

La guida
per operatori economici
professionisti e diportisti

nautica FISCO & DOGANE

7^a EDIZIONE

Agenzia delle Entrate
Agenzia Dogane e Monopoli (ADM)
Confindustria Nautica





La guida
per operatori economici
professionisti e diportisti

nautica FISCO & DOGANE

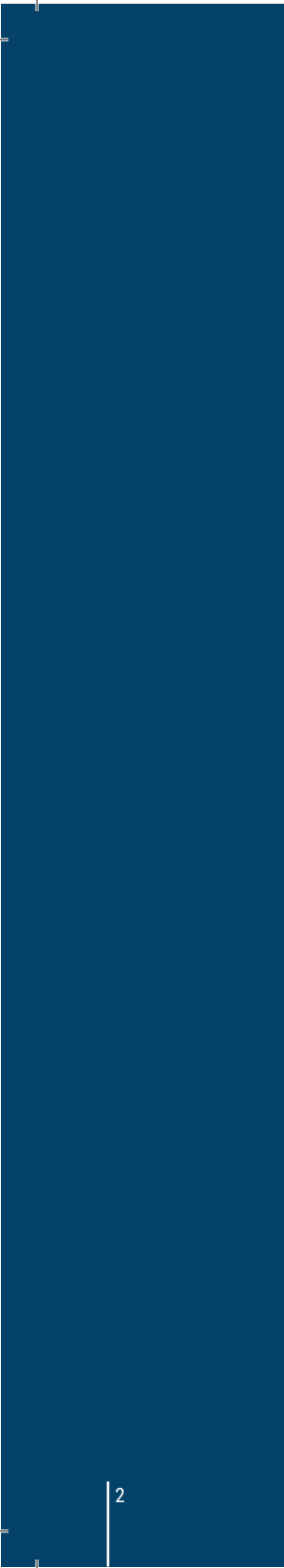
7^a EDIZIONE

Agenzia delle Entrate
Agenzia Dogane e Monopoli (ADM)
Confindustria Nautica

Coordinamento editoriale:
Roberto Neglia
Responsabile rapporti istituzionali
Confindustria Nautica

Testi:
Ezio Vannucci
Moores Rowland Partners STP

Edizione:
Confindustria Nautica



La settima edizione della Guida “Nautica, Fisco e Dogane” consolida la partnership storica con l’Agenzia delle Entrate a quella più recente con l’Agenzia delle Dogane e Monopoli, conseguendo il naturale completamento della sua mission.

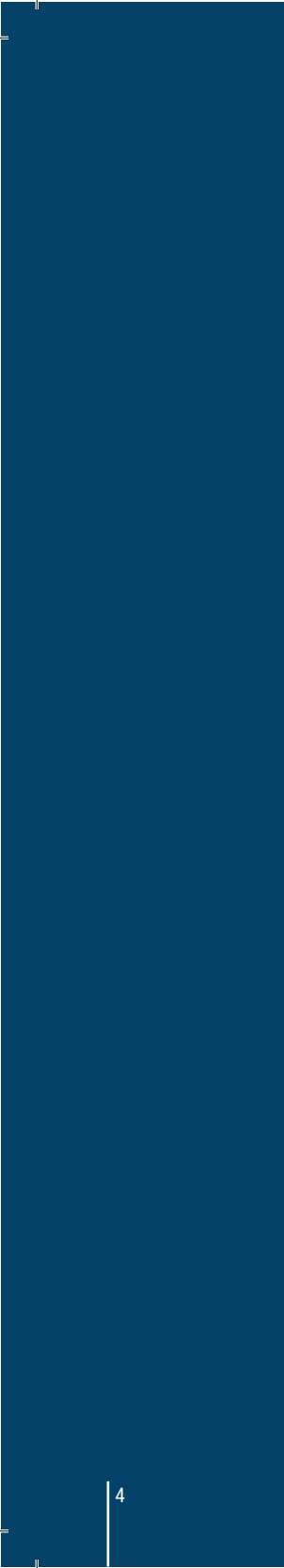
Sono molti i temi di interesse per il settore, i cantieri, le agenzie nautiche, i porti, i professionisti, i dottori commercialisti, le società di leasing, noleggio e locazione, i diportisti, che vengono trattati. Con una rivisitazione dell’impianto generale, condiviso con i due enti istituzionalmente preposti che ringrazio per l’ampia collaborazione, la Guida vuole quindi dare un’organizzazione alle numerose disposizioni di varia natura che regolano il nostro settore.

“Nautica, Fisco e Dogane” è anche la punta dell’iceberg della nostra attività istituzionale, che vede impegnata Confindustria Nautica, giornalmente, per la competitività del settore, la sua promozione nazionale e internazionale, la semplificazione amministrativa delle norme che lo governano.

Scorrendo i sei numeri che hanno preceduto l’attuale è anche possibile scorgere il percorso che l’Associazione nazionale di categoria che rappresenta la nautica in Confindustria ha compiuto in questi ultimi 15 anni.

Moltissimo è stato fatto e molto resta da fare. Questo è l’impegno che ci assumiamo anche per il futuro.

Saverio Cecchi
Presidente Confindustria Nautica



I - LE REGOLE RELATIVE ALLA NAVIGAZIONE DA DIPORTO

I.1. LA NAVIGAZIONE DA DIPORTO IN GENERALE

I.1.1 Fonti normative per la navigazione da diporto.....	14
I.1.2 Mezzi per la navigazione da diporto.....	14
I.1.3 Uso privato e uso commerciale delle unità da diporto.....	15
I.1.4 Nomina di armatore.....	15
I.1.5 Navigazione in acque territoriali italiane di unità da diporto comunitarie.....	16
I.1.6 Navigazione in acque territoriali italiane di unità da diporto extracomunitarie.....	16
I.1.7 La definizione di “navigazione in alto mare”.....	16

I.2. L'ISCRIZIONE NEI PUBBLICI REGISTRI

I.2.1 Obbligo di immatricolazione.....	17
I.2.2 Annotazione dell'uso commerciale.....	18
I.2.3 Formalità per l'iscrizione.....	18
I.2.4 Iscrizione provvisoria di navi e imbarcazioni.....	19
I.2.5 Iscrizione delle unità da diporto da parte di soggetti stranieri o residenti all'estero.....	19
I.2.6 Iscrizione nel Registro delle Navi in Costruzione.....	20
I.2.7 Formalità per la cancellazione dai pubblici registri.....	20
I.2.8 Perdita di possesso.....	21

I.3 DOCUMENTI E ABILITAZIONE ALLA NAVIGAZIONE DI UNITÀ DA DIPORTO

I.3.1 Documenti per la navigazione.....	21
I.3.2 Abilitazione alla navigazione e marcatura CE.....	23
I.3.3 Persone trasportabili ed equipaggio.....	23
I.3.4 Obbligo della patente nautica.....	24
I.3.5 Dichiarazione di potenza del motore.....	25

I.4. PASSENGER YACHT CODE ITALIANO.....25

I.5 NAVI ISCRITTE NEL REGISTRO INTERNAZIONALE

I.5.1 Caratteristiche necessarie per l'iscrizione di navi nel Registro Internazionale.....	26
I.5.2 Procedura per l'iscrizione al Registro Internazionale.....	27
I.5.3 Le norme tecniche di sicurezza.....	28
I.5.4 Abilitazione alla navigazione.....	28
I.5.5 Il personale imbarcato.....	28
I.5.6 Titoli professionali STCW.....	28

I.6 ALTRI OBBLIGHI

I.6.1 Responsabilità civile e assicurazione obbligatoria.....	29
I.6.2 Licenza di esercizio radiotelefonico.....	30
I.6.3 Autorizzazione alla navigazione temporanea (targa prova).....	30
I.6.4 Formalità di arrivo e partenza.....	31

II ASPETTI DOGANALI DELLA NAVIGAZIONE DI UNITA' DA DIPORTO UNIONALI ED EXTRA UNIONALI

II.1 LA NAVIGAZIONE DI UNITA' UNIONALI ED EXTRA UNIONALI

II.1.1 Il nuovo Codice Doganale dell'Unione.....	34
II.1.2 Navigazione in acque territoriali italiane di unità unionali.....	34
II.1.3 Navigazione in acque territoriali italiane di unità extraunionali e l'ammissione temporanea.....	34
II.1.4 Procedure doganali per unità da diporto in ammissione temporanea da sottoporre a lavori di manutenzione ordinaria e refitting.....	36
II.1.5 BREXIT: l'uscita del Regno Unito dall'Unione Europea	37

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

III.1 LA COMPRAVENDITA DI UNITA' DA DIPORTO

III.1.1 Forma per la compravendita di unità da diporto	42
III.1.2 Presupposto soggettivo ai fini IVA e detrazione dell'imposta.....	42
III.1.3 Presupposto territoriale ai fini IVA.....	43
III.1.4 Cessioni di unità da diporto tra soggetti nazionali.....	44
III.1.5 Condizioni per la non imponibilità della cessione di unità da diporto e l'"alto mare" ...	44
III.1.6 Cessioni effettuate con l'applicazione dell'imposta di registro	51
III.1.7 Regime del margine nella cessione di unità da diporto usate.....	52

III.2 LA CESSIONE DI UNITA' DA DIPORTO TRA SOGGETTI NAZIONALI E SOGGETTI UNIONALI ED EXTRAUNIONALI

III.2.1 Operazioni intracomunitarie, importazioni ed esportazioni.....	53
III.2.2 Importazioni di unità da diporto ai fini IVA e ai fini doganali	54
III.2.3 Cessione intracomunitaria di unità da diporto nuove e usate	55
III.2.4 La prova del trasporto nell'ambito delle operazioni intracomunitarie	58
III.2.5 Esportazione di unità da diporto ai fini IVA e doganali	60
III.2.6 La prova del trasporto fuori dal territorio unionale nell'ambito delle cessioni all'esportazione	62

III.3 IL POSSESSO DI UNITA' DA DIPORTO

III.3.1 Cenni sulla tassa di possesso sulle unità da diporto oggi abolita.....	62
III.3.2 Intestazione di unità da diporto a società non operative o di comodo.....	62
III.3.3 Possesso di unità da diporto ai fini del redditometro	64
III.3.4 Fattura elettronica e comunicazione dei dati delle operazioni intercorse con soggetti non residenti	66
III.3.5 Possesso di unità da diporto ai fini del canone speciale RAI	68
III.3.6 Indicazioni dell'OIC circa la classificazione in bilancio delle unità da diporto.....	69
III.3.7 Credito d'imposta mezzogiorno relativo al settore della nautica da diporto	69

IV APPROVVIGIONAMENTO, DOTAZIONI E SERVIZI PER LA NAUTICA DA DIPORTO

IV.1 PROVVISTE E DOTAZIONI DELLE UNITA' DA DIPORTO

IV.1.1 Beni costituenti provviste e dotazioni di bordo	74
IV.1.2 Regime IVA delle provviste di bordo	75
IV.1.3 Regime IVA delle dotazioni di bordo	76
IV.1.4 La "Prova" della messa a bordo delle provviste e dotazioni di bordo	77
IV.1.5 Esenzione da accisa sui carburanti ed oli lubrificanti usati per la navigazione nelle acque marine unionali	78
IV.1.6 Trattamento Iva alle c.d. operazioni di bunkeraggio.....	79

IV.2 SERVIZI PORTUALI E DELLA CANTIERISTICA

IV.2.1. Il presupposto territoriale per i servizi portuali e cantieristici	79
IV.2.2 Regime IVA dei servizi nell'ambito della nautica da diporto e dei servizi portuali o della cantieristica	80
IV.2.3 Il Regime doganale di "perfezionamento attivo" per unità da diporto non unionali ad uso privato	85
IV.2.4 L'aliquota IVA del 5% per i servizi di trasporto urbano marittimo	87

V LA LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA (IL LEASING NAUTICO) E IL NOLEGGIO DI UNITÀ DA DIPORTO

V.1 LA LOCAZIONE E IL NOLEGGIO DI UNITÀ DA DIPORTO

V.1.1 Il contenuto del contratto di locazione di unità da diporto	90
V.1.2 Il contenuto del contratto di noleggio di unità da diporto	90
V.1.3 Requisiti per lo svolgimento dell'attività di locazione e/o noleggio con unità da diporto	91
V.1.4 Regime IVA per l'acquisto di unità da diporto destinate alla locazione e/o al noleggio.....	92
V.1.5 Il presupposto territoriale per la locazione e il noleggio di unità da diporto e la distinzione tra contratti a breve e lungo termine	92
V.1.6 Regime IVA dei canoni di locazione, di noleggio e simili per scopi ludici, sportivi o ricreativi	94
V.1.7 L'identificazione diretta, il rappresentante fiscale e il regime speciale OSS in caso di locazione e noleggio da parte di soggetti non residenti.....	97
V.1.8 Gestione dell'APA nei contratti di noleggio.....	98
V.1.9 Il noleggio occasionale di unità da diporto.....	98

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

V.2.1 Il contenuto del contratto di locazione finanziaria (leasing) di unità da diporto.....	99
V.2.2 Il presupposto territoriale per il leasing nautico	100
V.2.3 Regime IVA del leasing nautico e la dichiarazione anticipata dell'utilizzatore.....	101
V.2.4 Leasing di unità da diporto da costruirsi o in costruzione.....	104

VI PROFILI FISCALI DELLE NAVI ISCRITTE AL REGISTRO INTERNAZIONALE

VI PROFILI FISCALI DELLE NAVI ISCRITTE AL REGISTRO INTERNAZIONALE

VI.1 Non imponibilità IVA delle operazioni relative alle navi iscritte nel Registro Internazionale.....	108
VI.2 Esonero da accisa su prodotti petroliferi	108
VI.3 Riduzione della base imponibile IRPEF e IRES	108
VI.4 Esclusione dalla base imponibile IRAP	108
VI.5 Credito d'imposta per ritenute IRPEF sulle retribuzioni al personale di bordo	109
VI.6 Esonero dai contributi previdenziali e assistenziali per il personale di bordo	109
VI.7 Esonero da IVA all'importazione	110
VI.8 La tonnage tax per le navi iscritte nel Registro Internazionale	110

VII I PORTI TURISTICI E I POSTI BARCA

VII.1 COSTRUZIONE E GESTIONE DEL PORTO TURISTICO

VII.1.1 Le strutture portuali.....	116
VII.1.2 I Marina Resort	117
VII.1.3 La concessione per la costruzione e gestione di strutture portuali	118
VII.1.4 I canoni per concessioni relative alla costruzione e gestione di porti turistici.....	119
VII.1.5 Le strutture portuali e la loro iscrizione catastale	119
VII.1.6 Regime IMU relativo alle strutture portuali.....	121

VII.2 CONTRATTO DI ORMEGGIO DEL POSTO BARCA

VII.2.1 Contenuto del contratto di ormeggio.....	122
VII.2.2 Imposte indirette relative al contratto di ormeggio	123
VII.2.3 Imposte dirette relative al contratto di ormeggio.....	123

VII.3 CESSIONE DELLA PROPRIETA' SUPERFICIARIA

VII.3.1 Contenuto del diritto di superficie.....	124
VII.3.2 Il diritto di proprietà superficaria e la sua cessione.....	124
VII.3.3 Imposte indirette sulla cessione della proprietà superficaria	125
VII.3.4 Imposte dirette relative alla cessione della proprietà superficaria.....	125

VII.4 CONTRATTO DI LOCAZIONE RELATIVO AL POSTO BARCA

VII.4.1 Contenuto del contratto di locazione del posto barca	126
VII.4.2 Conseguenze fiscali della locazione del posto barca.....	126

VII.5 CONCESSIONE DI APPRODI TURISTICI

VII.5.1 Contenuto del rapporto concessorio di subconcessione e di subentro	127
VII.5.2 Conseguenze fiscali del rapporto concessorio.....	127

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

VII.6.1 Possesso di azioni della società che gestisce il porto.....	128
VII.6.2 Conseguenze fiscali del godimento del posto barca tramite azioni	128





I.
**LE REGOLE RELATIVE
ALLA NAVIGAZIONE
DA DIPORTO**

I - LE REGOLE RELATIVE ALLA NAVIGAZIONE DA DIPORTO

I.1 LA NAVIGAZIONE DA DIPORTO IN GENERALE

I.1.1 Fonti normative per la navigazione da diporto

La disciplina della navigazione da diporto è contenuta nel "Codice della nautica da diporto" e nel relativo Regolamento di attuazione¹. Per quanto non previsto, si applicano le leggi, i regolamenti e gli usi di riferimento ovvero, in mancanza, il Codice della navigazione con le relative norme attuative, nonché la legislazione speciale ad esso connessa².

