia il titolo in base al quale è effettuato il trasporto.⁷²

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.⁷³ Inoltre l'assicurazione deve coprire anche la responsabilità per danni causati nel territorio degli Stati membri della UE.⁷⁴

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

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

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

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

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

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

72. Art. 1, Legge 24 dicembre 1969, n. 990.

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

74. Art. 1bis della Legge 24 dicembre 1969, n. 990.

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.⁷⁵

1.1.10 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.

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 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.⁷⁶

Si tratta delle norme doganali che permettono, a determinate condizioni di avere ac-

cesso al territorio della UE, di cui le acque territoriali UE fanno parte⁷⁷, senza che tale accesso dia luogo al pagamento di dazi ed alla prestazione di garanzie, ciò che viene denominato "ammissione temporanea".⁷⁸

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.⁷⁹

Naturalmente i mezzi di trasporto comprendono a questi effetti anche i pezzi di ricambio, gli accessori e le attrezzature normali dai quali sono accompagnati.⁸⁰

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.⁸¹

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

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

77. 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.

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

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

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

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

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.⁸²

Se entro il termine di appuramento l'unità non è stata trasferita fuori dalle acque territoriali della UE ovvero se non si è proceduto all'importazione definitiva in Italia, si determina una fattispecie di contrabbando penalmente sanzionabile.⁸³

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.⁸⁴

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

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

In tal caso, il termine originario di sca-

denza 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.⁸⁵

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).⁸⁶

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

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

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

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

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

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

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 dev'essere prevista dal contratto di lavoro.⁸⁷

I.2. La compravendita di 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 civilistico e fiscale relativo al passaggio della proprietà.

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

Peraltro questi ultimi adempimenti 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.

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

La trascrizione nei registri di atti relativi alla proprietà e di altri atti e domande per i quali occorre la trascrizione, per l'iscrizione o cancellazione di ipoteche e per il rilascio di estratti dai registri sono soggetti al pagamento di un diritto amministrativo.⁹¹

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

88. Si veda il par. I.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.

I.2.2 Presupposto soggettivo ai fini IVA

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 o gli acquirenti siano:

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

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

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

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

- se l'acquirente agisce nell'esercizio della propria attività d'impresa (ad esempio svolge un'attività commerciale,

un'attività di noleggio o locazione, ovvero è una società di leasing) ed è residente in Italia, egli, in quanto soggetto d'imposta, ha la possibilità di recuperare l'IVA corrisposta ai fornitori per l'acquisto delle unità da diporto mediante detrazione dall'imposta dovuta dai clienti, eventualmente mediante il rimborso dell'eccedenza dell'IVA a credito;⁹³

- se l'acquirente è un privato o un ente non commerciale, l'IVA sull'acquisto dell'unità da diporto, mancando la possibilità di detrazione, costituisce un costo per lo stesso.⁹⁴

Norme analoghe valgono per le compravendite intracomunitarie per le quali sussiste peraltro un'importante eccezione relativa alle unità da diporto nuove.⁹⁵

I.2.3 Presupposto territoriale ai fini IVA

Presupposto territoriale per l'applicazione dell'IVA è che la compravendita sia da considerare effettuata nel territorio dello Stato.⁹⁶

La facoltà impositiva dello Stato agli effetti dell'IVA è limitata territorialmente dalla circostanza che un'unità da diporto sia da considerare nazionale, comunitaria oppure in temporanea importazione in Italia e si trovi nel territorio dello Stato all'atto del trasferimento della proprietà.

Ove tale presupposto non sussista la cessione dell'unità da diporto non può considerarsi rientrare nel campo di applicazione dell'IVA italiana.

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

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

93. Art. 19 e art. 30 del D.P.R. n. 633/1972.

94. Un caso particolare di cui si parlerà più avanti al par. I.2.6. 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 da diporto 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.

95. Al riguardo si veda il par. I.3.3.

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

- se l'unità da diporto è ceduta da un soggetto d'imposta italiano ad altro soggetto italiano, si applicano tutte le norme dell'IVA italiana. In particolare deve essere emessa una fattura soggetta all'aliquota del 20% se l'unità da diporto rimane in Italia,⁹⁷ oppure si deve emettere una fattura senza IVA (operazione non imponibile) se il bene è destinato ad essere inviato in altro Stato membro della Unione Europea⁹⁸ o esportato fuori della Unione Europea;⁹⁹
- se l'unità da diporto è ceduta da un soggetto extracomunitario ad un soggetto italiano, essa potrà essere importata in Italia pagando sia l'IVA all'importazione che gli eventuali dazi doganali. In tal caso il documento IVA è costituito dalla bolletta doganale.

Se l'unità da diporto è ceduta da un soggetto comunitario ad un soggetto d'imposta italiano, quest'ultimo deve ottemperare a tutte le formalità previste per gli acquisti intracomunitari.

1.2.4 Applicazione imposta di registro

Se il venditore è un privato, o comunque

un ente non commerciale, il contratto per la cessione di imbarcazioni e di navi da diporto è soggetto all'imposta di registro per importi variabili in funzione della lunghezza dello scafo.¹⁰⁰ Tale imposta si applica attualmente alle unità da diporto come da tabella.

Qualora si tratti della cessione di un nante da parte di un privato non sussiste l'obbligo di procedere alla registrazione ed al pagamento della relativa imposta.

Se tuttavia le parti ritengono di registrare il relativo contratto, l'imposta di registro si applica in misura fissa di euro 168.

1.2.5 Regime IVA del margine sulla compravendita 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 lo speciale "regime del margine".¹⁰¹

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 usati (ad esempio unità da diporto) per esigenze della propria attività. Ciò sempre a condizione che l'acquisto sia stato effettuato presso privati o presso soggetti che applicano il regime del margine o presso soggetti che avevano acquistato i beni usa-

97. Art. 2 e art. 21 del D.P.R. n. 633/1972.

98. Art. 41 del Decreto Legge 30 agosto 1993, n. 331. Si veda il successivo par. I.3.3.

99. Art. 8 del D.P.R. n. 633/1972. Si veda il successivo par. I.3.4.

100. 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 Legge 31 marzo 2005, n. 43.

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

1)NATANTI	
a. fino a 6 metri di lunghezza fuori tutto:	71 €
b. oltre 6 metri di lunghezza fuori tutto:	142 €
2)IMBARCAZIONI	
a. fino a 8 metri di lunghezza fuori tutto:	404 €
b. fino a 12 metri di lunghezza fuori tutto:	607 €
c. fino a 18 metri di lunghezza fuori tutto:	809 €
d. oltre 18 metri di lunghezza fuori tutto:	1011 €
3)NAVI	5055 €

ti senza poter detrarre, nemmeno in parte, l'IVA pagata per rivalsa.

Dal punto di vista oggettivo rientrano nel regime del margine le cessioni aventi ad oggetto beni mobili usati suscettibili di reimpiego nello stato originario o previa riparazione.

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 dell'eventuale IVA, aumentato delle eventuali spese di riparazione e di quelle accessorie (al lordo di IVA).

Naturalmente chi applica alle cessioni 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 che applichino il regime del margine, le unità da diporto sono usate solo se considerate tali ai fini della disciplina IVA intracomunitaria.¹⁰²

I.2.6 Intestazione di unità da diporto a società di comodo

Nell'ordinamento fiscale italiano esistono alcune norme antielusive per l'ipotesi di intestazione di unità da diporto a società di comodo.

Ai fini IVA, il semplice possesso e la gestione di unità da diporto da parte di una società non è considerata attività commerciale¹⁰³ qualora la partecipazione ad essa consenta ai soci il godimento perso-

nale 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 deducibile.

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.

Con tali disposizioni si è voluto evitare che l'intestazione dell'unità da diporto ad una società o ad enti di comodo, renda deducibile l'imposta pagata ai fornitori, e non rappresenti invece un costo come deve avvenire nell'ipotesi di acquisto da parte di un consumatore finale.

Anche ai fini delle imposte dirette esistono norme che tendono ad evitare l'elusione fiscale ottenuta mediante l'intestazione di unità da diporto a società o enti di comodo. Si intendono per tali 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 4% del valore delle immobilizzazioni costituito da beni immobili e da navi destinate all'esercizio di attività commerciali anche in locazione finanziaria.¹⁰⁴

In tale caso si presume che il reddito del periodo di imposta non sia inferiore al 3% del valore delle immobilizzazioni costitui-

¹⁰² Si veda par. I.3.3.

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

¹⁰⁴ Art. 30, comma 1, lett b), della Legge 23 dicembre 1994, n. 724.

te da beni immobili e dalle navi destinate all'esercizio di attività commerciali anche in locazione finanziaria.¹⁰⁵

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 4. In questo caso si presume, salvo prova contraria, che il reddito per quel esercizio non possa essere inferiore a 3.

La presunzione è di tipo semplice, vale a dire che è ammessa la possibilità di fornire la prova contraria sostenuta da riferimenti ad oggettive situazioni di carattere straordinario che abbiano reso impossibile il conseguimento dei ricavi presunti.

In ogni caso, non può procedersi ad un accertamento in base alla presunzione suddetta se non dopo aver richiesto al contribuente chiarimenti che devono essere inviati per iscritto entro sessanta giorni dalla data di ricezione della richiesta.¹⁰⁶

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 dell'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 per l'indeducibilità dell'IVA.

I.3. La compravendita di unità da diporto tra soggetti nazionali e soggetti 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 anticamente riguardavano l'ingresso e l'uscita di qualsiasi bene nel e dal territorio soggetto alla sovranità dello Stato.

Da quella data, in linea generale, è definita:

- importazione l'introduzione nel territorio dello Stato di beni che siano originari di Paesi o territori non compresi nella UE e che non siano stati già immessi in libera pratica in altro Stato membro dell'Unione Europea;¹⁰⁷
- esportazione l'uscita, mediante trasporto o spedizione, di beni fuori dal territorio dell'Unione Europea;

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

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

¹⁰⁵ Art. 30, comma 3, lett. b), della L. n. 724/1994.

¹⁰⁶ Art. 30, comma 4, della L. n. 774/1994.

¹⁰⁷ L'immissione in libera pratica riguarda le merci che, provenienti da Paesi extracomunitari, al momento di ingresso in uno Stato comunitario assolvono solo i dazi o i prelievi stabiliti dalla tariffa doganale comune, perché destinate ad altro Stato membro, nel quale dovrà essere corrisposta l'imposta sul valore aggiunto propria di quello Stato.

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 Europea¹⁰⁸ ed alle sue successive modificazioni fanno attualmente parte della Unione Europea (UE) le seguenti nazioni¹⁰⁹: Belgio, Repubblica Ceca, Danimarca, Germania, Estonia, Grecia, Spagna, Francia, Irlanda, Italia, Cipro, Lettonia, Lituania, Lussemburgo, Ungheria, Malta, Paesi Bassi, Austria, Polonia, Portogallo, Slovenia, Slovacchia, Finlandia, Svezia, Gran Bretagna. 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.¹¹⁰

Non sono tuttavia soggette ad imposta le importazioni di beni non imponibili ai fini dell'IVA.¹¹¹

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.¹¹²

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.

Naturalmente non costituisce importazione l'ammissione temporanea delle unità da diporto che fruiscono dell'esenzione totale dei dazi di importazione.¹¹³

Non sono soggette all'imposta le importazioni dei beni non imponibili ai fini IVA, in particolare l'importazione di unità da diporto adibite a noleggio¹¹⁴ e di yacht commerciali.¹¹⁵

L'imposta si applica sul valore dei beni importati, aumentato dell'ammontare dei diritti doganali 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.¹¹⁶

La dichiarazione doganale di importazione deve essere corredata da un apposito

¹⁰⁸ Trattato firmato il 29 marzo 1957 e ratificato per l'Italia con Legge 14 ottobre 1957, n. 1203.

¹⁰⁹ Art. 299 del Trattato e Allegato II dello stesso.

¹¹⁰ Art. 67 del D.P.R. n. 633/1972.

¹¹¹ Art. 68, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972.

¹¹² Art. 67, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972. Si veda precedente par. I.1.10.

¹¹³ Si veda par. I.1.10.

¹¹⁴ Si veda par. II.2.3.

¹¹⁵ Si veda par. II.3.11.

¹¹⁶ Art. 70 del D.P.R. n. 633/1972.

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 diritti di confine (dazi)¹¹⁷ come da tabella.

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

Sulle modalità per l'importazione delle imbarcazioni non soggette ad IVA e a dazi doganali (in particolare per quanto riguarda gli yacht commerciali) si attende l'emanazione di istruzioni ufficiali.

L'Agenzia delle Dogane ha precisato¹¹⁸ 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 Europea¹¹⁹ 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.

117 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.

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

119 Articoli 37 e seguenti del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla Legge 29 ottobre 1993 n. 427. Trattasi di regime transitorio in attesa della completa armonizzazione delle normative nazionali delle imposte sulla cd. Circa di affari, a seguito della quale l'imposta sul valore aggiunto sarà sempre dovuta nel Paese d'origine, cioè quello del cedente il bene o del prestatore di servizio.

CODICE NC	DESIGNAZIONE DELLE MERCI	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

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. Se la compravendita avviene tra privati, l'IVA non deve essere assolta per mancanza del presupposto soggetto.

Per ciò che concerne i mezzi di trasporto, e quindi anche le unità da diporto, la applicazione del 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.¹²⁰

Per quanto concerne il settore nautico sono considerati mezzi di trasporto ai fini di cui sopra le unità da diporto¹²¹ di lunghezza superiore a 7,5 metri¹²², escluse le unità destinate all'esercizio di attività commerciali.

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

- che abbiano navigato per oltre cento ore;
- che la cessione sia effettuata decorso il termine di tre mesi dalla data del provvedimento di prima immatricolazione o di iscrizione in pubblici registri o di altri provvedimenti equipollenti.¹²³

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 mezzo destinato alla navigazione da diporto nuovo (nel senso suddetto) presso un soggetto, operatore economico o privato, residente in uno dei Paesi membri della UE, con trasferimento fisico dello stesso sul territorio nazionale, realizza un acquisto intracomunitario, con obbligo di assolvimento dell'IVA italiana con l'aliquota normale del 20%. 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'emanazione 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 nuovo di lunghezza inferiore ai 7,5 metri e tutte le unità da diporto usate:

- se cedute da un operatore economico UE ad un privato, sono soggette all'im-

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

121. 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.

122. 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.

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

posta nel Paese del cedente mentre all'acquirente non incombono gli obblighi suddetti;

- se cedute da un operatore ad altro operatore economico, rientrano nel regime intracomunitario ordinario (assolvimento dell'imposta da parte dell'acquirente) salvo che il cedente adotti il "regime del margine" di seguito descritto;
- se cedute 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.¹²⁴

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 cosiddetto "regime del margine".¹²⁵ 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 italiana. Pertanto all'acquirente non incombono più gli obblighi previsti per gli acquisti intracomunitari, quanto invece, se soggetto d'imposta, quelli 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 acquisizio-

ne o importazione.¹²⁶ Detto rimborso non può comunque eccedere l'ammontare dell'imposta che sarebbe applicata se la cessione fosse soggetta ad IVA nel territorio dello Stato.¹²⁷

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.¹²⁸

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 imponibile, se espressi in altra valuta, nonché dell'ammontare dell'IVA italiana.¹²⁹ Spesso si preferisce emettere un'autofatturazione 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.¹³⁰

Se il cedente estero 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 imponibili¹³¹, la procedura suddetta non

124. Art. 7 della Tariffa parte prima, allegata al Testo Unico dell'Imposta di Registro (D.P.R. 131/1986). Si veda par. I.2.4.

125. Artt. 36 e segg. D.L. n. 41/1995. Si veda in proposito il par. I.2.5.

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

127. 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.

128. Modello IVA 38 RIC.

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

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

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

comporta l'applicazione dell'IVA, ma semplicemente l'indicazione del titolo d'inapplicabilità e della relativa norma. E' il caso, ad esempio, delle cessioni intra-comunitarie 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
<i>Operatore extra UE</i>	<i>Operatore italiano</i>	<i>Tutti</i>	<i>Si, in Italia con bolletta doganale</i>
<i>Operatore extra UE</i>	<i>Privato italiano</i>	<i>Tutti</i>	<i>Si, in Italia con bolletta doganale</i>
<i>Privato extra UE</i>	<i>Operatore italiano</i>	<i>Tutti</i>	<i>Si, in Italia con bolletta doganale</i>
<i>Privato extra UE</i>	<i>Privato italiano</i>	<i>Tutti</i>	<i>Si, in Italia con bolletta doganale</i>
<i>Operatore UE</i>	<i>Operatore italiano</i>	<i>Tutti</i>	<i>Si, in Italia con doppia annotazione della fattura (salvo non imponibilità o margine)</i>
<i>Operatore UE</i>	<i>Privato italiano</i>	<i>entro 7,5 metri o usato</i>	<i>Si, nello Stato del cedente</i>
<i>Operatore UE</i>	<i>Privato italiano</i>	<i>oltre 7,5 metri</i>	<i>Si, in Italia con versamento F24</i>
<i>Privato UE</i>	<i>Operatore italiano</i>	<i>entro 7,5 metri o usato</i>	<i>No</i>
<i>Privato UE</i>	<i>Operatore italiano</i>	<i>oltre 7,5 metri</i>	<i>Si, in Italia con doppia annotazione dell'autofattura (salvo non imponibilità)</i>
<i>Privato UE</i>	<i>Privato italiano</i>	<i>entro 7,5 metri o usato</i>	<i>No</i>
<i>Privato UE</i>	<i>Privato italiano</i>	<i>oltre 7,5 metri</i>	<i>Si, in Italia con versamento F24</i>

1.3.4 Esportazione di unità da diporto ai fini IVA e doganali

Sotto il profilo strettamente doganale costituisce esportazione l'uscita definitiva dall'ambito territoriale 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. Essa 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 dazi 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 fiscale, agli effetti dell'IVA, costituiscono cessioni all'esportazione le fattispecie qualificate come tali dal decreto istitutivo di tale imposta. Tali cessioni costituiscono operazioni non im-

ponibili. Per esse è comunque necessaria l'emissione di una fattura che deve riportare, oltre ai dati normalmente richiesti per tale documento, anche l'annotazione che si tratta di operazione non imponibile con l'indicazione della relativa 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.¹³²

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.