Ai fini dell'applicazione delle norme del Codice della navigazione, le imbarcazioni da diporto sono equiparate alle navi ed ai galleggianti di stazza lorda non superiore alle dieci tonnellate, se a propulsione meccanica, ed alle venticinque tonnellate, in ogni altro caso, anche se l'imbarcazione supera detta stazza, fino al limite di ventiquattro metri³.

Dopo la riforma del D.lgs. 3.11.2017, n. 229, il Codice della nautica da diporto definisce la navigazione da diporto come quella "esercitata, per fini esclusivamente lusori o anche commerciali", mediante le unità indicate dallo stesso codice, o mediante le navi destinate esclusivamente al noleggior per finalità turistiche⁴, fermo restando, per queste ultime, quanto previsto dall'articolo 3 della legge 8 luglio 2003, n. 172, e dal Decreto-Legge 30 dicembre 1997, n. 457, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1998, n. 30.

I.1.2 Mezzi per la navigazione da diporto

La classificazione dei mezzi destinati alla navigazione da diporto va fatta sulla base delle seguenti definizioni contenute nel Codice della nautica da diporto⁵:

¹ Il Codice della nautica da diporto è stato emanato con D.Lgs. 18 luglio 2005, n. 171, ed è entrato in vigore il 15 settembre 2005, poi modificato dal D.Lgs. 3. Novembre 2017, n. 229, e dal D.Lgs. 12 Novembre 2020, n. 160. Il regolamento di attuazione del Codice della nautica da diporto è stato emanato con Decreto del Ministro delle Infrastrutture e dei Trasporti 29 luglio 2008, n. 146 ed è in fase di revisione.

² Codice della navigazione approvato con Regio Decreto 30 marzo 1942, n. 32, come richiamato dall'art. 1, comma 3, del D.Lgs. n. 171/2005.

³ Art. 1, comma 3, del D. Lgs. 18 luglio 2005, n. 171.

⁴ Navi di cui all'articolo 3 della legge 8 luglio 2003, n. 172.

⁵ Art. 3 del D.Lgs. 171/2005.

• "unità da diporto": ogni costruzione di qualunque tipo e con qualunque mezzo di propulsione destinata alla navigazione da diporto;

• unità utilizzata a fini commerciali – commercial yacht: si intende l'unità da diporto utilizzata a fini commerciali⁶ nonché le navi destinate esclusivamente al noleggior per finalità turistiche⁷;

• navi da diporto maggiore: sono le unità con scafo di lunghezza superiore a 24 metri e di stazza superiore alle 500 GT⁸ ovvero a 600 TSL⁹;

• navi da diporto minore: sono le unità con scafo di lunghezza superiore a 24 metri e di stazza fino a 500 GT ovvero fino a 600 TSL;

• navi da diporto minore storica: sono le unità con scafo di lunghezza superiore a 24 metri e di stazza fino a 120 GT ovvero fino a 100 TSL, costruite in data anteriore al 1° gennaio 1967;

• imbarcazioni da diporto: sono le unità con scafo di lunghezza superiore a 10 metri e fino a 24 metri;

• natanti da diporto: sono le unità a remi o motorizzate con scafo di lunghezza pari o inferiore a 10 metri;

• moto d'acqua: sono le unità con scafo di lunghezza inferiore a 4 metri, che utilizzano un motore di propulsione con una pompa a getto d'acqua come fonte primaria di propulsione e destinate a essere azionate da una o più persone sedute, in piedi o inginocchiate sullo scafo, anziché al suo interno;

• unità da diporto a controllo remoto: sono le unità a comando remoto prive, a bordo, di personale adibito al comando.

La modalità di misurazione della lunghezza delle unità da diporto è quella "standard armonizzata" secondo la norma UNI EN ISO 8666. Essa è indicata sui certificati di marcatura CE, sulle

⁶ Unità da diporto utilizzata a fini commerciali come previsto dall'art 2 del D.Lgs. 171/2005.

⁷ Art. 3 della Legge 172/2003 - Navi iscritte nel Registro Internazionale.

⁸ Gross Tonnage.

⁹ Tonnellate di Stazza Lorda.

I - LE REGOLE RELATIVE ALLA NAVIGAZIONE DA DIPORTO

dichiarazioni di conformità e sui manuali del proprietario.

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

Il Codice della nautica da diporto si applica alla navigazione esercitata sia per fini esclusivamente lusori, sia per scopi commerciali, mediante uno dei mezzi di navigazione illustrati al precedente paragrafo nonché alle navi destinate esclusivamente al noleggio per finalità turistiche¹⁰.

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

L'uso commerciale dei mezzi per la navigazione da diporto si determina quando una unità è impiegata per fini di lucro da parte di persone fisiche o giuridiche che ne abbiano la proprietà o la disponibilità (quali armatori o utilizzatori in forza di contratto di leasing).

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

- come oggetto di contratti di locazione e di noleggio;
- per l'insegnamento professionale della navigazione da diporto;
- come unità di appoggio utilizzate da centri di immersione e di addestramento subacqueo per i praticanti immersioni subacquee a scopo sportivo o ricreativo;
- per l'assistenza all'ormeggio delle unità da diporto nell'ambito delle strutture dedicate alla nautica da diporto;
- per l'attività di assistenza e di traino delle unità da diporto;
- per l'esercizio di attività in forma itinerante di somministrazione di cibo e di bevande e di commercio al dettaglio¹¹

¹⁰ di cui all'articolo 3 della legge 172/2003.

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

L'utilizzazione a fini commerciali delle imbarcazioni e navi da diporto è annotata nell'Archivio telematico centrale delle unità da diporto (ATCN), con l'indicazione delle attività svolte e dei proprietari o armatori delle unità, imprese individuali o società, esercenti le suddette attività commerciali e degli estremi della loro iscrizione, nel registro delle imprese della competente camera di commercio, industria, artigianato ed agricoltura. Gli estremi dell'annotazione sono riportati sulla licenza di navigazione. Nel caso di natanti, l'utilizzazione a fini commerciali è annotata secondo le modalità indicate nel Regolamento di attuazione del codice¹².

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

I.1.4 Nomina di armatore

Qualora l'unità da diporto sia utilizzata a fini commerciali, chi assume l'esercizio di tale attività (sia il proprietario, sia l'utilizzatore in un contratto di leasing, sia una persona all'uopo designata) deve preventivamente presentare la dichiarazione di armatore all'ufficio di conservatoria centrale delle unità da diporto (UCON) tramite lo sportello telematico del diportista (STED)¹³.

In mancanza della dichiarazione di armatore, armatore si presume il proprietario fino a prova contraria. In caso di unità da diporto concesse in locazione finanziaria, armatore si presume l'utilizzatore dell'unità in locazione finanziaria fino a prova contraria¹⁴.

L'armatore dispone dell'unità, arruola il comandante dell'equipaggio e assume tutte le responsabilità nella conduzione dell'attività e delle obbligazioni contratte, per quanto riguarda sia l'utilizzo che l'esercizio dell'unità da diporto.

La dichiarazione di nomina dell'armatore e l'eventuale revoca, sono rilasciate con atto scritto con sottoscrizione autenticata, ovvero verbalmente. In quest'ultimo caso la dichiarazione e la revoca sono raccolte dallo sportello telematico del diportista con processo verbale.

¹² Art. 2, commi 2 e 2-bis, del D.Lgs. 171/2005.

¹³ Art. 24-bis, comma 1, del D.Lgs. 171/2005.

¹⁴ Art. 24-bis, comma 8, del D.Lgs. 171/2005.

I - LE REGOLE RELATIVE ALLA NAVIGAZIONE DA DIPORTO

La dichiarazione di armatore deve essere trascritta nell'Archivio telematico centrale delle unità da diporto (ATCN) e annotata sulla licenza di navigazione.

1.1.5 Navigazione in acque territoriali italiane di unità da diporto comunitarie

Le unità da diporto che battono bandiera di uno Stato membro dell'Unione Europea possono navigare nelle acque nazionali senza alcuna limitazione. Si veda per approfondimento il Capitolo II.

Qualora le attività commerciali di cui al paragrafo 1.1.3 siano svolte stabilmente in Italia con unità da diporto battenti bandiera di uno dei Paesi dell'Unione europea, l'esercente presenta allo Sportello telematico del diportista (STED) 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, validata dall'Ufficio di conservatoria centrale delle unità da diporto (UCON¹⁵), sempre per il tramite dello Sportello telematico del diportista (STED), deve essere mantenuta a bordo¹⁶.

1.1.6 Navigazione in acque territoriali italiane di unità da diporto extracomunitarie

Per quanto riguarda le unità da diporto che battono bandiera di uno Stato non facente parte dell'Unione Europea, queste, 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 membri¹⁷; si veda per approfondimento il Capitolo II.

Il Codice della nautica da diporto consente alle unità iscritte in un Registro extraeuropeo di poter essere utilizzate per attività di noleggio e locazione nelle acque territoriali italiane¹⁸. Al pari

delle unità da diporto battenti bandiera di uno dei Paesi dell'Unione europea, anche per le unità iscritte in un Registro extraeuropeo, che svolgono stabilmente attività commerciali in Italia, l'esercente presenta allo Sportello telematico del diportista (STED) 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, validata dall'Ufficio di conservatoria centrale delle unità da diporto (UCON), sempre per il tramite dello Sportello telematico del diportista (STED), deve essere mantenuta a bordo.

1.1.7 La definizione di navigazione in "alto mare"

La definizione di "alto mare" è contenuta nella Convenzione delle Nazioni Unite sul Diritto del Mare¹⁹ e ricomprende tutte le aree marine non incluse nella zona economica esclusiva, nel mare territoriale o nelle acque interne di uno Stato, o nelle acque arcipelagiche di uno Stato-arcipelago.

L'Agenzia delle Entrate aveva già precisato²⁰ che per "acque territoriali" si devono intendere quelle comprese nel limite delle 12 miglia marine dalla costa, come si evince oltre che dalla Convenzione delle Nazioni Unite sul Diritto del Mare, anche dall'art. 2, secondo comma, del Codice della Navigazione. Peraltro, alla predetta Convenzione si è richiamata anche la Corte di Giustizia delle Comunità europee²¹, al fine di precisare il confine geografico entro il quale gli Stati membri possono legittimamente esercitare il proprio potere impositivo.

Per "mare territoriale" ci si riferisce all'area marina ricompresa tra la linea di base e le 12 miglia nautiche dalla stessa²²; l'"alto mare" (definito anche con il termine di "acque internazionali") risulta come contrapposizione al mare territoriale e deve intendersi la zona marina oltre le 12 miglia nautiche dalla linea di base.

bandiera di Paesi extraeuropei.

¹⁹ *Convenzione di Montego Bay conclusa a New York il 10 dicembre 1982, ratificata con L. 2 dicembre 1994, n. 689, agli artt. 86 e seguenti.*

²⁰ *Si veda Circolare n. 38/E del 22 luglio 2009 e risoluzione n. 2/E del 12 gennaio 2017.*

²¹ *Sentenza del 29 marzo 2007, in causa C-111/05, punti 56 e 57.*

²² *Art. 3 della Convenzione delle Nazioni Unite sul diritto del mare, cosiddetta convenzione di Montego Bay.*

¹⁵ *Istituito dal D.P.R., 14/12/2018 n. 152.*

¹⁶ *Art. 2, comma 3, del D.Lgs. n. 171/2005.*

¹⁷ *Regolamento UE n.952/2013 che istituisce il Codice Doganale dell'Unione ed il Regolamento Delegato UE 2446/2015.*

¹⁸ *L'attuale art. 2, comma 3 del D. Lgs. 171/2005 prevede che un'attività commerciale di noleggio e locazione di unità da diporto possa essere svolta in Italia anche mediante unità da diporto battenti*

I - LE REGOLE RELATIVE ALLA NAVIGAZIONE DA DIPORTO

Il legislatore fiscale recentemente, nell'ambito delle modifiche apportate alle operazioni assimilate alle esportazioni²³, ha confermato che per "acque territoriali" si devono intendere quelle comprese nel limite delle 12 miglia marine calcolate dalla linea di bassa marea.

I.2 L'ISCRIZIONE NEI PUBBLICI REGISTRI

I.2.1 Obbligo di immatricolazione

Per le navi da diporto e per le imbarcazioni è obbligatoria l'iscrizione nell'Archivio telematico centrale delle unità da diporto (ATCN)²⁴ in relazione a tutti gli atti costitutivi, traslativi o estintivi della proprietà o di altri diritti reali.

La pubblicità relativa agli atti costitutivi, traslativi o estintivi della proprietà o di altri diritti reali concernenti le navi e le imbarcazioni da diporto deve avvenire, su richiesta del proprietario, dell'armatore o dell'utilizzatore in locazione finanziaria, entro 60 giorni (o, se l'interessato è residente all'estero, entro 120 giorni) dalla data di uno degli atti suddetti, mediante trascrizione nell'Archivio telematico centrale delle unità da diporto (ATCN) ed annotazione sulla licenza di navigazione²⁵.

La ricevuta dell'avvenuta presentazione dei documenti per la pubblicità, rilasciata dallo Sportello telematico del diportista (STED), sostituisce la licenza di navigazione per la durata massima di 60 giorni²⁶.

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

In mancanza, l'ufficio di iscrizione dispone il ritiro della licenza di navigazione.

Le navi destinate esclusivamente al noleggio per finalità turistiche²⁷, sono iscritte nel Registro Internazionale, tenuto dalle Direzioni Marittime

²³ Articolo 8-bis, comma 3, del D.P.R. 633/1972 così come modificato dalla Legge 178/2020.

²⁴ Istituito dai commi 217-222 della L. 24 dicembre 2012, n. 228. Si veda attuale art. 15 D.Lgs. 171/2005.

²⁵ Art. 17, comma 1, del D.Lgs. 171/2005.

²⁶ Termine esteso da venti a sessanta giorni dall'art. 9 comma 9 del Decreto Legge 16 giugno 2022 n. 68.

²⁷ Art. 3 Legge 172/2003 cosiddetto Registro Internazionale.

del Ministero delle Infrastrutture e delle mobilità sostenibili (MIMS).

I natanti sono esclusi dall'obbligo dell'iscrizione nell'archivio telematico centrale delle unità da diporto, della licenza di navigazione e del certificato di sicurezza, tuttavia, su richiesta dell'interessato, possono essere iscritti assumendo il regime giuridico delle imbarcazioni da diporto²⁸.

Le imbarcazioni e le navi da diporto iscritte espongono la bandiera nazionale e sono contraddistinte da un numero di individuazione composto da un codice alfanumerico, generato automaticamente dal Centro elaborazione dati su base nazionale, costituito in sequenza da quattro caratteri alfabetici e da quattro caratteri numerici. Dopo il numero di individuazione è apposta la lettera D nel caso di imbarcazioni da diporto ovvero il gruppo ND nel caso di navi da diporto. Le unità già immatricolate alla data di entrata in vigore possono conservare i numeri di iscrizione già assegnati e in tal caso si aggiunge la lettera "X" di seguito ai predetti numeri²⁹.

Il proprietario ha facoltà di contraddistinguere l'imbarcazione o la nave da diporto con un numero di iscrizione che può essere costituito, a richiesta, da una specifica combinazione alfanumerica, a condizione che la stessa non sia già stata utilizzata per l'identificazione di altra unità da diporto³⁰.

Le unità da diporto utilizzate a titolo di locazione finanziaria sono iscritte a nome del locatore con specifica annotazione, nell'Archivio telematico centrale (ATCN) e sulla licenza di navigazione, del nominativo dell'utilizzatore e della data di scadenza del contratto³¹.

Ai sensi dell'articolo 13, terzo comma, del DPR 152/2018, nelle more del completamento delle operazioni di popolamento dell'ATCN, le Capitanerie di Porto e gli Uffici circondariali marittimi provvedono in ogni caso a trasferire all'ATCN i dati contenuti nei registri di iscrizione cartacei relativi alle unità da diporto immatricolate entro il 31 Agosto 2019; nel caso in cui gli interessati richiedano il rilascio di una nuova licenza di navigazione anche solo a seguito di variazione dei dati in essa contenuta.

²⁸ Art. 27, commi 1 e 2 del D.Lgs. 171/2005.

²⁹ Art. 25, comma 1 e 1-bis, del D.Lgs. 171/2005.

³⁰ Art. 25, comma 3, del D.Lgs. 171/2005.

³¹ Art. 16 del D.Lgs. 171/2005.

I - LE REGOLE RELATIVE ALLA NAVIGAZIONE DA DIPORTO

I.2.2 Annotazione dell'uso commerciale

L'utilizzazione a fini commerciali delle imbarcazioni e navi da diporto è annotata nell'Archivio telematico centrale delle unità da diporto (ATCN), con indicazione delle attività svolte, dei 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 navigazione³².

Le navi ed imbarcazioni da diporto a uso commerciale³³ iscritte all'ATCN possono essere utilizzate esclusivamente per le attività a cui sono adibite³⁴.

Qualora le attività siano esercitate senza l'osservanza delle formalità di cui sopra, o le imbarcazioni siano utilizzate per attività diverse da quelle a cui sono adibite, ovvero non venga presentata la dichiarazione di utilizzo commerciale, si applica una sanzione amministrativa³⁵.

Per la disciplina delle attività di locazione e noleggio si veda il capitolo V.

I.2.3 Formalità per l'iscrizione

Per ottenere l'iscrizione, di una nave nell'Archivio telematico centrale delle unità da diporto (ATCN)³⁶, il proprietario o l'utilizzatore in locazione finanziaria (in nome e per conto del proprietario e munito di procura con sottoscrizione autenticata) deve presentare allo Sportello telematico del diportista (STED) la seguente documentazione:

- il titolo di proprietà³⁷;
- il certificato di stazza; per le navi provenienti da Stati esteri, in luogo del certificato di stazza, può essere presentata in via provvisoria e con validità non superiore a sei mesi, l'attestazione di stazza rilasciata dal registro di iscrizione di provenienza;
- estratto del Registro navi in Costruzione.

32 Art. 2, comma 2, del D.Lgs. 171/2005.

33 Si veda anche il Paragrafo I.1.3.

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

35 Art. 55 del D.Lgs. 171/2005.

36 Articolo 15-bis del D.Lgs. 171/2005.

37 L'atto pubblico, la scrittura privata autenticata, la sentenza o l'estratto del Registro Navi in Costruzione che attesta la proprietà.

Nel caso di navi provenienti da uno Stato estero, in aggiunta ai documenti di cui sopra, deve essere presentato l'estratto del registro di iscrizione di provenienza, ovvero il certificato di cancellazione dal medesimo registro o, in alternativa, un certificato dell'autorità competente estera, con validità non superiore a sei mesi dalla data del rilascio, che attesta l'avvio delle procedure di cancellazione dal registro estero e il ritiro dei documenti di navigazione. Nel caso in cui in tali documenti siano indicate le generalità del proprietario e i dati identificativi dell'unità, non è necessario presentare il titolo di proprietà, fermo restando l'obbligo di presentazione del certificato di stazza, anche provvisorio (solo per unità UE).

Per ottenere l'iscrizione, di una imbarcazione nell'Archivio telematico centrale delle unità da diporto (ATCN)³⁸, il proprietario o l'utilizzatore in locazione finanziaria (in nome e per conto del proprietario e munito di procura con sottoscrizione autenticata) deve presentare allo Sportello telematico del diportista (STED) la seguente documentazione:

- il titolo di proprietà³⁹;
- la dichiarazione di conformità UE rilasciata dal costruttore o da uno dei soggetti appositamente delegati⁴⁰;
- la dichiarazione di potenza del motore o dei motori installati a bordo;

Per le imbarcazioni provenienti da uno Stato membro dell'Unione europea munito di marcatura CE, oltre ai documenti sopra richiamati, è necessario il certificato di cancellazione dal registro ove l'unità era iscritta, che, se riporta i dati tecnici dell'unità, sostituisce la documentazione tecnica. 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 rappresentante⁴¹.

Per le unità da diporto non munite di marcatura CE la predetta documentazione tecnica è sostituita da un'attestazione di idoneità rilasciata da un organismo tecnico notificato⁴².

38 Art. 19 del Dlgs 171/2005.

39 L'atto pubblico, la scrittura privata autenticata, o in alternativa è sufficiente la dichiarazione unilaterale del venditore o la fattura di vendita con firma autenticata.

40 Indicati nell'articolo 14, comma 3 del Dlgs 11 Gennaio 2016 n.5.

41 Art. 19, comma 2, del D.Lgs. 171/2005.

42 Ai sensi del decreto legislativo 11 gennaio 2016,

I - LE REGOLE RELATIVE ALLA NAVIGAZIONE DA DIPORTO

Per ottenere l'iscrizione di un'unità di propria costruzione, il cantiere che ha costruito, completato o assemblato l'unità, presenta, in luogo del titolo di proprietà, una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà⁴³, nella quale autocertifica le predette circostanze e che l'unità da diporto è di sua esclusiva proprietà, indicando le caratteristiche tecniche del modello e il codice identificativo dello scafo.

Le unità da diporto costruite da un soggetto privato per proprio uso personale e senza l'ausilio di alcuna impresa, cantiere o singolo costruttore professionale, possono essere iscritte nell'Archivio telematico centrale delle unità da diporto (ATCN), purché munite di attestazione di idoneità rilasciata da un organismo notificato⁴⁴.

I.2.4 Iscrizione provvisoria di navi e imbarcazioni

Ove si tratti di prima immissione in servizio, il proprietario di una imbarcazione o di una nave da diporto o l'utilizzatore dell'unità in locazione finanziaria, può chiedere l'assegnazione del numero di immatricolazione presentando domanda allo Sportello telematico del diportista (STED)⁴⁵. Alla domanda è allegata:

- copia della fattura o della ricevuta fiscale attestante l'assolvimento degli adempimenti fiscali ed eventualmente doganali, e contenente le generalità, l'indirizzo e il codice fiscale dell'interessato, nonché la descrizione tecnica dell'unità stessa;
- dichiarazione di conformità UE per le unità che ne sono provviste o in alternativa la dichiarazione ai fini del rilascio del certificato di sicurezza;
- dichiarazione di potenza dei motori di propulsione installati a bordo;
- dichiarazione di assunzione di responsabilità da parte dell'intestatario della fattura per tutti gli eventi derivanti dall'esercizio dell'uni-

tà stessa fino alla data della presentazione del titolo di proprietà.

In caso di iscrizione provvisoria di navi da diporto, alla detta documentazione è allegato il certificato di stazza, anche provvisorio.

L'assegnazione del numero di immatricolazione provvisoria determina l'iscrizione dell'unità condizionata alla successiva presentazione del titolo di proprietà. Tali formalità sono da effettuarsi a cura dell'intestatario della fattura entro e non oltre sei mesi dalla data dell'assegnazione suddetta. Contestualmente all'iscrizione provvisoria vengono rilasciati la licenza provvisoria di navigazione, il certificato di sicurezza e la licenza radio provvisoria.

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 a uno STED e il proprietario dell'unità deve presentare una normale domanda di iscrizione nell'ATCN⁴⁶. Il completamento della procedura semplificata dà diritto a battere la bandiera italiana⁴⁷.

I.2.5 Iscrizione delle unità da diporto da parte di soggetti stranieri o residenti all'estero

Gli stranieri e le società estere che intendano iscrivere o mantenere l'immatricolazione delle unità da diporto di loro proprietà nell'Archivio telematico centrale delle unità da diporto (ATCN), 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, oppure 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 iscritta⁴⁸.

L'elezione di domicilio effettuata per i fini sopra indicati non costituisce stabile organizzazione in Italia della società estera, né costituisce di per sé nomina di rappresentante fiscale, e se fatta nei confronti di agenzia marittima, non comporta nomina a raccomandatario marittimo⁴⁹. Il rappre-

n. 5, ovvero autorizzato ai sensi del decreto legislativo 14 giugno 2011, n. 104.

43 Ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.

44 Ai sensi del decreto legislativo 11 gennaio 2016, n. 5, o autorizzato ai sensi del decreto legislativo 14 giugno 2011, n. 104.

45 Art. 20 e, per quanto attiene le navi da diporto, articolo 23, comma 6, del D.Lgs. 171/2005.

46 Art. 20 del D.Lgs. 171/2005.

47 Art. 25 del D.Lgs. 171/2005.

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

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

I - LE REGOLE RELATIVE ALLA NAVIGAZIONE DA DIPORTO

sentante scelto, per gli effetti sopra indicati qualora sia uno straniero, deve essere regolarmente soggiornante in Italia⁵⁰.

Anche i cittadini italiani e di altri Stati membri dell'Unione europea residenti all'estero che intendano iscrivere o mantenere l'iscrizione delle unità da diporto di loro proprietà nell'ATCN devono eleggere domicilio in Italia o nominare un proprio rappresentante che abbia domicilio in Italia, al quale le autorità marittime possano rivolgersi in caso di comunicazioni relative all'unità iscritta⁵¹.

I.2.6 Iscrizione nel Registro delle Navi in Costruzione

Ogni qualvolta il cantiere intraprenda la costruzione di una nave da diporto, ha l'obbligo di procedere all'iscrizione della stessa in un apposito registro tenuto presso le Capitanerie di porto e presso gli Uffici circondariali marittimi denominato appunto Registro delle navi in costruzione (RNC)⁵². L'iscrizione in tale registro non è invece obbligatoria per le imbarcazioni da diporto. Tuttavia, anche per esse è possibile procedere all'iscrizione nel Registro delle Navi in Costruzione qualora il cantiere ne faccia richiesta. In tal caso tornano applicabili tutte le formalità previste per l'iscrizione delle navi da diporto.

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

All'atto del completamento della nave da diporto, il cantiere deve presentare all'ufficio di iscrizione una "dichiarazione di varo". Dopo il varo occorre procedere alla iscrizione dell'unità da diporto nell'Archivio telematico centrale delle unità da diporto o in altro registro di bandiera di altro Stato e darne comunicazione all'Ufficio che provvederà alla chiusura del RNC.

⁵⁰ Art. 18, comma 3, del D. Lgs. 171/2005.

⁵¹ Il rappresentante, qualora straniero, deve essere regolarmente domiciliato in Italia, art. 18, comma 4, del D.Lgs.171/2005.

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

I.2.7 Formalità per la cancellazione dai pubblici registri

La cancellazione dell'unità da diporto dall'Archivio telematico centrale delle unità da diporto (ATCN) può avvenire, secondo le modalità stabilite dal Regolamento di attuazione al Codice della nautica⁵³:

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

Il proprietario che intende vendere all'estero la nave o l'imbarcazione o che, pur mantenendone la proprietà, intende cancellarla dall'ATCN per l'iscrizione in un registro di un altro Paese deve presentare la richiesta, tramite lo Sportello telematico del diportista (STED), al conservatore unico (UCON)⁵⁴ e deve ricevere il nulla osta alla dismissione di bandiera da parte dello stesso⁵⁵.

Il conservatore unico (UCON) rilascia il nulla osta alla dismissione di bandiera o alla demolizione di una unità da diporto entro e non oltre trenta giorni dal ricevimento della richiesta. Decorso il termine di trenta giorni, il nulla osta alla dismissione di bandiera o alla demolizione si intende comunque rilasciato.

Occorre distinguere due diverse procedure di cancellazione, a seconda che il proprietario della nave o della imbarcazione intenda cancellarla:

- a.) per iscriverla in un registro non comunitario
- b.) per iscriverla in un registro comunitario.

Nell'ipotesi sub a), la cancellazione può avvenire soltanto dopo che il conservatore unico UCON abbia richiesto e ottenuto un nulla-osta da parte degli istituti previdenziali che attestino l'avvenuto

⁵³ Art. 21 del D.Lgs.171/2005.

⁵⁴ D.P.R., 14/12/2018 n. 152.

⁵⁵ Ai fini del nulla osta alla dismissione di bandiera o alla demolizione di una nave o imbarcazione da diporto, si applica l'articolo 15 della legge 26 luglio 1984, n. 413

I - LE REGOLE RELATIVE ALLA NAVIGAZIONE DA DIPORTO

assolvimento dei crediti contributivi relativi agli equipaggi della nave interessata.

Nell'ipotesi sub b), l'UCON può invece procedere alla cancellazione della unità da diporto dall'ATCN anche senza richiedere il nulla osta degli istituti previdenziali, essendo a tale fine sufficiente una dichiarazione sostitutiva di atto notorio resa dal proprietario dell'unità, attestante l'avvenuto pagamento degli eventuali crediti contributivi o d'imposta.

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

I.2.8 Perdita di possesso

Il proprietario o l'utilizzatore dell'unità da diporto in locazione finanziaria può richiedere allo Sportello telematico del diportista (STED) l'annotazione della perdita di possesso dell'unità medesima a seguito di reato contro il patrimonio di cui al Titolo XIII del codice penale, presentando l'originale o la copia conforme della denuncia o della querela e restituendo, se in suo possesso, la licenza di navigazione. La stessa richiesta può essere presentata in caso di provvedimenti dell'autorità giudiziaria o della pubblica amministrazione che comportano l'indisponibilità dell'unità da diporto, di sentenza di organi giurisdizionali che accertano la perdita del possesso per l'intestataro dell'unità da diporto, requisizione o la cessazione degli effetti del contratto di locazione finanziaria⁵⁶.

Nel caso in cui il proprietario o l'utilizzatore dell'unità da diporto in locazione finanziaria rientri nel possesso dell'unità può richiederne l'annotazione allo STED, anche ai fini del rilascio di una nuova licenza di navigazione. Le modalità relative alla presentazione dell'istanza di perdita e di rientro in possesso dell'unità da diporto sono stabilite dal Regolamento di attuazione del Codice della nautica da diporto.