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.¹³³

Non sono soggetti a tale regola le cessioni di beni destinati a dotazione di bordo di imbarcazioni, navi da diporto o yacht com-

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

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

merciali di cui si dirà successivamente.¹³⁴

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, si avvalgono della facoltà di chiedere ai loro fornitori o alla dogana di acquistare o importare beni senza pagamento dell'imposta.¹³⁵

Tale possibilità di acquisto senza imposta è concessa nei limiti di un importo pari all'ammontare complessivo dei corrispettivi delle cessioni all'esportazione effettuate nell'anno solare precedente (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").

A partire dal 1° gennaio 2005 il detto fornitore ha l'obbligo di inviare mensilmente una comunicazione in via telematica all'Agenzia delle Entrate competente con l'indicazione dei dati relativi a tutte le dichiarazioni di intento pervenute entro il mese precedente.¹³⁶

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 esse stesse 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 Finanze¹³⁷ 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.

La permanenza dell'imbarcazione in acque territoriali italiane deve in tal caso ritenersi regolare in quanto avvenuta in regime di immissione temporanea¹³⁸, posto che tale regime è consentito senza necessità di emissione di documenti doganali o di pagamento di diritti.

134. Art. 8-bis del D.P.R. 633/1972.
Si veda par. 1.4.3 e 1.4.4 per le unità da diporto e par. 11.2.3 per gli yacht commerciali.

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

136. 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.

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

138. Si veda par. 1.1.10.

1.4. Dotazioni, provviste di bordo e riparazioni

1.4.1 Dotazioni di bordo

I concetti giuridici di provviste e dotazioni di bordo, di massima estranei alla normativa IVA, non possono che essere mutuati dalla definizione data a fini doganali.¹³⁹ 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 segue¹⁴⁰ stabilisce le dotazioni di bordo ed i mezzi di salvataggio minimi obbligatori per i natanti e le imbarcazioni – con o senza marcatura CE - (il segno "X" indica l'obbligatorietà della specifica dotazione di bordo, mentre il numero ne indica la quantità).

	SENZA ALCUN LIMITE	ENTRO 50 MIGLIA
Zattera di salvataggio (per tutte le persone a bordo)	X	X
Apparecchi galleggianti (per tutte le persone a bordo)		
Cinture di salvataggio (per tutte le persone a bordo)	X	X
Salvagente anulare con cima	X1	X1
Boetta luminosa	X1	X1
Boetta fumogena	X3	X2
Bussola e tabelle di deviazione	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	X4	X3
Razzi a paracadute a luce rossa	X4	X3
Cassetta di pronto soccorso	X	X
Fanali regolamentari	X	X
Apparecchi di segnalazione sonora	X	X
Strumento di radioposizionamento (LORAN, GPS)	X	X
Apparato VHF	X	X
Riflettore radar	X	X
E.P.I.R.B. (Emergency Position Indicating Radio Beacon)	X	

139. Testo Unico Leggi Doganali, n. 43/73, artt. 252 e 267. In tal senso si esprimono la Circolare n. 62 del 03/11/1973 e la Risoluzione Ministeriale n. 416457 del 04 settembre 1987.

140. D.M. 5 ottobre 1999.

1.4.3 Le dotazioni e le provviste di bordo nella nautica da diporto

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

Per la nautica da diporto i beni che costituiscono dotazioni e forniture di bordo sono normalmente assoggettati ad IVA con l'applicazione dell'aliquota propria a ciascuno di essi. Infatti per essi non opera il regime di non imponibilità previsto dalla legge per l'attività marittima commerciale.¹⁴³

Inoltre, conformemente alle norme comunitarie, dal 1° luglio 1990 è stata abrogata la norma transitoria che consentiva di esentare dal tributo le cessioni di beni destinati a dotazione e fornitura di bordo di unità da diporto in partenza dal territorio nazionale.

Dato che dal concetto di diporto è escluso il fine commerciale, quando le unità da diporto sono adibite al noleggio diventano mezzi destinati all'esercizio di attività commerciali, con conseguente assoggettamento a tutti gli obblighi anche fiscali posti in capo agli operatori commerciali.¹⁴⁴ Quindi, per l'acquisto di dotazioni e forniture di bordo, diviene operante anche per le unità da diporto noleggiate il regime di non imponibilità.¹⁴⁵ Come ribadito in più occasioni dall'Amministrazione Finanziaria¹⁴⁶, con il contratto di noleggio (a differenza del contratto di locazione) il noleggiante mantiene la conduzione tecnica dell'imbarcazione, che, seppure utilizzata dal noleggiatore a fini sportivi o ricreativi, conserva per il proprietario un impiego di natura commerciale.

È opportuno sottolineare tuttavia che la mera gestione di unità da diporto da parte di società od enti che determini un godimento gratuito o un corrispettivo di favore per i soci o i loro familiari (cosiddette società di comodo), per presunzione di legge non costituisce esercizio di attività commerciale.¹⁴⁷ La società assume la veste di consumatore finale, senza possibilità di detrazione e senza obbligo di imposizione IVA.

143. Art. 8 bis

D.P.R. n. 633/1972.

144. Il punto è stato definitivamente chiarito dalla L. n. 172/2003.

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

146. Si veda nota Agenzia Dogane 7206/00 dell'8 febbraio 2001 e Risoluzione Agenzia Entrate n. 94 del 21 marzo 2002. Si veda par. II.2.1.

I.4.4 Le dotazioni e le provviste di bordo nell'attività marittima commerciale

L'acquisto di dotazioni e di forniture di bordo, così come alcune prestazioni di servizi, tra cui l'uso di bacini di carenaggio, la costruzione, la manutenzione, la riparazione, la trasformazione, l'arredamento e il noleggio, avvengono senza assoggettamento al tributo.¹⁴⁸

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

Per quanto riguarda dotazioni e provviste di bordo, si pone il problema della documentazione necessaria a provarne l'effettiva destinazione. Infatti, qualora la cessione sia da intendere esportazione¹⁴⁹ occorre la bolletta doganale vistata dalla Dogana di uscita dal territorio della UE.¹⁵⁰

Invece, se la cessione è non imponibile in quanto dotazione o provvista di bordo¹⁵¹, la prova della messa a bordo è data dal visto apposto da parte della Guardia di Finanza sul duplo della fattura.¹⁵²

Per quanto concerne la natura dei beni ceduti come dotazioni o provviste e la prova della effettiva messa a bordo, 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 configurabile un uso diverso. Per primi si può prescindere dal visto sulla fattura, non essendo gli stessi utilizzabili se non a bordo, mentre per i secondi tale visto è indispensabile, pena la perdita del beneficio della non imponibilità IVA.¹⁵³

I.4.5 Le riparazioni

Le prestazioni di servizi relative alle riparazioni dei mezzi di trasporto marittimo, ai fini dell'IVA sono trattate diversamente a seconda che interessino la nautica da diporto o la navigazione marittima commerciale.

Per le unità da diporto, tutte le prestazioni di riparazione sono assoggettate ad IVA, mentre per i mezzi adibiti ad attività commerciale, le riparazioni sono considerate non imponibili¹⁵⁴, così come pure tutte le prestazioni di servizi, compreso l'uso di bacini di carenaggio.

Valgono anche per le riparazioni le considerazioni sopra svolte con riferimento alle unità destinate al noleggio e i limiti normativi posti alla attività delle cosiddette società di comodo.¹⁵⁵

E' opportuno precisare che le riparazioni eseguite su mezzi di trasporto di natura commerciale di proprietà di soggetti comunitari, effettuate a seguito di eventi sopravvenuti durante la loro circolazione in Italia, sono da considerare prestazioni di servizi non imponibili.¹⁵⁶ Al contrario, le riparazioni su unità da diporto effettuate in territorio comunitario saranno soggette all'imposta propria del Paese del prestatore.

147. Art. 4, comma 5, lett. a) D.P.R. n. 633/1972. Si veda par. I.2.6.

148. Art. 8 bis, comma 1, lett. d) ed e) D.P.R. n. 633/1972.

149. Art. 8 D.P.R. n. 633/1972.

150. Circolare Agenzia delle Dogane 11 dicembre 2002, n. 75.

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

152. Circolare Ministero Finanze n. 62, parte 3 del 3 novembre 1973.

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

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

155. Si veda par. I.2.6.

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



A stylized, light blue map of Italy is centered on a dark blue background. The map is overlaid with a compass rose and several small white stars, suggesting a nautical or aviation theme. The text is positioned in the lower-left quadrant of the page.