I.3 DOCUMENTI E ABILITAZIONE ALLA NAVIGAZIONE DI UNITA' DA DIPORTO

I.3.1 Documenti per la navigazione

I principali documenti di navigazione⁵⁷, rilasciati dallo Sportello telematico del diportista (STED) all'atto dell'iscrizione, sono:

⁵⁶ Art.16 del D.Lgs. 171/2005.

⁵⁷ Art. 22, commi 1 e 2, del D. Lgs. 171/2005.

a) per le navi:

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

b) per le imbarcazioni:

- la licenza di navigazione, anche provvisoria, che abilita al tipo di navigazione; consentito dalle caratteristiche di costruzione dell'unità, indicate nella dichiarazione di conformità UE;
- il certificato di sicurezza, che attesta lo stato di navigabilità;
- la licenza radio provvisoria.

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

- la sigla di iscrizione, ovvero il codice alfanumerico personalizzato o generato automaticamente dal Centro elaborazione dati su base nazionale per le unità da diporto immatricolate alla data di entrata in vigore dell'Archivio telematico centrale della nautica da diporto (ATCN);
- il tipo e le caratteristiche principali dello scafo e dell'apparato motore;
- il nome o la denominazione sociale del soggetto del proprietario;
- il nome dell'unità se richiesta;
- il tipo di navigazione autorizzata;
- la stazza per le navi da diporto;
- il nome o la denominazione sociale dell'utilizzatore o dell'armatore ove presenti

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 stessa⁵⁸.

⁵⁸ Art. 23, comma 2, del D. Lgs. 171/2005.

I - LE REGOLE RELATIVE ALLA NAVIGAZIONE DA DIPORTO

Le navi da diporto per le quali il procedimento di iscrizione non sia ancora concluso, possono essere abilitate alla navigazione dallo Sportello telematico del diportista (STED) con licenza provvisoria la cui validità non può essere superiore a sei mesi⁵⁹.

La licenza di navigazione deve essere tenuta a bordo in originale o in copia autentica, se la navigazione avviene tra porti dello Stato⁶⁰.

Occorre procedere al rinnovo della licenza di navigazione in caso di modifica delle caratteristiche principali dello scafo⁶¹ e dell'apparato motore⁶², nonché del tipo di navigazione autorizzata.

La ricevuta dell'avvenuta presentazione dei documenti necessari per il rinnovo rilasciata dallo Sportello telematico del diportista (STED) sostituisce la licenza di navigazione anche ai fini del rilascio del ruolo, del ruolino di equipaggio e della licenza per l'apparato ricetrasmittente di bordo per la durata massima di venti giorni. Lo sportello telematico del diportista (STED) rinnova la licenza di navigazione entro venti giorni dalla presentazione dei documenti⁶³.

In caso di furto o di smarrimento o di distruzione dei documenti di navigazione prescritti, costituisce autorizzazione provvisoria per la navigazione tra porti nazionali e per la durata di trenta giorni, la denuncia sporta in occasione dell'evento occorso, a condizione che il certificato di sicurezza dell'unità sia in corso di validità e che vi sia un documento che attesti la vigenza della copertura assicurativa⁶⁴.

Il certificato di sicurezza fa parte dei documenti che devono essere mantenuti a bordo⁶⁵; per le imbarcazioni viene rilasciato, sulla base della dichiarazione di conformità CE del costruttore o di un suo rappresentante; per le unità non marcate CE, sulla base dell'attestazione di idoneità di un organismo tecnico notificato o autorizzato.

Il periodo di validità del certificato di sicurezza di primo rilascio di unità da 2,5 a 24 metri è di:

⁵⁹ Art. 23, comma 6, del D. Lgs. n. 171/2005.

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

⁶¹ Come definite nell'articolo 3, comma 1, lettera h), del Decreto Legislativo 11 gennaio 2016, n. 5.

⁶² Come definite nell'articolo 3, comma 1, lettera g), del Decreto Legislativo 11 gennaio 2016, n. 5.

⁶³ Art. 24, comma 2, del D. Lgs. 171/2005.

⁶⁴ Art. 23, comma 4, del D. Lgs. 171/2005.

⁶⁵ Art. 26 del D. Lgs. 171/2005.

- 10 anni, nel caso di unità marcata CE per categorie di progettazione C e D e per le unità non marcate CE fino a sei miglia dalla costa nelle acque marittime e senza alcun limite nelle acque interne;

- 8 anni, nel caso di unità marcata CE per categorie di progettazione A e B e per le unità non marcate CE senza alcun limite nelle acque marittime ed interne.

I periodi di validità successivi sono invece uguali per tutte le unità e hanno la durata di 5 anni⁶⁶.

Il certificato di sicurezza è convalidato sulla base di un attestazione di idoneità comprovante la permanenza dei requisiti da un organismo tecnico notificato o autorizzato scelto dal proprietario.

Qualora l'unità subisca delle variazioni all'apparato di propulsione o ad altre caratteristiche tecniche tali da far venire meno i requisiti essenziali in base ai quali è stato rilasciato, il certificato di sicurezza perde validità e il proprietario deve chiedere un nuovo rilascio, unitamente a una nuova licenza di navigazione. Il certificato deve essere invece sottoposto a convalida nei casi di avaria grave e di modifiche non significative alle caratteristiche tecniche di costruzione.

Le unità da diporto impiegate in attività di noleggio devono inoltre possedere il certificato di idoneità al noleggio rilasciato da un organismo tecnico notificato ovvero affidato, se di lunghezza superiore a 24 metri⁶⁷.

Le unità da diporto impiegate in attività di noleggio sono sottoposte alle seguenti visite: i) visita iniziale, prima dell'impiego nell'attività di noleggio, ad esclusione delle unità immesse per la prima volta in servizio; ii) visite periodiche, alla scadenza del periodo di validità del certificato di idoneità al noleggio; iii) visite occasionali, quando se ne verifichi la necessità. Le visite sono richieste dall'armatore o, in mancanza, dal proprietario dell'unità ovvero dal loro legale rappresentante. Il soggetto che richiede le visite sceglie l'organismo tecnico notificato ai sensi dell'articolo 10 del codice ovvero affidato ai sensi del decreto legislativo 3 agosto 1998, n. 314, e successive modificazioni, cui affidare l'esecuzione delle stesse

⁶⁶ Artt. 50 e 51 del Regolamento di attuazione al Codice della Nautica da diporto.

⁶⁷ Articolo 80 e seguenti del D.M. 29 luglio 2008, n. 146

I - LE REGOLE RELATIVE ALLA NAVIGAZIONE DA DIPORTO

I.3.2 Abilitazione alla navigazione e marcatura CE

Tutti i natanti e le imbarcazioni da diporto prodotti in Italia a partire dal 17 giugno 1998 aventi una lunghezza compresa tra 2,50 e 24 metri, devono riportare la "marcatura CE", che stabilisce anche i limiti di abilitazione alla navigazione in base alle seguenti categorie di progettazione⁶⁸:

- categoria di progettazione A: nessun limite;
- categoria di progettazione B: vento fino a forza 8 e onde di altezza significativa fino a 4 metri (mare agitato);
- categoria di progettazione C: vento fino a forza 6 e onde di altezza significativa fino a 2 metri (mare molto mosso);
- categoria di progettazione D: solo navigazione in acque protette, con vento fino a forza 4 e onde di altezza significativa fino a 0,3 metri.

I natanti provvisti di marcatura CE possono navigare nei limiti stabiliti dalla categoria di progettazione di appartenenza e comunque, non oltre dodici miglia di distanza dalla costa⁶⁹.

Per le imbarcazioni senza marcatura CE, i limiti di navigazione sono determinati come segue:

- senza alcun limite nelle acque marittime e interne;
- fino a sei miglia dalla costa nelle acque marittime e senza alcun limite nelle acque interne⁷⁰.

I natanti senza marcatura CE possono navigare⁷¹:

- entro 6 miglia dalla costa
- entro 12 miglia, se omologati per la navigazione senza alcun limite e o se riconosciuti idonei per tale navigazione da un organismo tecnico notificato o autorizzato; in tale caso durante la navigazione è tenuta a bordo copia del certificato di omologazione con

68 Stabilite dal 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.171/2005 dall'art. 22, comma 3, let. b).

69 Ar. 27, comma 4, del D. Lgs. 171/2005.

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

71 Ar. 27, comma 3, del D. Lgs. 171/2005.

relativa dichiarazione di conformità ovvero l'attestazione di idoneità rilasciata dai predetti organismi⁷².

- entro un miglio dalla costa per i natanti denominati jole, pattini, sandolini, mosconi, pedalò e tavole a vela con superficie velica non superiore a 4 metri quadrati, nonché gli acqua scooter o moto d'acqua e mezzi similari⁷³.

La navigazione e le modalità di utilizzo dei natanti autorizzati alla navigazione entro un miglio dalla costa è disciplinata dalla competente Autorità marittima o della navigazione interna⁷⁴.

L'utilizzazione dei natanti ai fini di locazione o di noleggio, per finalità ricreative o per usi turistici di carattere locale, nonché di appoggio alle immersioni subacquee a scopo sportivo o ricreativo è stato recentemente disciplinato con decreto del Ministero delle infrastrutture e della mobilità sostenibili⁷⁵.

Gli operatori commerciali che intendono effettuare attività di locazione o noleggio di natanti da diporto o di moto d'acqua, presentano all'autorità marittima o della navigazione interna competente per territorio apposita comunicazione di inizio attività su modulo conforme⁷⁶.

I natanti da diporto e le moto d'acqua utilizzati per le attività di locazione o noleggio sono contrassegnati in modo ben visibile con il nominativo dell'operatore commerciale seguito dal numero progressivo dell'elenco delle unità impiegate⁷⁷.

I.3.3 Persone trasportabili ed equipaggio

Il numero massimo delle persone trasportabili sulle navi e sulle imbarcazioni da diporto è indicato nella licenza di navigazione⁷⁸.

Sulle unità da diporto adibite a noleggio posso-

72 Organismo notificato ai sensi del decreto legislativo 11 gennaio 2016, n. 5, o autorizzato ai sensi del decreto legislativo 14 giugno 2011, n. 104.

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

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

75 Decreto del 1° Settembre 2021 pubblicato sulla G.U. serie generale anno 163 - numero 11 del 15 gennaio 2022.

76 Si veda modulo di "comunicazione di inizio attività" allegato al Decreto 1° Settembre 2021 del Ministero delle infrastrutture e della mobilità sostenibili.

77 Articolo 3 Decreto Ministero delle infrastrutture e della mobilità sostenibili del 1° Settembre 2021.

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

I - LE REGOLE RELATIVE ALLA NAVIGAZIONE DA DIPORTO

no essere trasportati non più di 12 passeggeri, escluso l'equipaggio con eventuale ulteriore limite se indicato dal costruttore.

Le navi da diporto possono trasportare il numero di persone indicato sulla dichiarazione ai fini del certificato di sicurezza.

Le imbarcazioni da diporto marcate CE possono trasportare il numero di persone che il costruttore, conformemente alle categorie di progettazione, ha indicato nella "dichiarazione di conformità", nel "manuale del proprietario" e sulla "targhetta del costruttore" fissata sullo scafo. In caso di imbarcazioni da diporto aventi più categorie di progettazione, il numero massimo delle persone trasportabili è quello previsto dal costruttore.

Per i natanti da diporto il numero massimo delle persone trasportabili è documentato, per le unità munite di marcatura CE, dalla targhetta del costruttore e dal manuale del proprietario, mentre per le unità non munite di marcatura CE dalla copia del certificato di omologazione, ovvero se non omologate, dal regolamento di sicurezza⁷⁹.

Rientra tra le responsabilità del comandante o del conduttore dell'unità di diporto verificare prima della partenza la presenza a bordo di personale qualificato e sufficiente per formare l'equipaggio necessario per affrontare la navigazione che si intende intraprendere, anche in relazione alle condizioni meteo-marine previste ed alla distanza da porti sicuri⁸⁰.

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

Per quanto riguarda i servizi di bordo delle navi, essi sono svolti dal personale iscritto nelle matricole della gente di mare e della navigazione interna. Anche in tal caso i servizi complementari di bordo, di camera e di cucina possono essere svolti dalle persone imbarcate sulle navi da di-

porto in qualità di ospiti, purché abbiano compiuto il sedicesimo anno di età⁸¹. Particolari titoli e qualifiche professionali sono richiesti per lo svolgimento dei servizi di bordo di imbarcazioni e navi da diporto impiegate in attività di noleggio⁸².

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 il "ruolino di equipaggio" nel quale devono essere iscritti i nominativi del personale marittimo imbarcato e gli altri dati richiesti dal modulo relativo⁸³.

L'equipaggio delle navi da diporto adibite a noleggio è composto da almeno tre persone; l'equipaggio delle imbarcazioni da diporto adibite a noleggio che, trasportano più di sei passeggeri ovvero di lunghezza superiore a diciotto metri, è composto da almeno due persone⁸⁴.

I.3.4 Obbligo della patente nautica

La patente nautica per unità da diporto di lunghezza non superiore a 24 metri è obbligatoria nei seguenti casi:

- 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 è installato un motore di cilindrata superiore a 750 cc, se a carburazione o iniezione a due tempi, o a 1000 cc, se a carburazione o a iniezione a quattro tempi fuori bordo; o a 1300 cc se a carburazione o a iniezione a quattro tempi entro bordo, o a 2000 cc, se a ciclo diesel non sovralimentato, o a 1.300 cc se a ciclo diesel sovralimentato, comunque con potenza superiore a 30 Kw o a 40,8 cv⁸⁵.

Chi assume il comando di una unità da diporto di lunghezza superiore ai 24 metri, deve essere in possesso della patente per nave da diporto⁸⁶.

⁸¹ Art. 36, commi 1, 2 e 3 del D.Lgs.171/2005.

⁸² Art. 37 del D.Lgs.171/2005 che prevede l'emana-
zione di un decreto ministeriale sull'argomento.

⁸³ Art. 38 del D.Lgs.171/2005.

⁸⁴ Art. 89 D.M. 29 luglio 2008, n. 146

⁸⁵ Art. 39, comma 1, del D.Lgs.171/2005.

⁸⁶ Art. 39, comma 2, del D.Lgs.171/2005.

⁷⁹ Art. 34, comma 3, del D.Lgs.171/2005.

⁸⁰ Art. 35 del D.Lgs.171/2005.

I - LE REGOLE RELATIVE ALLA NAVIGAZIONE DA DIPORTO

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

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

- avere compiuto diciotto anni di età, per le imbarcazioni;
- avere compiuto sedici anni di età, per i natanti;
- avere compiuto quattordici anni di età, per natanti a vela con superficie velica superiore a quattro metri quadrati nonché per le unità a remi che navigano oltre un miglio dalla costa⁸⁷.

La patente nautica si distingue nelle seguenti categorie:

- categoria A: abilitazione al comando di natanti, imbarcazioni da diporto e moto d'acqua;
- categoria B: abilitazione al comando di navi da diporto;
- categoria C: abilitazione alla direzione nautica di natanti e imbarcazioni da diporto;
- categoria D: abilitazione speciale al comando di natanti e imbarcazioni da diporto.