II. **LA LOCAZIONE, IL LEASING ED IL NOLEGGIO** di unità da diporto

II.1. La locazione 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.¹⁵⁷

A seguito della stipulazione di un 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.¹⁵⁸

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.¹⁵⁹

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' inoltre obbligatorio in tale caso tenere a bordo l'originale o copia conforme.¹⁶⁰ Le stesse formalità valgono anche in caso di sublocazione o di cessione del contratto di locazione.¹⁶¹

Se il contratto non sia stato rinnovato dopo la scadenza del termine in esso stabilito ed il conduttore conservi ancora la detenzione dell'unità da diporto, il contratto non può intendersi rinnovato per tale motivo.¹⁶²

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

è dovuto un corrispettivo in misura doppia rispetto a quella stabilita dal contratto. La disposizione suddetta può essere derogata contrattualmente dalle parti.¹⁶³

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.¹⁶⁴

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.¹⁶⁵

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.¹⁶⁶

II.1.2 Il contenuto del contratto di locazione finanziaria (leasing) di unità da diporto

Il contratto di locazione finanziaria (leasing) non è definito dal Codice Civile. Esso pur avendo alcuni elementi in comune con il contratto di locazione, si differenzia nettamente da questo, oltre che per varie peculiarità giuridiche, anche in relazione ad una diversa funzione economica. Tuttavia, da un punto di vista civilistico si applicano, ove non incompatibili, le disposizioni relative al contratto di locazione.¹⁶⁷

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 dà in uso per un de-

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

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

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

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

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

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

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

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

165. Art. 45 del D.Lgs. n. 171/2005

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

167. Artt. 1571 e seguenti del Codice Civile.

terminato periodo di tempo verso 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 predefinito 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.¹⁶⁸

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 e deve essere tenuto a bordo in originale o in copia conforme.¹⁶⁹

In caso di violazione di disposizioni che prevedono sanzioni amministrative, l'utilizzatore a titolo di locazione finanziaria è obbligato in solido con l'autore della violazione al pagamento della somma da questi dovuta, se non prova che la navigazione è avvenuta contro la sua volontà. In nessun caso è obbligata al pagamento delle sanzioni la società di leasing che giuridicamente è proprietaria dell'unità da diporto.¹⁷⁰

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.¹⁷¹

Nella 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.¹⁷²

II.1.3 Il leasing italiano

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.

Le disposizioni di seguito esaminate, anche se riferite soltanto al caso della locazione finanziaria, valgono in realtà anche per la locazione e il noleggio.

Il trattamento fiscale in esame, con specifico riferimento alla locazione finanziaria di unità da diporto, è conosciuto con il nome di leasing italiano.¹⁷³

In linea di principio, nel caso di una locazione finanziaria di un'unità da diporto (e così pure nel caso di locazione e di noleggio) stipulata tra una società di leasing italiana ed un qualsiasi soggetto italiano o estero, l'IVA si applica solo in relazione all'utilizzo di tale unità entro le acque territoriali dell'Unione Europea.¹⁷⁴

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

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

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

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

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

172. Art. 5 della Sesta Direttiva.

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

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

da diporto per stabilire il periodo da esse trascorso all'interno o all'esterno delle acque territoriali comunitarie.

Pertanto l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, qualora risulti difficoltoso valutare l'effettiva permanenza dell'unità da diporto fuori delle acque territoriali comunitarie, le società di leasing (o i locatori o noleggiatori), possono procedere ad una determinazione forfaitaria di tale permanenza sulla base di percentuali determinate in relazione al modo di propulsione (motore o vela) ed alla lunghezza dell'unità da diporto.¹⁷⁵

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

La forfaitizzazione viene indicata nella tabella, che riporta la percentuale del canone soggetta ad IVA nonché il carico fiscale effettivo dell'IVA sui canoni per ciascun tipo di unità da diporto.

Per quanto riguarda il riscatto (cioè il corrispettivo per l'acquisto) dell'unità da diporto al termine del contratto di leasing, esso è soggetto ad IVA con aliquota normale del 20% sul suo intero importo.

Il cosiddetto leasing italiano risulta essere molto conveniente soprattutto per i privati, siano essi italiani o stranieri. Anche questi ultimi possono beneficiare del trattamento suddetto purchè 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.

Per quanto riguarda le unità da diporto adibite ad usi commerciali ovvero gli yacht commerciali presi in leasing, la non imponibilità dei canoni agli effetti dell'IVA si applica in relazione alle percentuali sopra indicate mentre la parte eccedente deve considerarsi fuori dal campo d'applicazione dell'IVA italiana per mancanza del presupposto della territorialità.

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 ¹⁷⁶	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%

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

II.2. IL NOLEGGIO DI UNITÀ DA DIPORTO

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

Un contratto tipico 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.¹⁷⁷

Il noleggio di unità da diporto è il contratto con il quale una delle parti (noleggiante), in corrispettivo del nolo pattuito, si obbliga a mettere a disposizione dell'altra (noleggiatore), l'unità da diporto per un determinato periodo da trascorrere a scopo ricreativo in zone marine o acque interne di sua scelta, da fermo o in navigazione, alle condizioni stabilite dal contratto.

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.¹⁷⁸

Il contratto di noleggio o di subnoleggio 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.¹⁷⁹

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 in favore del noleggiatore e dei passeggeri per gli infortuni e i danni subiti in occasione o in dipendenza del con-

tratto di noleggio, in conformità alle disposizioni ed ai massimali previsti per la responsabilità civile.¹⁸⁰

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.

Viceversa, con il contratto di noleggio, il noleggiante, in corrispettivo del nolo pattuito, si obbliga a compiere con l'unità da diporto una determinata navigazione ordinata dal noleggiatore con il mantenimento della disponibilità e della conduzione tecnica dell'unità da diporto.

Ne consegue che, anche se 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.

176. Condizione necessaria al fine della stipula di un contratto di locazione finanziaria è l'iscrizione dell'imbarcazione nel registro delle imbarcazioni da diporto (Circolare n. 76/2001). La nuova Legge n. 172/2003 prevede che sia possibile non iscriverla al registro se l'unità 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.

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

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

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

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

II.2.2 Regime IVA ed accise per il noleggio di unità da diporto

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

L'Agenzia delle Dogane ha precisato che la fornitura di carburante non è soggetta ad accisa nel caso di unità da diporto oggetto di contratti di noleggio, mentre tale imposta si applica nel caso di unità da diporto utilizzate per contratti di locazione.¹⁸¹

Inoltre l'Agenzia delle Entrate ha stabilito, con specifico riguardo alle operazioni di rifornimento di prodotti petroliferi (bunkering) a bordo di unità da diporto oggetto di contratti di noleggio, che si tratta di operazioni non imponibili ad IVA¹⁸², così come previsto per le navi commerciali¹⁸³, mentre altrettanto non vale per le unità da diporto oggetto di contratti di locazione.

È stato al riguardo precisato che per una corretta individuazione delle unità da diporto adibite ad attività di noleggio occorre fare riferimento agli obblighi di registrazione in vigore per le stesse.

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

Per quanto riguarda i natanti da diporto che non sono soggetti all'obbligo di iscrizione nei registri marittimi, chi esercita l'attività di noleggio, oltre ad assolvere all'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese, deve comprovare di essere in possesso dell'autorizzazione rilasciata dalla

locale autorità marittima all'impiego dei natanti mediante contratti di noleggio.

Oltre ad assolvere a tali adempimenti, i proprietari delle unità da diporto in questione, per rientrare nel regime di non imponibilità IVA, devono assolvere agli specifici adempimenti amministrativi e contabili previsti per l'imbarco di prodotti petroliferi agevolati, fra cui la dotazione del libretto di controllo.¹⁸⁴

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

II.2.3 Regime IVA per acquisto di unità da diporto per noleggio e operazioni accessorie

Sulla base degli stessi presupposti e criteri sopra indicati, anche la cessione di unità da diporto destinate all'attività di noleggio (e non anche di locazione) dovrebbe costituire una operazione non imponibile ai fini IVA in quanto rientrante nella stessa norma di non applicabilità dell'imposta stabilita per il rifornimento di carburante.¹⁸⁵

Per entrambe le posizioni espresse è opportuno attendere una conferma dall'Amministrazione finanziaria.

Non sono inoltre imponibili ai fini dell'IVA, sempre che siano attinenti ad unità da diporto destinate all'attività di noleggio, le seguenti operazioni.¹⁸⁶

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

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

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

184. Art. 4, comma 3, del Decreto del Ministero dei trasporti n. 577 del 1995.

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

186. Art. 8 bis, lett. d) ed e) del D.P.R. n. 633/1972.

- le cessioni di apparati motori e loro componenti e di parti di ricambio;
- le cessioni di beni destinati a dotazioni di bordo;¹⁸⁷
- le forniture destinate a provviste di bordo cioè al rifornimento (comprese le somministrazioni di alimenti e bevande a bordo) ed al vettovagliamento;
- le prestazioni di servizi, compreso l'uso di bacini di carenaggio, relativi alla costruzione, manutenzione, riparazione;
- le prestazioni di modificazione, trasformazione, assiemaggio, allestimento e arredamento.

La detta non imponibilità si applica quindi anche ai canoni di leasing ed al corrispettivo per il riscatto al termine del contratto di leasing.¹⁸⁸

La cessione di unità da diporto per noleggio e l'effettuazione dei servizi ad esse relative richiedono comunque da parte del cedente o del prestatore di servizi l'emissione di una fattura che deve riportare il titolo e la norma di non imponibilità.

II.3. Il noleggio di navi destinate a finalità turistiche

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.¹⁸⁹

Prima delle modifiche apportate dalla nuova legge sulla nautica¹⁹⁰, nel Registro Interna-

zionale potevano essere iscritte, a seguito di specifica autorizzazione del Ministero dei Trasporti e della Navigazione (ora Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti) soltanto le navi adibite esclusivamente a traffici commerciali internazionali¹⁹¹ con un'espressa esclusione per le unità da diporto.¹⁹²

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

- che abbiano uno scafo di lunghezza superiore a 24 metri;
- che abbiano una stazza lorda non superiore alle mille tonnellate;
- che siano adibite in navigazione internazionale esclusivamente al noleggio per finalità turistiche.

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;

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

188. Si veda il par. II.1.3.

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

190. Ci riferiamo alla Legge 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 Legge 11 febbraio 1971, n. 50, contenente "Norme sulla navigazione da diporto".

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

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

- siano munite di certificato di classe da parte di uno degli organismi oggi riconosciuti in Italia (ABS, BV, RINA e GL);
- siano sottoposte alle specifiche norme tecniche e di conduzione previste dal Regolamento di sicurezza.¹⁹³

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.¹⁹⁴

La pubblicazione del regolamento recante le norme tecniche di sicurezza è avvenuta in data 7 giugno 2005¹⁹⁵. Le norme sulla conduzione sono state inserite in un separato regolamento la cui pubblicazione è avvenuta in data 5 luglio 2005.¹⁹⁶

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.¹⁹⁷

Agli yacht commerciali non si applica la limitazione concernente i servizi di cabotaggio, che rimane viceversa valida per le

altre navi iscritte nel Registro Internazionale.¹⁹⁸ Tale limitazione consiste nella impossibilità di effettuare più di sei viaggi mensili ovvero viaggi ciascuno con percorrenza superiore alle 100 miglia marine a determinate condizioni.

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

L'avverbio "esclusivamente" è riferito soltanto all'impiego mediante noleggio per finalità turistiche e non anche alla navigazione internazionale. Le navi in questione non devono pertanto necessariamente essere adibite in modo esclusivo alla navigazione internazionale. Neppure sembra necessario che le navi in questione siano utilizzate "prevalentemente" in navigazione internazionale, dal momento che questo avverbio non si trova nella legge.

Sembra viceversa più corretto interpretare la caratteristica in esame nel senso che le navi adibite alla navigazione internazionale sono quelle che presentano i requisiti tecnici di sicurezza che le abilitano ai tipi di navigazione previsti dal Regolamento di Sicurezza, cioè tanto la navigazione internazionale normale, quanto la navigazione a corto raggio.¹⁹⁹

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.

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

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

195. 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 pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 130 del 7 giugno 2005 – Suppl. ordinario n. 105.

196. 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.

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

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

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

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 nuovo 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.²⁰⁰

Non sembra infine che una società estera che possieda uno yacht commerciale debba necessariamente disporre di una stabile organizzazione in Italia, circostanza che è espressamente esclusa per le navi da diporto anche se date a noleggio.²⁰¹

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.²⁰²

3.2 Procedura per l'iscrizione al Registro Internazionale

Il Registro Internazionale è attualmente diviso in tre sezioni nelle quali sono iscritte rispettivamente:²⁰³

- le navi che appartengono a persone fisiche o giuridiche o enti italiani o di altri paesi dell'Unione Europea;²⁰⁴
- 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 nazionale;²⁰⁵
- 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.²⁰⁶

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

200. Si veda par. 1.2.6.

201. Si veda par. 1.1.4.

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

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

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

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

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

del nominativo internazionale, ove non ne sia già munita.

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

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

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

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);
- 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'impossibilità di tener conto dei contratti sottoscritti tra sindacati data l'attuale carenza di contratti collettivi e persino di organizzazioni sindacali che rappresentino i dipendenti e gli armatori degli yacht commerciali.

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 delle Infrastrutture e dei Trasporti.

11.3.3 Le norme tecniche di sicurezza

Le norme tecniche di sicurezza sono contenute in un apposito decreto ministeriale (Regolamento di Sicurezza).²⁰⁷

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.²⁰⁸

Le disposizioni previste nel Regolamento non si applicano alle navi da diporto anche se le stesse vengono 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;

207. 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 pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 130 del 7 giugno 2005 – Suppl. ordinario n. 105.

208. Art. 1 del D.M. n. 95/2005.

- 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 ragguagli di natura tecnica dei quali è obbligatoria l'osservanza.

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

- visita iniziale, prima dell'immissione nell'esercizio dell'attività di noleggio per finalità turistiche o, per le navi esistenti, prima dell'ottenimento dei certificati di sicurezza;
- visite di rinnovo, ogni anno;
- visite occasionali quando se ne verifichi la necessità.²⁰⁹

Il Regolamento di Sicurezza specifica il contenuto e gli scopi di ciascuna delle visite suddette.²¹⁰

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.²¹¹

Infine il Regolamento di Sicurezza prevede l'obbligo di un certificato di sicurezza per 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.²¹²

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).²¹³

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.²¹⁴

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.²¹⁵ A tale personale si applicano le disposizioni generali per l'immatricolazione della gente di mare.²¹⁶

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.

209. Art. 5 del D.M. n. 95/2005.

210. Artt. 6, 7 e 8 del D.M. n. 95/2005.

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

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

213. 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.

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

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

216. 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.

- 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 suddetto 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.²¹⁷

- 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 ali-

menti e di bevande a bordo;

- gli altri servizi relativi alle navi suddette, compreso l'uso di bacini di carenaggio nonché quelli relativi alla costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione, trasformazione, assiemaggio, allestimento e arredamento;
- la demolizione.

La non imponibilità a IVA delle operazioni attinenti le unità da diporto adibite a noleggio era già stata ammessa in via interpretativa dall'Agenzia delle Entrate,²¹⁸ sia pure con riferimento specifico alla fornitura di carburante.

Poiché gli yacht commerciali sono per definizione navi adibite ad una attività commerciale e non ad una attività da diporto, 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 dovrebbe potersi applicare anche prima che la procedura per l'immatricolazione degli yacht commerciali nel Registro Internazionale sia completata. Dovrebbe al riguardo essere sufficiente una dichiarazione in tal senso da inviare al fornitore.

Ciò è particolarmente importante nel caso di acquisto interno o intracomunitario ovvero di importazione di uno yacht commerciale in quanto in tale momento difficilmente potrà già essere avvenuta l'immatricolazione nel Registro Internazionale. Lo stesso concetto deve valere anche negli altri casi di non imponibilità sopra indicati.

La detta non imponibilità trova applicazione anche ai canoni di leasing ed al corrispettivo per il riscatto al termine del contratto di leasing.²¹⁹

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

218. Risoluzione 21 marzo 2002, n. 94.

219. Si veda il par. II.1.3.

III.3.6 Esenzione da accisa su prodotti petroliferi

Come già detto precedentemente²²⁰, l'Agenzia delle Dogane ha chiarito con propria nota²²¹ che i carburanti impiegati dalle unità da diporto (natanti, imbarcazioni, navi) adibite ad attività di noleggio hanno titolo all'esenzione da accisa.²²² Tale esecuzione vale anche per gli yacht commerciali.

Essi devono essere dotati del libretto di controllo²²³ 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.

Le modalità da osservare per l'impiego dei prodotti petroliferi in esenzione da accisa sono le seguenti²²⁴:

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

Il proprietario o possessore dello yacht

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

Analoga annotazione deve essere riportata nella licenza di navigazione.

Come già indicato al paragrafo precedente, la fornitura di prodotti petroliferi è anche non imponibile agli effetti dell'IVA.

III.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).²²⁵

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 nel corso del 2005, la suddetta agevolazione dovrebbe applicarsi a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2005. Essa pertanto potrebbe essere già applicabile per i mesi successivi a tale data anche se antecedenti l'immatricolazione, sempreché ovviamente esistano in tale periodo le condizioni per l'iscrivibilità dello yacht commerciale nel Registro Internazionale.

220. Si veda il par. II.2.2.

221. Risoluzione n. 7206/00 del 08.02.2001.

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

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

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

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

Nel senso più sopra indicato si è pronunciato in passato il Ministero delle Finanze²²⁶ in relazione alla prima iscrizione di navi commerciali nel Registro Internazionale.²²⁷ Si attende peraltro una conferma ufficiale di tale precisazione.

III.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.²²⁸

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.²²⁹

Analogamente a quanto indicato per IRPEF ed IRES, l'esclusione in parola dovrebbe ritenersi operante per tutto l'esercizio in corso al 1 gennaio 2005, anche per i mesi antecedenti l'avvenuta iscrizione nel Registro Internazionale, sempre che anche per tali mesi ricorrano le condizioni di iscrivibilità.

Nel senso sopra indicato si è pronunciato il Ministero delle Finanze in sede di istruzioni al decreto istitutivo dell'IRAP.²³⁰ Si attende peraltro una conferma ufficiale di tale precisazione.

III.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 al-

l'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.²³¹

Ciò significa in sostanza che col credito d'imposta suddetto viene eliminato l'obbligo del versamento delle ritenute sul lavoro dipendente o sul lavoro autonomo per i compensi corrisposti al personale di bordo. Tale credito d'imposta è infatti utilizzabile in sede di versamento delle ritenute alla fonte operate sui citati redditi di lavoro.