A decorrere dal 1° Giugno 2022 gli esami teorici per il conseguimento della patente nautica devono essere svolti sulla base dei nuovi quiz previsti dal decreto ministeriale n. 323 del 10 agosto 2021 recante "adozione dei programmi di esame per il conseguimento delle patenti nautiche di categoria A, B e C e modalità di svolgimento delle prove, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale - Serie Generale n. 232 del 28 settembre 2021", già approvati con il decreto direttoriale n. 10 del 24 gennaio 2022.

I.3.5 Dichiarazione di potenza del motore per natanti

Tutti i motori installati sui natanti da diporto, siano essi fuoribordo, entrobordo o entrofuoribordo, devono essere muniti di una "dichiarazione di potenza del motore", che costituisce documento

⁸⁷ Art. 39, comma 3, del D. Lgs. 171/2005.

di bordo e nella quale sono riportati tutti i dati tecnici del motore.

Il documento con la dichiarazione viene rilasciato dal costruttore del motore, da un suo rappresentante legale o rivenditore autorizzato stabilito nell'Unione Europea ovvero dall'importatore. Prima dell'entrata in vigore del codice della nautica da diporto veniva richiesto il "certificato d'uso del motore", rilasciato dagli uffici marittimi o dagli uffici della motorizzazione civile. I certificati d'uso del motore a suo tempo rilasciati mantengono una loro validità senza limiti di tempo e fanno la funzione della dichiarazione di potenza del motore. Essi peraltro non sono sostituibili né duplicabili in caso di perdita, smarrimento o furto. Nei suddetti casi, previa denuncia alle autorità competenti, l'interessato può richiedere al costruttore, all'importatore, o al rivenditore autorizzato del motore una dichiarazione di potenza⁸⁸.

I.4 PASSENGER YACHT CODE ITALIANO

La riforma del Codice della nautica⁸⁹ ha demandato al regolamento di attuazione del medesimo Codice l'adozione del "Passenger Yacht Code italiano", al fine di disciplinare i requisiti e gli standard che devono essere soddisfatti dalle unità da diporto che trasportano più di 12, ma non più di 36, passeggeri in viaggi internazionali, e che non trasportano cargo.

Il Passenger Yacht Code è adottato, in particolare, razionalizzando i requisiti e gli standard rispetto alle convenzioni Solas 74/78, LL 1966, STCW 78/95/10, Tonnage 1969, Marpol 73/78, Colreg 1972, Mlc 2006, Ballast Water Management Convention 2004, International Convention on the Control of Harmful Anti-fouling Systems on Ships, International Convention on Civil Liability for Bunker Oil Pollution Damage 2001, assicurando equivalenze ed esenzioni laddove l'applicazione delle previsioni delle convenzioni non è ragionevole o tecnicamente non praticabile⁹⁰.

⁸⁸ Art. 20 del regolamento di attuazione al Codice della nautica. In mancanza di una norma di raccordo, con la Circolare n. 10622 del 21/06/07, la Direzione generale per il trasporto marittimo aveva altresì chiarito che l'interessato può sostituire il documento con il certificato di omologazione del motore e la relativa dichiarazione di conformità, oppure con l'estratto del registro nazionale o del registro comunitario di provenienza, se i dati del motore vi sono annotati.

⁸⁹ D.Lgs. 229/2017.

⁹⁰ La revisione del DM 146/2018 è in corso.

I - LE REGOLE RELATIVE ALLA NAVIGAZIONE DA DIPORTO

I.5 NAVI ISCRITTE NEL REGISTRO INTERNAZIONALE

I.5.1 Caratteristiche necessarie per l'iscrizione di navi nel Registro Internazionale

La legge 172/2003 di riordino della nautica ha consentito l'iscrizione nel Registro Internazionale alle navi che presentino le seguenti caratteristiche:

- che siano adibite in navigazione internazionale esclusivamente al noleggio per finalità turistiche
- che abbiano uno scafo di lunghezza superiore a 24 metri.

Il limite della stazza lorda non superiore alle mille tonnellate è stato cancellato.

Si noti che in nessun caso il possesso o l'utilizzo a fini commerciali di una nave da diporto avente le caratteristiche suddette, obbliga l'armatore, italiano o straniero, a iscriverla nel Registro Internazionale, e ciò anche se la nave viene utilizzata mediante contratti di noleggio con finalità turistiche, potendo l'unità essere iscritta nell'ATCN.

In merito alle caratteristiche delle navi adibite in navigazione internazionale esclusivamente al noleggio per finalità turistiche iscritte al Registro internazionale, è opportuno evidenziare che 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 raggio⁹¹.

Per "navigazione internazionale normale" si intende quella tra porti appartenenti a Stati diversi

⁹¹ Art. 3 del D.M. 95/2005.

in qualsiasi tratto di mare ed a qualsiasi distanza dalla costa. Per "navigazione internazionale a corto raggio" si intende quella 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 la nave venga utilizzata per dimostrazioni o prove ovvero sia spostata da un porto a un altro porto da cui deve iniziare un contratto di noleggio, non si ritiene che venga meno il requisito della destinazione esclusiva al noleggio per finalità turistiche.

L'iscrizione delle navi nel Registro Internazionale comporta, come conseguenza, che le stesse:

- siano abilitate al trasporto di passeggeri per un numero non superiore a 12, escluso l'equipaggio;
- siano munite di certificato di classe da parte di uno degli organismi autorizzati riconosciuti in Italia;
- siano sottoposte alle specifiche norme tecniche e di conduzione previste dallo specifico Regolamento di sicurezza⁹².

L'iscrizione nel Registro Internazionale consente l'accesso ad agevolazioni di carattere fiscale e contributivo di rilevante importanza una volta riservate esclusivamente alle navi impiegate nel trasporto passeggeri e nella navigazione mercantile.

Con la legge 172/2003 e successivi Decreti⁹³ sono state apportate deroghe alla disciplina generale stabilita per le navi commerciali, in particolare:

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

⁹² Art. 3, comma 2, della Legge 172/2003.

⁹³ Con la riforma, le disposizioni del Codice della nautica "si applicano alle unità di cui all'articolo 3 che navigano in acque marittime e interne, fermo restando quanto previsto dall'articolo 3 della legge 8 luglio 2003, n. 172, e dal decreto-legge 30 dicembre 1997, n. 457, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1998, n. 30." (art. 1, comma 1-bis, D.Lgs. 171/2005, come modificato dal D.Lgs. 229/2017).

I - LE REGOLE RELATIVE ALLA NAVIGAZIONE DA DIPORTO

Le navi adibite esclusivamente al noleggio per finalità turistiche sono armate 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 altre nazionalità⁹⁴. Agli yacht commerciali non si applica la limitazione concernente i servizi di cabotaggio, che rimane viceversa valida per le altre navi iscritte nel Registro Internazionale⁹⁵. 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.

Per l'utilizzazione delle navi adibite esclusivamente al noleggio per finalità turistiche si veda il Capitolo VI.

I.5.2 Procedura per l'iscrizione al Registro Internazionale

Il Registro Internazionale è attualmente diviso in tre sezioni nelle quali sono iscritte rispettivamente⁹⁶:

- le navi che appartengono a persone fisiche o giuridiche o enti italiani o di altri Paesi dell'Unione Europea⁹⁷;
- 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 nazionale⁹⁸;
- 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 UE⁹⁹.

Per l'iscrizione nel Registro Internazionale devono essere presentati i seguenti documenti¹⁰⁰:

94 Art. 3, comma 4, della Legge 172/2003.

95 Art. 1, comma 5, del D.L. n. 457/1997, convertito dalla Legge 30/1998.

96 Art. 1, comma 2, del D.L. n. 457/1997, convertito dalla Legge 30/1998.

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

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

99 Art. 145, comma 5, del Codice della Navigazione.

100 Le modalità di iscrizione dovranno essere stabilite con la revisione del regolamento di attuazione,

- 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 dall'ATCN. Per iscrivere la nave nel Registro Internazionale è necessaria l'approvazione del nome e l'assegnazione del nominativo internazionale, ove non ne sia già munita, da parte del MIMS. Il procedimento consta di due fasi:

- l'autorizzazione ministeriale¹⁰¹;
- l'iscrizione presso una Direzione marittima che detiene il Registro.

A seguito delle recenti riforme del Codice della nautica¹⁰², le modalità di iscrizione delle navi che effettuano noleggio esclusivamente per finalità turistiche sono determinate con il Regolamento di attuazione del medesimo Codice, così come i documenti dell'unità¹⁰³. I documenti di navigazione previsti sono:

a) la licenza per navi destinate esclusivamente al noleggio per finalità turistiche, redatta su modulo conforme al modello approvato con decreto del MIMS;

b) il ruolino di equipaggio;

c) il libro unico di bordo.

E' fatta salva la facoltà di sostituire la licenza per navi destinate esclusivamente al noleggio per finalità turistiche con l'atto di nazionalità di cui all'articolo 150 del Codice della navigazione, e il ruolino di equipaggio con il ruolo di equipaggio, di cui all'articolo 170 del medesimo Codice.

D.M. 29.07.2008, n. 146.

101 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.

102 Apportate dai D.Lgs.2929/2071 e 160/2020.

103 In fase di aggiornamento.

I - LE REGOLE RELATIVE ALLA NAVIGAZIONE DA DIPORTO

I.5.3 Le norme tecniche di sicurezza

Le norme tecniche di sicurezza sono contenute in un apposito Regolamento di Sicurezza¹⁰⁴ il cui campo di applicazione è riferito unicamente alle navi adibite esclusivamente al noleggio per finalità turistiche nuove ed esistenti, battenti bandiera italiana e iscritte al Registro Internazionale¹⁰⁵.

I requisiti tecnici di sicurezza riguardano le seguenti materie:

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

Il Regolamento di Sicurezza fornisce per ciascuna delle dette materie i 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 necessità¹⁰⁶.

Il Regolamento di Sicurezza specifica il contenuto e gli scopi di ciascuna delle visite suddette¹⁰⁷.

¹⁰⁴ 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.

¹⁰⁵ Art. 1 del D.M. n. 95/2005.

¹⁰⁶ Art. 5 del D.M. n. 95/2005.

¹⁰⁷ Artt. 6, 7 e 8 del D.M. n. 95/2005.

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

I.5.4 Abilitazione alla navigazione

Le unità iscritte nel Registro Internazionale possono essere abilitate ai seguenti tipi di navigazione:

- navigazione internazionale, che si svolge tra porti appartenenti a Stati diversi in qualsiasi tratto di mare e a qualsiasi distanza dalla costa;
- navigazione internazionale a corto raggio, 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 sicure¹⁰⁸.

I.5.5 Il personale imbarcato

Qualora si intenda imbarcare, sulle navi destinate esclusivamente al noleggio per finalità turistiche iscritte al Registro internazionale, marittimi iscritti nelle matricole della gente di mare o della navigazione interna, deve essere preventivamente richiesto dal proprietario o dall'armatore all'autorità competente il ruolino di equipaggio, ai fini dell'iscrizione dei nominativi del personale imbarcato.

Per i marittimi imbarcati sulle imbarcazioni e sulle navi da diporto oggetto di contratti di noleggio, nonché sulle navi destinate esclusivamente al noleggio per finalità turistiche appartenenti al medesimo armatore è consentita la rotazione sulle predette unità senza la prevista annotazione di imbarco e sbarco. In tale caso è fatto obbligo all'armatore di comunicare, nello stesso giorno in cui avviene la predetta rotazione, all'autorità marittima o della navigazione interna competente la composizione effettiva dell'equipaggio di ciascuna unità¹⁰⁹.

I.5.6. Titoli professionali STCW

Il regolamento attinente all'istituzione e alla disciplina dei titoli professionali del diporto è contenuto nel Decreto 10 maggio 2005, n. 121, del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti e riguardano il personale imbarcato sulle imbarcazioni e sulle navi da diporto iscritte all'ATCN e im-

¹⁰⁸ Art. 3 del D.M. 4 aprile 2005, n. 95.

¹⁰⁹ Art. 38 del D.Lgs. 171/2005.

I - LE REGOLE RELATIVE ALLA NAVIGAZIONE DA DIPORTO

piegate in attività di noleggio, quello imbarcato sulle navi destinate esclusivamente al noleggio per finalità turistiche iscritte al Registro internazionale, sia quello che svolge attività lavorativa sulle navi da diporto, ferma restando la disciplina in materia di patente nautica per il comando di navi da diporto¹¹⁰.

Il personale deve essere iscritto nelle matricole della gente di mare di prima categoria e deve essere munito di libretto di navigazione. A tale personale si applicano le disposizioni generali del Codice della navigazione¹¹¹.

Il personale per lo svolgimento di servizi di coperta e di macchina deve essere munito dei seguenti titoli:

Sezione coperta:

- ufficiale di navigazione del diporto;
- capitano del diporto;
- comandante del diporto.

Sezione macchina:

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

Il Regolamento 121/2005, che è in fase di revisione, specifica in dettaglio i requisiti e i limiti di abilitazione necessari per essere in possesso dei titoli. In particolare, vengono stabiliti per ciascun titolo:

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

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

¹¹⁰ Art. 4 del D.P.R. 9 ottobre 1997, n. 431. Art. 1 del D.M. n. 121/2005.

¹¹¹ 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.

I.6 ALTRI OBBLIGHI

I.6.1 Responsabilità civile e assicurazione obbligatoria

Il codice della nautica da diporto si limita ad eseguire un rinvio al Codice Civile per quanto concerne la disciplina della responsabilità civile verso i terzi¹¹². 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.

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 trasporto¹¹³.

Qualora l'unità da diporto sia stata data in locazione, il conduttore è responsabile in solido con il conducente. 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).

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 conducente¹¹⁴. Inoltre l'assicurazione deve coprire anche la responsabilità per danni causati nel territorio degli Stati membri della UE¹¹⁵.

La copertura obbligatoria è quindi quella della responsabilità civile contro terzi, restando nella facoltà dell'armatore estendere ulteriori garanzie sull'unità da diporto nell'ambito della polizza stipulata, quali ad esempio incendio e furto, incidenti di navigazione, danni all'unità o ai suoi apparati (generalmente denominata "polizza corpi").

¹¹² Art. 40 del D. Lgs. 171/2005, che richiama l'art. 2054 del Codice Civile.

¹¹³ Art. 123 del D.Lgs. 209/2005, così come modificato dal D.Lgs. n. 74 del 2015.

¹¹⁴ Art. 41 del D.Lgs. 171/2005.

¹¹⁵ Art. 122, comma 4, del D.Lgs. 209/2005.

I - LE REGOLE RELATIVE ALLA NAVIGAZIONE DA DIPORTO

L'obbligo di assicurazione si applica anche ai motori amovibili di qualsiasi potenza¹¹⁶, indipendentemente dall'unità sulla quale vengono applicati e alle unità da diporto utilizzate a fini commerciali di cui all'articolo 2 del Codice della nautica, con l'obbligo di assicurazione della responsabilità per danni riportati dal conduttore e dalle persone trasportate. Pertanto, la polizza segue il motore, coprendo anche l'unità sulla quale di volta in volta viene montato, con il vantaggio che lo stesso motore può essere utilizzato su più natanti contemporaneamente con un unico contratto assicurativo.

Per le imbarcazioni e le navi da diporto per le quali è espressamente prevista l'iscrizione obbligatoria nello STED, la polizza verrà emessa riportando sul contratto di assicurazione la sigla e il numero di iscrizione dell'unità; tuttavia se la stessa è dotata anche di un motore ausiliario amovibile¹¹⁷, per quest'ultimo dovrà essere stipulata una propria polizza assicurativa.