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

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

226. Risoluzione 23.03.1999, n. 47/E.

227. Art. 4 del D.L. 30.12.1997, n. 457, convertito in L. 27.02.1998, n. 30.

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

229. Art. 12, comma 3, del D.Lgs. 15.12.1997, n. 446.

230. Circolare 04.06.1998, n. 141/E.

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

Per quanto riguarda l'IRAP, ciò è valido limitatamente ai crediti di imposta maturati per i lavoratori dipendenti.

Il credito d'imposta va calcolato con riferimento alle ritenute IRPEF dovute sulle retribuzioni corrisposte con riferimento al periodo in cui il personale risultava effettivamente imbarcato su navi regolarmente iscritte al Registro Internazionale. Pertanto il credito d'imposta non spetta con riferimento all'IRPEF relativa alle retribuzioni di periodi di paga precedenti alla data di iscrizione della nave nel suddetto Registro.

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

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

III.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 dal versamento dei contributi previdenziali ed assistenziali dovuti per legge in relazione al personale imbarcato su navi iscritte nel Registro Internazionale. Lo stesso personale su indicato viene esonerato dal versamento dei contributi previdenziali ed assistenziali per la parte 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 pre-

cedente, e quindi esso dovrebbe applicarsi solo in relazione ai periodi di paga successivi all'effettiva iscrizione degli yacht commerciali nel Registro Internazionale.

III.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.²³² 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 pafil e le altre navi ed imbarcazioni da diporto o da sport sono esenti da dazi doganali sia che costituiscano imbarcazioni a vela, anche con motore ausiliario, sia che costituiscano imbarcazioni a motore, diverse dai fuoribordo, purché adibite alla navigazione marittima.²³³

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 costituire una mera formalità. In proposito si attendono istruzioni ufficiali.

III.3.12 La tonnage tax per gli yacht commerciali

La tonnage tax è stata introdotta con la recente riforma del T.U.I.R.²³⁴ Essa è dive-

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

233. 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.

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

nuta operante in data 4 luglio 2005 a seguito della pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale del decreto attuativo necessario per la sua applicazione.²³⁵

In sede di prima applicazione la tonnage tax può essere calcolata su tutti i ricavi conseguiti entro la chiusura del periodo d'imposta in corso pertanto, se il periodo d'imposta coincide con l'anno solare, con effetto retroattivo al 1° gennaio 2005.²³⁶

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 Stato²³⁷ in relazione al reddito derivante dall'utilizzo in traffico internazionale²³⁸ delle 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.²³⁹

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.²⁴⁰

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

Il risultato così ottenuto deve essere successivamente moltiplicato per i coefficienti previsti in relazione all'età del naviglio.²⁴¹

- da 0 a 5 anni: 0,90;
- da 6 a 10 anni: 0,95;
- da 11 a 25 anni: 1,05;
- oltre 25 anni: 1,10.

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.²⁴²

Il reddito determinato forfettariamente, 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.²⁴³

Altra caratteristica significativa del regime forfettario è costituita dall'obbligo di formazione dei cadetti ufficiali, e questo

235. Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 23 giugno 2005, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 153 del 4 luglio 2005.

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

237. La bozza di decreto correttivo del T.U.I.R. prevede che l'ambito soggettivo della tonnage tax sia esteso a tutte le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, anche se non residente nel territorio dello Stato.

238. La bozza di decreto correttivo del T.U.I.R. prevede l'eliminazione del requisito che il reddito prodotto sia "derivante dall'utilizzo in traffico internazionale".

239. D.M. 23 giugno 2005.

240. Art. 2359 del Codice Civile.

241. La bozza del correttivo del T.U.I.R. prevede l'eliminazione dei coefficienti stabiliti in relazione all'età del naviglio.

242. Art. 156 del T.U.I.R.

243. Art. 84 del T.U.I.R.

allo scopo di consolidare maggiormente il know-how nazionale.²⁴⁴

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.²⁴⁵

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 forfettaria dell'imponibile, essi devono risultare dalle scritture contabili mediante distinta annotazione.²⁴⁶

244. Art. 157, comma 3, del T.U.I.R.

245. Art. 157 del T.U.I.R.

246. Art. 12 del D.M. 23 giugno 2005.



The background features a stylized, light blue map of Italy. A compass rose is overlaid on the map, with its points extending towards the corners. At the bottom of the map, the word "ITALIANA" is written in a stylized, outlined font. The entire scene is set against a dark blue background with several small, white stars scattered across it.

III. I PORTI TURISTICI ed i posti barca

III.1. Costruzione e gestione del porto turistico

III.1.1 Le strutture portuali

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

Con la concessione demaniale il privato acquisisce il diritto allo sfruttamento, per fini di carattere pubblico, di un determinato spazio del demanio. La costruzione dei porti è un tipico caso in cui l'interesse generale viene realizzato con l'intervento di un soggetto privato che assume l'onere della realizzazione delle opere pubbliche (porto) e della gestione delle stesse per un certo periodo di tempo, in modo da compensare gli oneri sostenuti e, possibilmente, garantire un risultato positivo all'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.

Un'ipotesi di tal genere si verifica quando la concessione costituisce anche un diritto di superficie sulle aree demaniali a favore del concessionario.

La legge²⁴⁷ 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, an-

che mediante l'apprestamento di servizi complementari;

- approdo turistico è la porzione 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.

Per quanto riguarda gli approdi turistici va considerata in particolare la situazione esistente nei principali porti italiani.

Trattandosi di porti polifunzionali, essi hanno normalmente una parte predisposta per l'approdo di unità da diporto. I principali porti italiani sono gestiti da Autorità Portuali²⁴⁸, enti pubblici che agiscono tra l'altro quali gestori dei beni demaniali. In tale veste essi tuttavia non svolgono funzioni pubbliche o statali per le quali opera la presunzione di non commercialità²⁴⁹ ma svolgono compiti riconducibili ad un'attività di connotazione imprenditoriale.²⁵⁰

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 turisti-

247. Art. 2 del D.Lgs. 2 dicembre 1997, n. 509.

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

249. Art. 74, comma 2, del T.U.I.R.

250. Agenzia delle Entrate, Dir. Centrale, Risoluzione 16 marzo 2004, n. 40/E.

ci 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 speciale²⁵¹ 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 la costruzione del porto turistico quali ad esempio la valutazione dell'impatto ambientale, il rispetto dei vincoli esistenti e tutti gli aspetti edilizi ed urbanistici, tanto per le opere a terra quanto per le opere a mare.

Il concessionario rimane pertanto vincolato all'osservanza di tutte le disposizioni impartite dalla detta Conferenza di Servizi.

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.

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);
- 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.

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

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

Se a seguito della costruzione delle opere portuali, si è venuta a costituire una

proprietà superficiaria, non vi è dubbio che questa possa essere oggetto di atti di disposizione nei confronti di terzi. Il diportista può pertanto acquistare a sua volta il diritto di superficie su parte delle opere portuali e potrà disporne anche attraverso contratti di leasing.

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

III.1.3 Il posto barca e la sua iscrizione catastale

Nell'ambito delle strutture portuali occorre soffermarsi su quella particolare opera a mare costituita dal posto barca.

Questo è costituito da:

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

In relazione ai posti barca si pone il problema del loro accatastamento.

Il Ministero delle Finanze, Dipartimento per le politiche fiscali,²⁵² ha precisato che alcuni beni in concessione possono essere iscritti in catasto nella categoria catastale D/12 riguardante "Unità immobiliari caratterizzate da concessione demania-

le per l'uso dello specchio d'acqua e dell'arenile" con rendita catastale regolarmente attribuita.

L'Agenzia del Territorio²⁵³ ha precisato che i posti barca vanno ricompresi nella redditività complessiva delle strutture portuali di cui fanno parte, tenuto conto che l'autonomo accatastamento dei posti barca è stato previsto solo con la revisione degli estimi e del classamento, tuttora in via di realizzazione. A parere di tale Agenzia le costruzioni che caratterizzano le aree portuali (fabbricati, moli, banchine, pontili) devono essere iscritte a catasto, globalmente, alla categoria D/8 (immobili a destinazione speciale).

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

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

252. Ris. Min. 6 marzo 2003, n. 1/DPF.

253. Circ. 6 febbraio 2002, n. 13329.

III.1.4 Regime ICI relativo al posto barca

La legge istitutiva dell'ICI dispone ai fini dell'ICI che nel caso di concessione su aree demaniali soggetto passivo dell'imposta è il concessionario – gestore del porto.²⁵⁴

Pertanto il concessionario gestore del porto, è comunque tenuto al pagamento dell'ICI sulla base della rendita globalmente attribuita o attribuibile alla struttura.

Se la struttura portuale non fosse fornita di rendita, trattandosi di fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto ma posseduti da imprese, la rendita può essere determinata sulla base del valore iscritto nelle scritture contabili, applicando i coefficienti aggiornati annualmente dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.²⁵⁵ Qualora i posti barca non risultino iscritti in contabilità in quanto goduti in forza di una concessione attribuita dalle Autorità Portuali, l'interessato può chiedere i dati necessari per la determinazione dell'ICI alle autorità stesse.

Il concessionario – gestore del porto può anche proporre una rendita al competente ufficio del Territorio, che può modificarla entro i successivi dodici mesi.²⁵⁶

Il concessionario gestore del porto può rivalersi nei confronti del soggetto che abbia acquistato la proprietà superficaria del posto barca. Trattandosi infatti di un diritto reale l'ICI deve gravare sul titolare dello stesso.

Se l'utilizzo del posto barca avviene in base ad un contratto d'ormeggio il riaddebito del costo rappresentato dall'ICI deve essere determinato contrattualmente, altrimenti tale imposta graverà esclusivamente sul concessionario.

III.2. CONTRATTO DI ORMEGGIO DEL POSTO BARCA

III.2.1 Contenuto del contratto di 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,

254. Art. 3 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, modificato dalla Legge 23 dicembre 2000, n. 388.

255. Art. 5 del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, modificato dalla Legge 23 dicembre 2000, n. 388.

256. Decreto Ministeriale 19 aprile 1994, n. 701.

saranno via via definiti anche in relazione alla quota effettivamente fruita ed alle spese sostenute dal gestore.

Normalmente, vengono stabilite regole di ripartizione delle spese di gestione e manutenzione degli impianti comuni, mentre le altre spese potranno essere ripartite in via forfetaria ovvero in relazione all'effettivo consumo.

È uso comune che il contratto di ormeggio pluriennale abbia una durata pari al periodo della concessione. In questi casi, può avvenire che il concessionario gestore richieda all'acquirente il pagamento anticipato di tutti i canoni periodici.

L'acquirente con questa modalità acquisisce il diritto d'uso del posto barca per un periodo pluriennale, mentre dovrà provvedere al pagamento delle somme periodicamente dovute al concessionario gestore come ad esempio le spese di amministrazione ed il corrispettivo per i servizi fruiti.

Nulla inoltre impedisce che venga stipulato un contratto di locazione separatamente dal contratto di ormeggio, il quale, in tal caso, verrà semplicemente ad avere una minore portata. Non sono viceversa compatibili con l'esistenza del contratto di ormeggio la cessione del diritto di superficie ed il contratto di locazione finanziaria (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 brevissi-

mo (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.²⁵⁷

Essendo il contratto di ormeggio un negozio atipico si potrebbe non ritenere applicabile ad esso quanto previsto dal Codice Civile in materia di durata per il contratto di locazione²⁵⁸, 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.

257. Cfr. Cass. Civ. 21 ottobre 1994, n. 8657 e Cass. Civ. 2 agosto 2000, n. 10118.

258. Art. 1573 del Codice Civile.

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 della UE²⁵⁹ 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 disposto delle direttive comunitarie²⁶⁰, 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%.²⁶¹

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 atti

vità 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.²⁶²

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 reddito.²⁶³ Essi vanno contabilizzati in base al principio di competenza.²⁶⁴

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 portuali²⁶⁵ nonché all'ammortamento finanziario trattandosi di beni devolvibili alla scadenza della concessione.²⁶⁶

259. Corte di Giustizia delle Comunità Europee – Sezione III – Sentenza 3 marzo 2005 – Causa C-428/02.

260. Art. 13, parte B, lett. b), punto 2 della Sesta Direttiva CEE.

261. Art. 5 della Tariffa I allegata al Testo Unico dell'imposta di registro D.Lgs. 26 aprile 1936, n. 131.

262. Art. 5, comma 5, lett. A, ultimo periodo, del D.P.R. n. 633/1972.

263. Art. 85 del T.U.I.R.

264. Artt. 56 e 75 del T.U.I.R.

265. Art. 102 del T.U.I.R.

266. Art. 104 del T.U.I.R.

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.²⁶⁷

Pertanto se una società che possiede il porto turistico o il posto barca in un certo esercizio sociale ha ricavi effettivi inferiori al 4% del valore di tali immobilizzazioni, si presume, salvo prova contraria, che i redditi per quell'esercizio non possano essere inferiori al 3% del valore delle immobilizzazioni stesse.

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 tassabili secondo le norme proprie dell'IRES sul reddito d'impresa.

III.3. CESSIONE DELLA PROPRIETÀ SUPERFICIARIA

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 Corte di Cassazione.²⁶⁸ La Suprema Corte ha affermato che l'assetto dei diritti nascenti dalla concessione va determinato, nel merito, in rela-

zione alla disciplina del singolo rapporto concessorio. La Corte ha anche evidenziato gli elementi che 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)²⁶⁹ di cui quest'ultimo diviene proprietario.

Se la costituzione del diritto di superficie è fatta per un tempo determinato, allo scadere del termine il diritto di superficie si estingue e il proprietario del suolo diventa proprietario della costruzione. In questo caso, trattandosi di terreni dati in concessione dal Demanio Marittimo, con la scadenza della concessione termina anche il diritto di superficie ed il Demanio diviene proprietario anche della costruzione del porto turistico.

267. Si veda par. 1.2.6.

268. Sentenza 4 maggio 1998, n. 4402.

269. Artt. 952, primo comma, e 953 del Codice Civile.

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.

Il posto barca costruito nell'ambito di un porto turistico costituisce certamente una proprietà superficaria. Essa può interessare una parte del molo, della banchina o del pontile riservati per l'ormeggio, le at-

trezzature relative (allacci all'elettricità e all'acqua) oltre all'antistante specchio acqueo, entro ben precise misure.

Il tutto, come si è detto, dovrà risultare da un apposito frazionamento che evidenzii la particella ricomprendente i beni la cui proprietà superficaria viene ceduta nonché lo specchio acqueo antistante.²⁷⁰

Il contratto di cessione della proprietà superficaria di un posto barca, determinando la cessione di un diritto reale, deve essere stipulata mediante un rogito notarile.²⁷¹

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, costituiscano opere di urbanizzazione primaria o secondaria;²⁷²
- qualora siano parte di una "ristrutturazione urbanistica", cioè di intervento di recupero di carattere urbanistico dell'intera zona portuale.²⁷³

Per quanto riguarda l'ipotesi di ristrutturazione urbanistica l'Agenzia delle Entrate della Liguria ha precisato²⁷⁴ che in linea di principio la cessione della proprietà superficaria sia di opere a mare (posti bar-

270. Si veda par. II.1.3 il precedente par. 10.3.

271. Se si vogliono ottenere gli effetti di cui all'art. 2643 del Codice Civile.

272. Art. 31, lett. e), della L. 457/1978.

273. Art. 127 quinquiesdecies della Tabella A, Parte III allegata al D.P.R. n. 633/1972.

274. Agenzia delle Entrate, Direzione della Liguria n. 22955 del 10 ottobre 2003.

ca 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 "ristrutturazione urbanistica" potrebbe essere dato dalla Conferenza di Servizi per l'esame dei progetti per porti turistici.²⁷⁵

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%.²⁷⁶

Qualora, pur essendo applicabile l'IVA, si voglia comunque far registrare l'atto di trasferimento, si applica l'imposta di registro a tasa 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 ricavo²⁷⁷, se si tratta di beni destinati alla vendita, ovvero ad una plusvalenza patrimoniale²⁷⁸, 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 fondiario²⁷⁹ in quanto tassati secondo le norme del reddito d'impresa previste ai fini dell'IRES.²⁸⁰

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

275. Si veda l'ultima parte del par. III.1.1.

276. Art. 5 della Tariffa parte I allegato A al testo Unico Imposta di Registro (D.P.R. n. 131/1986).

277. Art. 85 del T.U.I.R.

278. Art. 86 del T.U.I.R.

279. Art. 43 del T.U.I.R.

280. Titolo II del T.U.I.R.

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 ormeggio dovendosi invece necessariamente ricorrere al contratto di locazione.

In proposito occorre innanzi tutto distinguere tra la disciplina generale che il Codice Civile detta in materia di locazione²⁸¹ e la disciplina prevista dalla legge speciale sugli immobili urbani ad uso non abita-

tivo e ad uso abitativo.²⁸² 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 locazione²⁸³ 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%.²⁸⁴

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 affitta il suo posto barca, si applica la stessa imposta di registro con l'aliquota del 2% sopra indicata.²⁸⁵

281. Artt. 1571 e seguenti del Codice Civile.

282. Legge 1978 n. 392, e successive variazioni e modificazioni.

283. Art. 1573 del Codice Civile.

284. Art. 5, comma 2, della Tariffa parte I, allegato A al Testo Unico Imposta di Registro (D.P.R. n. 131/1986).

285. Art. 5, comma 1, della Tariffa parte I, allegato A al Testo Unico Imposta di Registro (D.P.R. n. 131/1986).

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.²⁸⁶
- 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.²⁸⁷

III.5. LA 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.²⁸⁸

In relazione a tale rapporto l'Agenzia delle Entrate ha più volte ribadito²⁸⁹, recependo l'orientamento della Corte Suprema²⁹⁰, che, pur svolgendo le Autorità Portuali in via prevalente funzioni preordinate al perseguimento di specifiche finalità di pubblico interesse, tuttavia ciò non esclude l'esercizio da parte delle stesse Autorità di attività caratterizzate da criteri e modalità proprie delle attività commerciali. Tra queste ultime va ricompresa l'attività concernente il rilascio di concessioni demaniali finalizzata alla riscossione di canoni per gli approdi turistici.