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 nazionali¹¹⁸.

1.6.2 Licenza di esercizio radiotelefonico

Tutte le navi da diporto iscritte all'ATCN devono obbligatoriamente avere un impianto ricetrasmittente in radio telefonia a onde elette (MFHL – SSB). Le imbarcazioni e i natanti da diporto che navigano a distanza superiore alle sei miglia dalla costa devono essere dotate almeno di un apparato ricetrasmittente a onde metriche (VHF), anche di tipo portatile.

¹¹⁶ Art. 41 comma 2, del D.Lgs. 171/2005.

¹¹⁷ Ai fini della corretta definizione di motore ausiliario l'art. 58 del D.M. 146/2008 stabilisce quanto segue: i) il motore ausiliario di emergenza viene utilizzato in caso di avaria del motore principale; ii) il motore ausiliario è di tipo amovibile, sistemato su supporto dello specchio poppiere, con potenza non superiore al 20% del motore principale e munito di certificato d'uso/dichiarazione di potenza.

¹¹⁸ Art. 125 del D.Lgs. 209/2005.

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

La domanda per la licenza di esercizio è invece obbligatoria per tutti gli apparati radio di bordo e deve essere presentata dal proprietario o dall'armatore allo STED di iscrizione. Questo assegna un nominativo internazionale, rilascia una licenza provvisoria di esercizio. Lo STED trasmetterà poi al Ministero dello Sviluppo la documentazione per il rilascio della licenza definitiva.

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

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

1.6.3 Autorizzazione alla navigazione temporanea (targa prova)

Per navigazione temporanea, comunemente identificata come "targa prova", si intende quella effettuata allo scopo di:

- verificare l'efficienza degli scafi e dei motori;
- presentare unità da diporto al pubblico o a singoli interessati all'acquisto;
- trasferire imbarcazioni o navi da un luogo all'altro anche per la partecipazione a fiere, saloni e altri eventi espositivi, anche all'estero¹¹⁹.

Lo Sportello telematico del diportista (STED) rilascia ai cantieri navali, ai costruttori di motori marini ai mediatori del diporto, alle aziende di assemblaggio e di allestimento di unità da diporto

¹¹⁹ Art. 31 del D.Lgs. 171/2005.

I - LE REGOLE RELATIVE ALLA NAVIGAZIONE DA DIPORTO

to e alle aziende di vendita di unità o motori da diporto l'autorizzazione alla navigazione temporanea (targa prova).

L'atto di autorizzazione vale come documento di bordo ed abilita alla navigazione nei limiti consentiti dalle caratteristiche di costruzione dell'unità da diporto. L'atto di autorizzazione abilita anche alla navigazione in acque territoriali straniere per il periodo di tempo necessario alla partecipazione a fiere, saloni e altri eventi espositivi. L'autorizzazione è rinnovabile ogni due anni¹²⁰.

La navigazione temporanea è effettuata sotto la responsabilità del titolare dell'autorizzazione e l'unità deve essere comandata dal titolare o da persona che abbia un contratto di lavoro con il soggetto intestatario dell'autorizzazione medesima. Per la conduzione è richiesto il solo requisito del possesso della patente nautica¹²¹, in deroga alle disposizioni recanti l'istituzione e la disciplina dei titoli professionali del diporto. Le unità che effettuano la navigazione temporanea debbono essere munite delle dotazioni di sicurezza necessarie per il tipo di navigazione effettuata e per garantire la sicurezza delle persone presenti a bordo¹²².

L'autorizzazione è rilasciata, anche in lingua inglese, previa presentazione dei seguenti documenti:

- a) copia della polizza di assicurazione per la responsabilità civile nei confronti di terzi e delle persone trasportate;
- b) certificato d'iscrizione alla camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura del soggetto richiedente, dal quale risulti la specifica attività del richiedente¹²³.

120 La navigazione temporanea deve avvenire utilizzando una targa prova costituita da due tabelle apposte su ciascun fianco della metà a destra di prora e a sinistra di poppa con caratteri neri su fondo bianco da cui risulti la sigla e la scritta "Temporanea".

121 Di cui all'art. 39 del D.Lgs.171/2005

122 Artt. 31 e 33 del D.Lgs.171/2005.

123 La navigazione temporanea deve avvenire con una targa costituita da due tabelle apposte su ciascun fianco della metà a destra di prua e a sinistra di poppa con caratteri neri su fondo bianco da cui risulti il numero progressivo della stessa e la scritta "Temporanea".

I.6.4 Formalità di arrivo e partenza

Le unità da diporto di qualsiasi bandiera, se non adibite ad attività commerciale, sono esenti dall'obbligo di presentazione della nota di informazioni all'autorità marittima all'arrivo in porto e dal rilascio delle spedizioni prima della partenza dal porto stesso¹²⁴. Tale esenzione si applica anche alle unità da diporto battenti bandiera dell'Unione europea adibite ad attività commerciale e quelle iscritte al Registro internazionale¹²⁵.

Le unità da diporto battenti bandiera extra UE adibite ad attività commerciale sono tenute a espletare le formalità di arrivo presso l'autorità marittima del primo porto di approdo nazionale con rilascio delle spedizioni per mare aventi validità di un anno, nonché a espletare le formalità di partenza quando lasciano l'ultimo porto nazionale con rilascio delle spedizioni per l'estero. Le formalità possono essere espletate per via telematica anche tramite il locale raccomandatario marittimo, il quale inoltra alla competente autorità la lista dei componenti l'equipaggio e la lista dei passeggeri sottoscritta dal comandante.

Il Comandante deve far pervenire alle Autorità Marittime del Porto una comunicazione dalla quale risultino¹²⁶:

- i. le informazioni riferite all'unità (nome, tipo, nazionalità, identificativo, etc.);
- ii. la lista dell'equipaggio a bordo;
- iii. l'eventuale lista dei passeggeri a bordo;
- iv. i previsti certificati di sicurezza di cui la nave dispone e il contratto di assicurazione;
- v. nonché gli altri elementi richiesti in base alle disposizioni legislative ed i regolamenti.

Le formalità di arrivo e partenza si riferiscono ai soli obblighi "marittimi" e non regolano ulteriori disposizioni riferite alla tutela di altri interessi e controlli in materia di sicurezza della navigazione, polizia, ambiente, fisco e sanità¹²⁷.


124 Art. 59, comma 1, del D.Lgs.171/2005.

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

126 Art 179 del Codice della navigazione R.D. 327/1942.

127 Art. 4, par.7, del Decreto Ministeriale delle Infrastrutture e dei Trasporti del 27 aprile 2017.





II.
ASPETTI DOGANALI
DELLA NAVIGAZIONE
DI UNITA' UNIONALI
ED EXTRA UNIONALI

II - ASPETTI DOGANALI DELLA NAVIGAZIONE DI UNITA' DA DIPORTO UNIONALI ED EXTRA UNIONALI

II.1 LA NAVIGAZIONE DI UNITA' UNIONALI ED EXTRA UNIONALI

II.1.1 Il Codice Doganale dell'Unione

Il Regolamento UE n. 952/2013 che istituisce il vigente Codice Doganale dell'Unione (CDU), è entrato in vigore il 1° maggio 2016. Contestualmente all'approvazione del nuovo Codice, sono stati approvati tre ulteriori regolamenti:

- Regolamento Delegato (RD) 2446/2015, che integra il Reg. UE 952/2013

- Regolamento Esecutivo (RE) 2447/2015, recante le modalità di applicazione di talune disposizioni contenute nel Reg. UE 952/2013

- Regolamento delegato transitorio (RDT), che stabilisce alcune misure transitorie fino a quando i sistemi elettronici introdotti dal Codice non diverranno operativi.

I Regolamenti unionali sono direttamente applicabili in ciascuno Stato membro dell'Unione ed entrano in vigore senza dover essere recepiti dalla legislatura interna di ciascuno Stato. I sopra citati atti normativi hanno definitivamente abrogato il previgente Codice Doganale Comunitario e le relative disposizioni di attuazione¹²⁸, ma restano comunque affiancati dall'attuale normativa nazionale¹²⁹.

Una novità significativa introdotta dal Codice doganale dell'Unione, che si riflette sulle operazioni di esportazione e importazione di unità da diporto trattate nel successivo capitolo III, dispone che il rappresentante doganale deve essere stabilito nel territorio dell'Unione¹³⁰. La rappresentanza può essere diretta, se il rappresentante doganale agisce in nome e per conto di un'altra persona, oppure indiretta, se il rappresentante doganale agisce in nome proprio ma per conto di un'altra persona.

Con l'entrata in vigore dell'attuale Codice Doganale dell'Unione le merci che beneficiano di una esenzione fiscale e siano destinate all'approvvigionamento di navi (indipendentemente dalla loro destinazione), sebbene non debbono essere vincolate al regime di esportazione¹³¹, sono ac-

¹²⁸ Il Reg. CEE n 2913/1992 e Reg. CEE n. 2454/1993 sono formalmente abrogati a far data dal 1° maggio 2016.

¹²⁹ Testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale D.P.R. n. 43/ 1973

¹³⁰ Articolo 18, par. 2, del Reg. UE 952/2013.

¹³¹ In quanto fattispecie non rientrante nel campo di applicazione dell'art. 269, paragrafo 1 del CDU.

compagnate dalla presentazione della dichiarazione doganale¹³² al solo fine di rendere al fornitore la prova dell'avvenuto approvvigionamento (si rinvia per approfondimento sulla normativa fiscale al Capitolo IV.1 provviste e dotazioni di bordo).

II.1.2 Navigazione in acque territoriali italiane di unità unionali

Le unità da diporto che battono bandiera di uno Stato membro della Unione Europea possono navigare nelle acque territoriali italiane senza alcuna limitazione a condizione che abbiano assolto l'IVA¹³³, posto che dal 1° gennaio 1993 gli Stati membri 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.

II.1.3 Navigazione in acque territoriali italiane di unità extraunionali e l'ammissione temporanea

Per quanto attiene alle unità da diporto che battono bandiera di uno Stato non facente parte dell'Unione Europea, per poter navigare nelle acque territoriali dell'Unione, esse sono tenute al rispetto di specifiche norme previste per tutti gli Stati membri¹³⁴.

Si tratta di norme doganali che consentono sotto il regime denominato "ammissione temporanea"¹³⁵ e nel rispetto di determinate condizioni, l'accesso nel territorio dell'Unione Europea comprese le sue acque territoriali¹³⁶, ai mezzi di trasporto immatricolati al di fuori del territorio doganale UE ovvero, se non immatricolati, di proprietà di persona non stabilita nel predetto territorio, in esonero totale dai diritti doganali *132 Art. 269, paragrafo 2, lettera c) del Reg. UE 952/2013.*

133 A seconda che il soggetto sia un privato (B2C) o un operatore (B2B); si veda per approfondimento successivo capitolo.

134 Regolamento UE n. 952/2013, che istituisce il Codice Doganale dell'Unione e Regolamento Delegato UE 2446/2015.

135 Capo 4, Sezione 1, articoli da 250 a 253, del Reg. UE 952/2013 e Capo 4, Sezione 1, articoli da 204 a 238, del Reg. Delegato UE n. 2446/2015.

136 Ai sensi dell'articolo 4, par. 1, del Reg. UE n.952/2013, rientrano nel territorio doganale dell'Unione le acque territoriali e le acque interne degli Stati membri con esclusione di quelle appartenenti a territori che non sono parte del territorio doganale della UE.

II - ASPETTI DOGANALI DELLA NAVIGAZIONE DI UNITA' DA DIPORTO UNIONALI ED EXTRA UNIONALI

(dazio e IVA) e senza obbligo di presentare la dichiarazione doganale e la cauzione a garanzia di una eventuale pretesa doganale¹³⁷.

In base all'art. 141, par. 1, let. d), punto iv), del Reg. Delegato UE 2446/2015, infatti, il semplice passaggio della frontiera comporta il vincolo al regime in questione. Pertanto, nel caso delle unità da diporto, l'ingresso nell'ambito delle acque territoriali dello Stato membro dell'UE ricomprende nelle dodici miglia dalla costa è, in linea di principio, sufficiente a vincolare il bene a tale regime¹³⁸. L'ADM ha chiarito che il vincolo a tale regime è ammesso a prescindere dalla circostanza che il mezzo di trasporto sia funzionante o necessiti di manutenzione o riparazione e, quindi, anche se un'unità da diporto viene trasferita via terra da un confine nazionale ad un altro luogo nel territorio unionale, utilizzando un altro mezzo di trasporto.

E' data comunque facoltà al titolare dell'unità da diporto di non usufruire della semplificazione operativa sopra citata, utilizzando la dichiarazione verbale¹³⁹ di vincolo al regime, presentando apposito formulario denominato allegato 71-01 RD¹⁴⁰, utile ad attestare la data di arrivo dell'unità da diporto nel territorio unionale ai fini del rispetto dei termini massimi per l'appuramento del regime; in tal caso è necessario che lo stesso dimostri e che l'ufficio accerti l'esistenza di tutte le condizioni previste dalla normativa per poter usufruire del regime, oltre a dimostrare di provenire da un territorio posto al di fuori dell'Unione¹⁴¹.

Gli articoli 215 e 216 del regolamento delegato (Reg. UE 2446/2015) stabiliscono, inoltre, condizioni differenti da applicare al regime suddetto 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.

¹³⁷ Combinato disposto art. 89, par. 8, let. C), del Reg. UE 952/2013 e art. 212 del Regolamento Delegato UE 2446/2015.

¹³⁸ Si veda Circolare Agenzia delle Accise Dogane e Monopoli n.20/2022 del 27 Maggio 2022.

¹³⁹ Art. 136, par. 1, let. a), del Reg. Delegato UE 2446/2015.

¹⁴⁰ "Documento giustificativo per una dichiarazione doganale verbale" Art.165 del Reg. Delegato UE 2446/2015.

¹⁴¹ Art. 205 del Reg. Delegato UE 2446/2015.

L'ammissione temporanea prevista per le unità da diporto comprende anche i normali pezzi di ricambio, accessori e attrezzature che accompagnano il mezzo di trasporto¹⁴².

L'ammissione temporanea è concessa, purché sussistano le seguenti condizioni¹⁴³:

- che si tratti di unità immatricolate fuori dal territorio doganale dell'Unione;
- che l'immatricolazione sia a nome di persona (fisica o giuridica) stabilita fuori di tale territorio, ovvero, in caso di non immatricolazione delle unità, qualora esse appartengano a una persona stabilita fuori dal territorio doganale dell'Unione;
- che le unità siano utilizzate da persone residenti fuori dal territorio doganale della Unione, fatti salvi i casi di esclusione indicati agli articoli 214, 215 e 216 del Regolamento delegato 2446/2015 tra cui, ad esempio:
 - persone fisiche che hanno la propria residenza abituale nel territorio doganale dell'Unione quando utilizzano un'unità da diporto che hanno noleggiato (in virtù di un contratto scritto e per finalità private) per tornare nel proprio luogo di residenza all'interno del territorio doganale dell'Unione ovvero per lasciare quest'ultimo;
 - unità da diporto da immatricolare nel territorio doganale dell'Unione Europea, ai fini della loro riesportazione, a nome di una persona stabilita fuori di tale territorio ovvero a nome di una persona fisica ivi stabilita che si trova sul punto di trasferire la propria residenza normale al di fuori dall'Unione;
 - unità da diporto utilizzata, anche a fini commerciali, da una persona fisica stabilita nel territorio doganale dell'Unione a condizione che sia alle dipendenze del proprietario, del locatario o dell'affittuario del mezzo di trasporto e che il datore di lavoro sia stabilito al di fuori di tale territorio.

¹⁴² Art. 212, par. 1, del Reg. Delegato UE 2446/2015.

¹⁴³ Art. 212, par. 3, lett. a) e b), del Reg. Delegato UE 2446/2015.

II - ASPETTI DOGANALI DELLA NAVIGAZIONE DI UNITÀ DA DIPORTO UNIONALI ED EXTRA UNIONALI

Se tali mezzi di trasporto sono utilizzati per uso privato da una terza persona stabilita fuori da territorio doganale dell'Unione, la concessione dell'esenzione totale dal dazio all'importazione è subordinata alla condizione che tale persona sia debitamente autorizzata per iscritto dal titolare dell'autorizzazione¹⁴⁴.

Il Regime dell'ammissione temporanea è limitato ad un determinato periodo di permanenza entro le acque territoriali italiane/unionali 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 di 18 mesi per le imbarcazioni per uso privato, e limitato al tempo necessario per effettuare le operazioni di trasporto per l'uso commerciale¹⁴⁵.

Nel vigente Codice doganale dell'Unione, sono state modificate le norme in materia di interruzione del termine di appuramento dei mezzi di trasporto ad uso privato in ammissione temporanea, in particolare è stata eliminata la previsione secondo cui era possibile prorogare tale termine per il periodo in cui l'unità da diporto rimaneva presente nel territorio dell'Unione ma non veniva utilizzata¹⁴⁶ (fattispecie delle unità custodite in rimessaggio).

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

Relativamente ai mezzi di trasporto ad uso commerciale, il vigente Codice della nautica da diporto consente alle unità iscritte in un Registro extraeuropeo, di poter essere utilizzate per attività di noleggio nelle acque territoriali italiane¹⁴⁷.

144 Art. 212 par.3 comma 2 del Reg. Delegato UE 2446/2015.

145 Art. 217 let. b) ed e) del Reg. Delegato UE 2446/2015.

146 L'art. 553 par.2 comma 2 del Reg. Cee 2454/1993 è stato abrogato e pertanto la sospensione del termine di appuramento per le unità da diporto nei casi di rimessaggio/custodia non risulta più ammissibile.

147 L'art. 60 del D.L. 1/2012, convertito con modificazioni dalla L. 27/2012, ha modificato il terzo comma dell'art. 2 del Codice della nautica da diporto prevedendo che un'attività commerciale di noleggio

L'unità da diporto battente bandiera di un Paese extraunionale che viene adibita in via esclusiva ad attività commerciale (quale il noleggio o la locazione) in acque territoriali nazionali, deve essere oggetto di importazione definitiva seppur senza obbligo di iscrizione nei registri navali nazionali. Le formalità di importazione dell'unità da diporto sopra richiamate potranno essere esplesate presso qualsiasi ufficio Doganale di uno Stato membro¹⁴⁸ con effetto a valere sull'intero territorio dell'Unione Europea.

II.1.4 Procedure doganali per unità da diporto in ammissione temporanea da sottoporre a lavori di manutenzione ordinaria e refitting

Un mezzo di trasporto vincolato al regime di ammissione temporanea può essere sottoposto a riparazione ed a operazioni di manutenzioni finalizzate a conservare il bene ed a mantenere l'utilizzo previsto¹⁴⁹ oppure ad interventi strutturali che apportano migliorie di carattere sostanziale all'unità da diporto.

L'Agenzia delle Accise Dogane e Monopoli ha recentemente chiarito le procedure da seguire in caso di lavori di manutenzione e riparazione ordinaria su unità da diporto (incluso il materiale a bordo e i tender) che non modificano la struttura o non comportano miglioramenti della performance o considerevole aumento del valore degli stessi¹⁵⁰.

A titolo esemplificativo sono da ricomprendersi nei lavori di riparazione e manutenzione ordinaria le seguenti attività:

- lavori di manutenzione dello scafo, compresi carene e ponti (trattamenti, verniciatura, lucidatura, wrapping e falegnameria);
- manutenzione, riparazione ed eventuale sostituzione di impianti e apparati dell'unità, sistemi propulsivi e apparati delle sale macchine;
- manutenzione e riparazione di interni.

e locazione di unità da diporto possa essere svolta in Italia anche mediante unità da diporto battenti bandiera di Paesi extraeuropei.

148 Vedi elenco degli Stati membri appartenenti al territorio doganale dell'Unione: art.4 del Reg. UE 952/2013.

149 Art. 204, par. 2, del Reg. Delegato UE 2446/2015 e art. 3 dell'Allegato C alla Convenzione di Istanbul del 26 giugno 1990, ratificata con L. 26 ottobre 1995, n. 479.

150 Circolare ADM n°20/2022 del 27 Maggio 2022.

II - ASPETTI DOGANALI DELLA NAVIGAZIONE DI UNITA' DA DIPORTO UNIONALI ED EXTRA UNIONALI

Lo svolgimento delle attività di riparazione e manutenzione nei limiti sopra indicati, in regime di ammissione temporanea, non comporta l'obbligo di presentazione della garanzia che è invece dovuta ricorrendo al regime doganale di perfezionamento attivo¹⁵¹.

Il soggetto (titolare dell'unità da diporto o un suo rappresentante) che richiede lo svolgimento dell'attività di manutenzione in regime di ammissione temporanea, deve dimostrare il momento di ingresso dell'unità nelle acque unionali attraverso la presentazione dell'allegato 71-01 RD sopra citato all'ufficio doganale competente sul luogo ove deve essere effettuata la manutenzione. Nel caso in cui le attività di manutenzione abbiano inizio in un momento successivo a quello di entrata nel territorio dell'unione, l'allegato 71-01 RD avrà come data di ingresso nel territorio unionale una data precedente a quella di presentazione dello stesso all'ufficio doganale competente in base al luogo in cui sono svolti i lavori (da attestare con idonea documentazione)¹⁵².

Nell'ipotesi in cui l'attività di manutenzione ordinaria in commento, preveda il trasferimento dell'unità da diporto presso gli spazi/locali del cantiere navale, sarà altresì necessario presentare il modello T.O.R.O. da parte del titolare del cantiere, che sarà tenuto ad annotare nelle proprie scritture contabili le informazioni relative alle unità in regime di ammissione temporanea in base al documento T.O.R.O. sopra richiamato, le date di inizio e fine lavori, eventuali parti e pezzi sostituiti.

Diversamente da quanto sopra, nel caso in cui l'attività di manutenzione ordinaria avvenga in banchina o comunque senza trasferimento presso il cantiere e negli spazi a sua disposizione, non sarà necessario presentare il modello T.O.R.O.

Diversamente quando sull'unità da diporto in ammissione temporanea sono previste attività che comportano interventi strutturali (refitting) con migliorie di carattere sostanziale al mezzo di trasporto, è necessario utilizzare il regime doganale del perfezionamento attivo.

A titolo esemplificativo devono essere svolte in regime di perfezionamento attivo le seguenti operazioni:

- rifacimento degli interni dell'unità da diporto

¹⁵¹ Art. 81 del Reg. Delegato UE 2446/2015.

¹⁵² Circolare ADM n°20/2022 del 27 Maggio 2022.

- variazione della compartimentazione interna dell'unità da diporto

- estensione o modifica dello scafo

- allungamento della carena o dei ponti

- sostituzione integrale degli apparati motori

- sostituzione o installazione di impianti con soluzioni più efficienti e innovative.

Le suddette operazioni devono, su istanza dell'operatore (cantiere), essere presentate attraverso il *Trader Portal*, ed essere autorizzate dall'ufficio dogana competente con l'emissione di una decisione doganale (sistema CDMS).

In presenza di un'autorizzazione al regime di perfezionamento attivo è sempre necessaria la costituzione di una garanzia a copertura degli eventuali diritti doganali dovuti (dazi, Iva e ulteriori oneri doganali).

L'Agenzia delle Accise, Dogane e Monopoli ha di recente dato avvio in via sperimentale per il solo settore nautico, ad una procedura per la valutazione di istanze per la concessione dell'esonero totale o parziale dal prestare garanzie in commento. All'esito di detta valutazione, in base alla affidabilità dell'operatore economico, l'Agenzia potrà accordare la riduzione fino ad un tetto massimo del 50% o del 30% dell'importo di riferimento della garanzia relativa all'IVA. In presenza di un operatore economico in possesso di autorizzazione AEO, l'ufficio delle dogane competente, potrà valutare l'opportunità di autorizzare un esonero dell'importo da garanzie fino ad un tetto massimo del 100%¹⁵³.

Per quanto al trattamento IVA dei predetti interventi di manutenzioni ordinaria e di refit, si rinvia al Capitolo IV.2.3.

II.1.5 Brexit: l'uscita del Regno Unito dall'Unione Europea

Dal 1° gennaio 2021, dopo quasi tre anni di lavoro tra i negoziatori¹⁵⁴, il Regno Unito è uno Stato Extracomunitario in quanto non fa più parte del

¹⁵³ Si veda per approfondimento paragrafo 3.2 della Circolare ADM n°20/2022 del 27 Maggio 2022.

¹⁵⁴ Il 29 marzo 2017 il Regno Unito, a seguito del referendum del 23 giugno 2016, ha notificato l'intenzione di recedere dall'Unione europea a norma dell'articolo 50 del Trattato sull'UE (Trattato di Lisbona).

II - ASPETTI DOGANALI DELLA NAVIGAZIONE DI UNITA' DA DIPORTO UNIONALI ED EXTRA UNIONALI

territorio doganale e IVA dell'Unione Europea.

La decisione del Regno Unito di uscire dall'Unione Europea modifica in modo sostanziale le regole fiscali e doganali che disciplinano i rapporti commerciali¹⁵⁵ tra i Paesi membri dell'Unione Europea e il Regno Unito.

Il 31 dicembre 2020 ha segnato la fine del periodo transitorio¹⁵⁶, durante il quale il Regno Unito ha operato a tutti gli effetti come paese membro dell'UE sia ai fini doganali sia ai fini IVA e accise.

Nel periodo transitorio i rapporti commerciali con il Regno Unito sono stati disciplinati dalle leggi di libero scambio di un Mercato Unico Europeo caratterizzato dall'assenza di procedure e dazi doganali alle frontiere nonché dall'applicazione delle norme proprie degli scambi intracomunitari per quanto attiene IVA e accise.

Le unità da diporto battenti bandiera del Regno Unito che alla data del 1° gennaio 2021 si trovavano all'interno delle acque territoriali doganali dell'Unione Europea mantengono lo status di merce unionale¹⁵⁷.

Diversamente, quelle che alla data del 1° gennaio 2021 si trovavano in territorio doganale del Regno Unito o in altro Paese terzo, hanno perso *155 Sia per quanto attiene lo scambio di beni sia per quanto attiene le prestazioni di servizi.*

156 L'accordo di recesso ha previsto un periodo transitorio fino allo scorso 31 dicembre 2020 in cui un ampio corpo di regole UE (incluse le regole sulla libera circolazione delle persone, dei servizi, dei capitali e delle merci nei termini previsti dall'accordo di recesso) ha continuato ad applicarsi al Regno Unito.

157 Agenzia delle Entrate risposta ad Interpello n.26/2022 del 14 Gennaio 2022 e Risposta n. 49 "Brexit: End of transition period FAQs on tax and customs.

il loro status di merce unionale¹⁵⁸.

La posizione dell'unità alla data del 1° gennaio 2021 può essere dimostrata con prove documentali quali, ad esempio la dichiarazione del porto di ormeggio.

Le unità da diporto che hanno perso il loro status di merce unionale, perché al 1° Gennaio 2021 si trovavano in territorio/acque non unionali, potranno essere reintrodotte nell'UE in libera circolazione in esenzione di dazi all'importazione se soddisfano le condizioni per essere considerate "merci in reintroduzione" (anche definito come il termine di "return goods relief") e precisamente:

- se la re-introduzione viene richiesta entro un lasso di tempo non maggiore di tre anni dall'uscita dal territorio doganale;
- se al momento dell'importazione viene accertato che l'unità non ha subito alterazioni/trasformazioni ad esclusione degli interventi per il mantenimento dello stato in cui si trovava¹⁵⁹.

Qualora l'unità non soddisfi i suddetti requisiti previsti per una reintroduzione, la stessa al rientro in acque territoriali UE può essere vincolata al regime doganale di ammissione temporanea¹⁶⁰.

Ai fini di quanto sarà trattato nei successivi capitoli, dal 1° gennaio 2021 le operazioni commerciali con un operatore stabilito nel Regno Unito sono considerate come transazioni effettuate nei confronti di un Paese terzo, sia sotto il profilo doganale sia per quanto attiene IVA e accise.

158 Agenzia delle Entrate risposta ad Interpello n.26/2022 del 14 Gennaio 2022 e Risposta n. 49 "Brexit: End of transition period FAQs on tax and customs.

159 Art 203 Reg UE 952/2013.

160 Risposta n. 49 "Brexit: End of transition period FAQs on tax and customs.

II - ASPETTI DOGANALI DELLA NAVIGAZIONE DI UNITA' DA DIPORTO UNIONALI ED EXTRA UNIONALI







III.

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

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

III.1 LA COMPRAVENDITA DI UNITÀ DA DIPORTO

III.1.1 Forma per la compravendita di unità da diporto

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

Nel caso di trasferimento della proprietà di imbarcazioni e navi da diporto, trattandosi di beni mobili registrati, è necessario stipulare un regolare atto di compravendita redatto mediante rogito notarile e procedere ad un formale atto di iscrizione nell'archivio telematico centrale delle unità da diporto.

Il passaggio di proprietà dell'unità da diporto iscritta nell'archivio telematico delle unità da diporto (ATCN), può anche avvenire mediante autentica dell'atto di compravendita presso gli uffici comunali o presso uno sportello telematico dell'automobilista, anziché presso un notaio¹⁶¹. Resta comunque ferma la necessità della successiva iscrizione nel suddetto archivio (ATCN).

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 proprietà¹⁶². E' tuttavia in ogni caso necessario che l'acquirente sia in possesso della fattura, della bolletta doganale o dell'atto registrato da cui risultino, oltre all'adempimento degli obblighi fiscali e doganali, anche le generalità, l'indirizzo e il codice fiscale dell'interessato nonché la descrizione tecnica dell'unità oggetto di compravendita.

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

Qualora un'unità da diporto sia oggetto di un contratto di locazione finanziaria (leasing), la proprietà della stessa è iscritta a nome del lo-

catore (società di leasing) in qualità di proprietario. 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 diporto¹⁶³.

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

Presupposto soggettivo per l'applicazione dell'IVA è che il venditore agisca nell'esercizio d'impresa¹⁶⁴ e cioè che svolga come professione abituale, ancorché non esclusiva, un'attività di carattere commerciale.

L'esercizio di un'impresa è individuato dal Decreto che istituisce e disciplina l'imposta sul Valore Aggiunto¹⁶⁵ come uno dei tre requisiti necessari affinché l'operazione si consideri "soggetta" al campo di applicazione dell'IVA; gli altri due requisiti riguardano l'oggetto dell'operazione (cessione di beni o prestazione di servizi), e la sua territorialità¹⁶⁶. Qualora anche uno solo dei predetti requisiti non risulti soddisfatto, l'operazione è da considerarsi fuori dal campo di applicazione dell'IVA.