L'Agenzia delle Entrate è pervenuta alla conclusione della natura commerciale di tale rapporto di concessione considerando l'ampia autonomia valutativa e deci-

sionale delle Autorità Portuali per quanto attiene l'individuazione dei soggetti ai quali attribuire le concessioni, la determinazione dell'ammontare dei canoni da riscuotere dai concessionari ed il successivo impiego degli stessi pur nei limiti della finalità istituzionali.

La natura commerciale delle concessioni suddette fa sì che le Autorità Portuali siano da considerare soggetti passivi d'imposta sia ai fini IVA che ai fini delle imposte dirette.

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, l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata nel senso dell'assoggettamento ad IVA dei canoni relativi.²⁹¹

Stabilito infatti che l'attività in argomento concretizza lo svolgimento di un'attività commerciale, ne deriva che le Autorità Portuali assumono una soggettività passiva ai fini del tributo.

Ne consegue che l'utente diportista, a fronte della concessione di approdo nei porti polifunzionali, deve corrispondere un canone assoggettato ad IVA con l'aliquota normale del 20%, come da regolare fattura emessa dalle Autorità Portuali.

Per quanto riguarda le imposte dirette i canoni suddetti costituiscono ricavi e quindi componenti positivi di reddito per le Autorità Portuali.²⁹²

Infine, in relazione ai casi, assai rari nella pratica, di un rapporto di sub-concessione o di subentro nella concessione tra il conces-

286. Asrt.36 del T.U.I.R.

287. Art. 67 del T.U.I.R.

288. Si veda par. III.1.1.

289. Risoluzione n. 40/E del 16 marzo 2004.

290. Corte di Cassazione. Sentenza n. 10097 del 25 luglio 2001.

291. Risoluzione n. 40/E del 16 marzo 2004.

292. Artt. 143 e 144 del T.U.I.R.

sionario-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.

Da un punto di vista fiscale nelle fattispecie suddette si applica lo stesso trattamento fiscale previsto per l'atto di concessione tra Demanio marittimo e concessionario. Venendo a mancare il presupposto soggettivo per l'applicazione dell'IVA²⁹³ torna invece applicabile l'imposta di registro che prevede per le concessioni demaniali e per le relative cessioni un'imposta proporzionale con l'aliquota del 2% sul valore del corrispettivo pattuito.²⁹⁴

Qualora viceversa si tratti di un ente pubblico che, in qualità di gestore del porto, agisce nell'esercizio d'impresa, cioè in un ambito imprenditoriale, le concessioni o sub-concessioni di cui trattasi sono soggette regolarmente ad IVA e costituiscono componenti rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile delle imposte dirette.²⁹⁵

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 multi-proprietà 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.²⁹⁶

In questo caso il socio non si limita a partecipare allo svolgimento dell'attività sociale, ma assume anche il ruolo di destinatario dei beni e dei servizi alla cui offerta è finalizzato l'esercizio dell'attività sociale. Appunto per questo, in tale ipotesi, la sua posizione si arricchisce di contenuti (come, ad esempio, il diritto di poter utilizzare beni appartenenti al patrimonio sociale e l'obbligo di provvedere al versamento di somme di denaro ulteriori in aggiunta a quelle oggetto di conferimento) estranei alla disciplina delle normali società commerciali, nelle quali il ruolo del socio è solo quello di partecipante all'impresa sociale.²⁹⁷

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.²⁹⁸

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.²⁹⁹ 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 di Intermediazione Finanziaria.

293. Vedi in proposito il precedente paragrafo I.2.2.

294. Art. 5, allegato A della Tariffa allegata al Testo Unico dell'Imposta di Registro (D.P.R. n. 131/1986).

295. Risoluzione Ministero delle Finanze 3 aprile 1991, n. 430405.

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

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

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

299. Art. 1, comma 2, lett. a), del Testo Unico delle disposizioni in materia di Intermediazione Finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58.

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.³⁰⁰

Dal punto di vista dell'IVA la cessione delle azioni costituisce un'operazione esente da IVA.³⁰¹ 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.³⁰²

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 assu-

mono 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.³⁰³

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.³⁰⁴

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.³⁰⁵

300. Art. 81, comma 1, lett. c) e c-bis) del T.U.I.R.

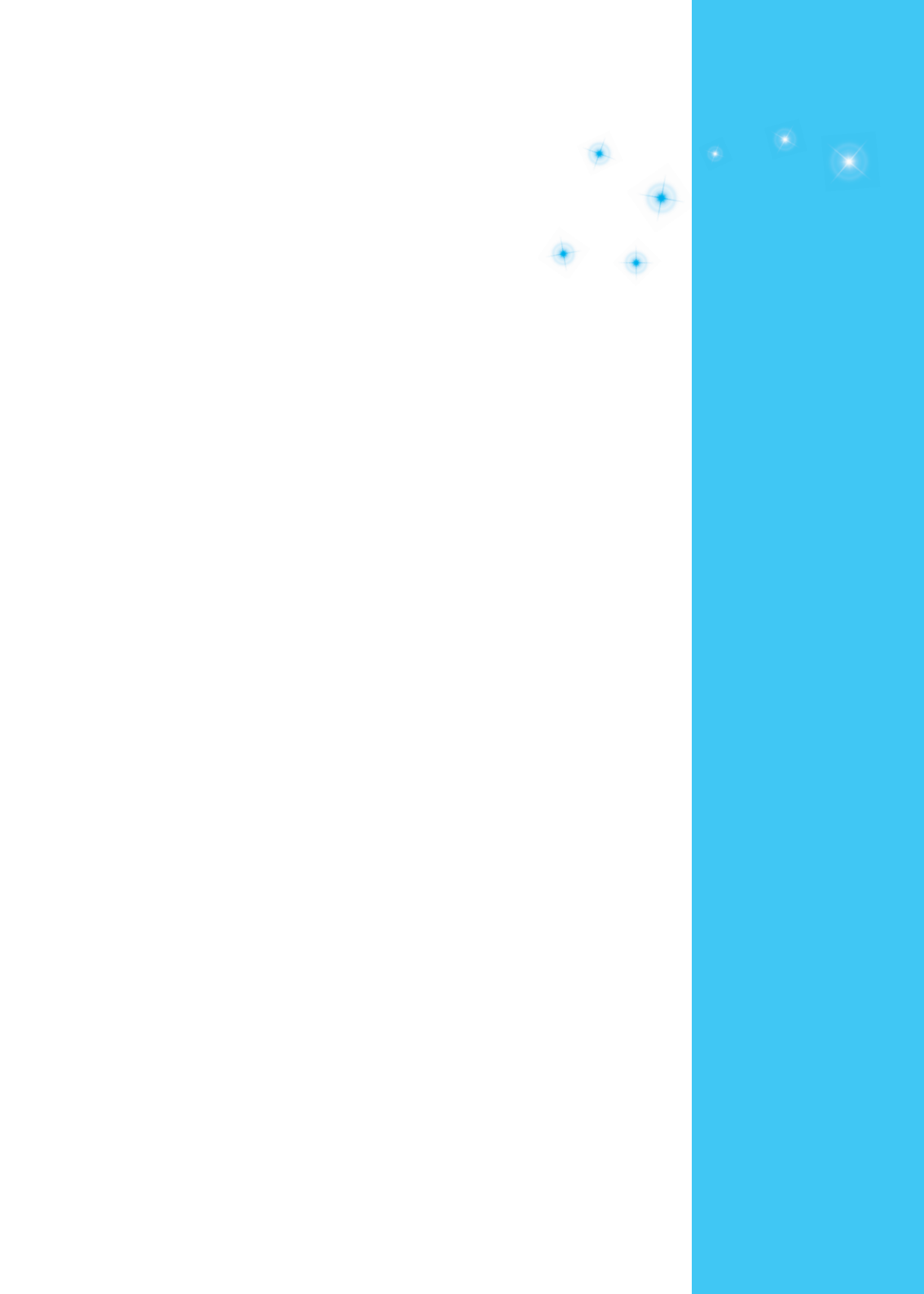
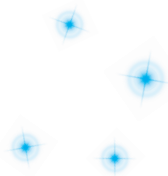
301. Art. 10 n. 4 del D.P.R. n. 633/1972.

302. Si veda il par. III.2.2 ultima parte.

303. Risoluzione 8 settembre 1998, n. 137.

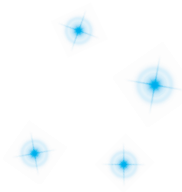
304. Risoluzione 24 dicembre 2000, n. 108.

305. Art. 81, comma 1, lett. l) del T.U.I.R., redditi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare, permettere.



NOTE







REGIONE
LIGURIA



UNIONE NAZIONALE
CANTIERI E INDUSTRIE
NAUTICHE ED AFFINI

Hanno collaborato:
Giovanni Accardo
Francesco Cimmino
Lorenzo Pollicardo
Enrico Macario
Rosanna Malandrini
Rosa Romano
Doriano Saracino

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
45° Salone Nautico Internazionale di Genova Ottobre 2005