La disciplina fiscale agli effetti dell'IVA della compravendita di unità da diporto può variare in funzione delle condizioni di carattere soggettivo del venditore:

- se il venditore agisce nell'esercizio di un'attività d'impresa (ad esempio un cantiere nautico ovvero una azienda che svolge una qualsiasi attività commerciale), egli è considerato soggetto passivo d'imposta ai fini IVA ed è pertanto obbligato all'applicazione di tutte le disposizioni dell'IVA italiana e al rispetto dei relativi adempimenti;
- se il venditore è un soggetto privato o un ente non commerciale, l'IVA non si applica sulle operazioni da lui effettuate per mancanza del presupposto soggettivo, e, come si dirà nel proseguo, ad esse torna applicabile l'imposta di Registro¹⁶⁷.

¹⁶³ Le società di leasing richiedono l'immatricolazione anche nell'ipotesi d'acquisto di natanti per una loro più sicura identificazione.

¹⁶⁴ Art. 4 del D.P.R. 633/1972.

¹⁶⁵ D.P.R. 633 del 26 ottobre 1972 e successive modifiche ed integrazioni.

¹⁶⁶ Art. 1 D.P.R. 633/1972

¹⁶⁷ D.P.R. n. 131 del 1986.

¹⁶¹ Art. 7 del D.L. 4 luglio 2006, n. 233, convertito in L. n. 248/2006.

¹⁶² Art. 1153 del Codice Civile.

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

Per quanto riguarda la compravendita di unità da diporto, la detraibilità dell'IVA relativa all'acquisto della stessa, nonché dei relativi componenti e ricambi, è ammessa soltanto se l'unità da diporto è acquistata come bene oggetto dell'attività propria dell'impresa o è destinata ad essere esclusivamente utilizzata come bene strumentale nell'attività propria dell'impresa¹⁶⁸.

Rientrano tra i beni considerati beni strumentali nell'attività propria dell'impresa solo le unità da diporto senza le quali l'attività d'impresa non può essere esercitata, quelle cioè assolutamente necessarie nell'espletamento della gestione aziendale o per il compimento del fine economico della medesima¹⁶⁹.

La detrazione dell'IVA sull'acquisto di unità da diporto è ad esempio ammessa per gli imprenditori che fanno commercio delle stesse, che le adibiscono ad un'attività di noleggio o di locazione, anche finanziaria, che le utilizzano per l'insegnamento professionale della navigazione o come unità di appoggio per centri d'immersione oppure per l'assistenza all'ormeggio nell'ambito delle strutture dedicate alla nautica da diporto nonché per l'assistenza ed il traino, per l'esercizio di attività in forma itinerante di somministrazione e di commercio al dettaglio¹⁷⁰ e comunque ogni qualvolta l'unità da diporto forma oggetto dell'attività propria dell'impresa.

Viceversa, la detrazione dell'IVA sull'acquisto di unità da diporto, nonché dei relativi componenti e ricambi, le prestazioni di impiego e riparazione, risulta esclusa per i privati, gli enti non commerciali, gli esercenti arti e professioni, nonché per tutti gli imprenditori che non usano le unità da diporto nell'attività della propria impresa bensì per uso personale.

Un caso particolare riguarda il possesso e la gestione di unità da diporto ad uso privato da parte di società o enti qualora la partecipazione ad essi consenta, il godimento personale o familiare del mezzo da diporto, ovvero quando tale godimento sia conseguito indirettamente dai soci o partecipanti, anche attraverso la partecipazione ad associazioni, enti, o altre organizzazioni¹⁷¹.

¹⁶⁸ Art. 19-bis 1, comma 1, let. b), del D.P.R. 633/1972.

¹⁶⁹ Agenzia delle Entrate, Ris. 4 giugno 2002, n. 168/E.

¹⁷⁰ Definizione di utilizzo ai fini commerciali secondo l'art. 2 del D.Lgs. 171/2005, così come modificato dal D.Lgs. 160/2020.

¹⁷¹ Art. 4, comma 5, terzo periodo lett. a), del D.P.R. 633/1972.

A tale riguardo è necessario indagare attentamente la realtà aziendale e ove si riscontri che la forma societaria si traduce di fatto in uno strumento per acquistare beni destinati ad essere messi a disposizione esclusivamente o prevalentemente¹⁷² dei soci persone fisiche o dei loro familiari ecc., si deve ritenere che non è configurabile l'esercizio di un'attività economica e pertanto risulta escluso il diritto alla detrazione dell'IVA pagata sull'acquisto dell'unità da diporto¹⁷³.

In materia di presupposto soggettivo valgono norme analoghe anche per le compravendite intracomunitarie. Tuttavia, proprio in tema di acquisti intracomunitari di unità da diporto, si verifica un'importante eccezione alla regola generale, nel momento in cui un privato o un ente non commerciale acquista un'unità da diporto nuova da un soggetto stabilito in altro paese comunitario. In tal caso è il soggetto privato tenuto all'assolvimento dell'imposta in Italia anche al fine di poter procedere all'immatricolazione della stessa nei Registri presso le Autorità competenti¹⁷⁴.

III.1.3 Presupposto territoriale ai fini IVA

L'altro requisito richiamato al paragrafo precedente, che determina quando una operazione si possa considerare "soggetta" all'Imposta sul Valore Aggiunto, è il presupposto territoriale.

Nell'ambito della cessione di unità da diporto nazionali¹⁷⁵, comunitarie¹⁷⁶ o vincolate al regime della temporanea importazione¹⁷⁷ per determinare il luogo

¹⁷² Il riscontro della prevalenza dell'attività svolta nei riguardi di terzi deve avvenire sulla base di parametri oggettivi, quali i giorni di utilizzo dell'unità da diporto e l'ammontare dei corrispettivi fatturati come precisato dalla Circolare Agenzia delle Entrate 43/E, paragrafo 3.3.

¹⁷³ Circolare Agenzia delle Entrate n 43/E del 29 luglio 2011, paragrafo 3.3.

¹⁷⁴ Si veda il Paragrafo III.2.3.

¹⁷⁵ Beni nazionali: sono beni prodotti in Italia o importati definitivamente con assolvimento di dazi e IVA.

¹⁷⁶ Beni comunitari: sono beni prodotti in uno degli Stati dell'Unione Europea o beni provenienti da un paese extracomunitario ed importati definitivamente in un altro Stato della Comunità.

¹⁷⁷ Beni vincolati al regime di temporanea importazione: sono beni che provengono da un paese extracomunitario, introdotti momentaneamente in Italia per essere esportati senza alcuna modifica o per essere sottoposti a lavorazione al termine della quale saranno inviati fuori dal territorio dell'Unione Europea (cosiddetto perfezionamento attivo).

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

di effettuazione dell'operazione è rilevante il luogo ove l'unità si trova all'atto del suo trasferimento¹⁷⁸.

In base al suddetto principio se l'unità da diporto si trova in Italia, la cessione è territorialmente rilevante e quindi è assoggettata alla disciplina Iva nazionale.

Diversamente, se l'unità da diporto, all'atto del suo trasferimento, si trova fuori dal territorio dello Stato la cessione non soddisfa il requisito territoriale e pertanto l'operazione non è rilevante ai fini Iva in Italia.

Per territorio dello Stato¹⁷⁹ si intende il territorio della Repubblica Italiana, con esclusione dei Comuni di Livigno e Campione d'Italia e delle acque italiane del Lago di Lugano¹⁸⁰, e comprese le acque territoriali nazionali¹⁸¹.

III.1.4 Cessioni di unità da diporto tra soggetti nazionali

Nel rispetto dei presupposti soggettivi e territoriali illustrati ai precedenti paragrafi, la cessione di unità da diporto tra soggetti nazionali, ove il bene è presente sul territorio dello Stato, configura una cessione interna imponibile Iva con aliquota ordinaria del 22%, salvo quanto esposto nel successivo paragrafo per quanto attiene le unità da diporto per uso esclusivo commerciale ed adibite alla navigazione in alto mare.

III.1.5 Condizioni per la non imponibilità nell'ambito della cessione di unità da diporto e l'"alto mare"

Le operazioni che riguardano il settore navale compresa la nautica da diporto sono considerate come operazioni assimilate all'esportazione¹⁸² e pertanto non imponibili Iva anche se effettuate

178 Art. 7 bis, comma 1.

179 Art. 7 del D.P.R. 633/1972.

180 Dal 1° gennaio 2020, per effetto della Direttiva (UE) 2019/475 del 18 febbraio 2019, il Comune di Campione d'Italia e le acque italiane del Lago di Lugano entrano a far parte del territorio doganale dell'Unione Europea. Tuttavia tali territori mantengono l'esclusione dall'applicazione territoriale della direttiva IVA 2006/112/CE.

181 Ai sensi della Commissione UE/Lussemburgo del 29 marzo 2007, relativa alla causa C-115/05, uno Stato membro ha l'obbligo di assoggettare all'IVA una cessione di beni che si verifica nel suo mare territoriale. Ai fini della definizione mare territoriale si veda capitolo I.

182 Articolo 8-bis del D.P.R. 633/1972.

nel territorio dello Stato, qualora la nave soddisfi entrambe le seguenti condizioni:

- sia adibita alla navigazione in alto mare¹⁸³;
- sia destinata all'esercizio di attività commerciali¹⁸⁴, industriali o della pesca ovvero adibita al trasporto a pagamento di passeggeri, alla pesca costiera o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero impiegate nei lavori di demolizione¹⁸⁵.

Il regime di non imponibilità Iva sopra richiamato deve intendersi non limitato alla mera definizione di "nave" ma si applica a qualsiasi costruzione utilizzata per navigare, quale ad esempio le imbarcazioni da diporto, ogni qualvolta siano rispettati i suddetti requisiti. Sono invece escluse dal regime di non imponibilità IVA le piattaforme statiche destinate alla attività di ricerca e di sfruttamento, in posizione immobile, nel suolo marino¹⁸⁶.

183 Deve intendersi la parte di mare oltre il limite di 12 miglia marine dalla linea di bassa marea. Si veda Capitolo I.1.7 per approfondimento.

184 La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.43 del 2011, par. 3.1, considerato che l'art.2 del codice della nautica da diporto contiene un'elencazione di casi in cui l'unità è utilizzata a fini commerciali, ha precisato che sempre che il committente utilizzi il mezzo per l'esercizio di attività commerciale, il regime di non imponibilità previsto dall'art.8 bis può estendersi a tutte le attività qualificate come commerciali dall'art.2 del Dlgs 171/2005: a) è oggetto di contratti di locazione e di noleggio; b) è utilizzata per l'insegnamento professionale della navigazione da diporto; c) è utilizzata per centri di immersione e di addestramento subacqueo; c-bis) è utilizzata per l'assistenza all'ormeggio; c-ter) è utilizzata per l'attività di assistenza e di traino; c-quater) è utilizzata per l'esercizio di attività in forma itinerante di somministrazione di cibo e di bevande e di commercio al dettaglio.

185 Art. 8-bis, lettera a), del D.P.R. 633/1972, che recepisce l'art. 148, lettere a, c, d, della Direttiva 112/2006/CE. Si veda anche Sentenza Corte di Giustizia UE, Elmeke, cause riunite C181/04 e C-183/04.

186 L'Avvocatura Generale presso la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha escluso la possibilità di qualificare le piattaforme di trivellazione autoelevatrici come navi adibite alla navigazione in alto mare in quanto utilizzate in modo preponderante in posizione immobile per sfruttare giacimenti di idrocarburi in mare. Secondo la Corte UE l'espressione "navi adibite alla navigazione" di cui all'art 148, lettera a), della Direttiva

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

La condizione per cui la nave deve essere adibita alla navigazione in alto mare non deve essere verificata per le unità impiegate in operazioni di salvataggio o di assistenza in mare e per quelle adibite alla pesca costiera¹⁸⁷.

Il vigente dettato normativo prevede che l'unità navale sia considerata adibita alla navigazione in alto mare se, con riferimento all'anno solare precedente, ha effettuato un numero di viaggi in "alto mare" in misura superiore al 70%¹⁸⁸, come risultante dal seguente rapporto:

numero "viaggi in alto mare" anno precedente

totale numero "viaggi" anno precedente

Nei casi di unità nuove o in presenza di fattispecie di "obiettiva discontinuità" nella proprietà o nell'uso del mezzo navale¹⁸⁹, il suddetto rapporto dovrà eseguirsi anziché con riferimento all'anno solare precedente, con riferimento ai viaggi effettuati nell'anno in corso di primo utilizzo¹⁹⁰.

Risultano pertanto due diversi metodi per determinare la qualifica di "unità adibita alla navigazione in alto mare":

- il cosiddetto metodo "storico o consuntivo" secondo il quale il rapporto viene calcolato sulla base dei viaggi dell'anno solare precedente e mantiene la sua valenza per l'intero anno solare successivo¹⁹¹;

112/2006/CE implica necessariamente che i beni oggetto di esenzione siano utilizzati per navigare. Si veda Sentenza Corte di Giustizia UE causa C-291/18 del 20 giugno 2019 (Group Servizi Petroliere SA).

187 CGUE, Elmeka, cause riunite C 181/04 e C-183/04 e risoluzione Agenzia delle Entrate n 2 del 12 gennaio 2017, confermata dalle risposte ad istanza di interpello n.183/2020, n.97/2022 rettificata dalla risposta n.120/2022 del 17 marzo 2022.

188 Art. 8-bis, comma 3, del D.P.R. 633/1972. Nuovo comma inserito dall'art 1, comma 708, della Legge 178/2020.

189 Sul punto cfr. anche risoluzione 16 gennaio 2018, n. 6/E.

190 Il legislatore nella nuova formulazione dell'articolo 8bis ha espressamente previsto che il riferimento in questi casi è "l'anno di primo utilizzo" (la Risoluzione 2/E del 2017 conteneva invece la locuzione "entro l'anno successivo").

191 A titolo di esempio, se l'unità ha effettuato viaggi in alto mare nell'anno 2020 superiori al 70%, avrà diritto al regime di non imponibilità per tutti gli

- il metodo "previsionale o anticipato" mediante attestazione in via provvisoria sulla base dell'uso previsto dell'unità con verifica a conclusione dell'anno solare di primo utilizzo.

Affinché un'unità navale possa essere considerata adibita alla navigazione in "alto mare", occorre pertanto riferirsi all'effettivo utilizzo nelle predette acque, non potendosi basare esclusivamente su criteri oggettivi quali la lunghezza o altri requisiti strutturali dell'unità¹⁹².

Per quanto riguarda la definizione di "viaggio" si intende uno spostamento dell'unità tra porti situati nel territorio nazionale, europeo o extra-europeo al fine di rendere un servizio di trasporto passeggeri oppure ai fini della propria attività commerciale, nell'ambito dei quali sono effettuate operazioni di carico/scarico di merci e/o passeggeri¹⁹³.

Nello specifico il "viaggio in alto mare" è il tragitto compreso tra due punti di approdo ovvero da e per il medesimo punto di approdo (cosiddetti "viaggi circolari"), durante il quale vengono superate, a prescindere dalla rotta seguita, il limite delle acque territoriali, calcolato in base alla linea di bassa marea¹⁹⁴; tale superamento implica che l'intero viaggio è da considerarsi avvenuto in alto mare e dunque utile al fine della condizione per la non imponibilità.

Un viaggio effettuato interamente nelle acque territoriali di altro Paese¹⁹⁵ diverso dall'Italia, deve essere considerato come "viaggio in alto mare"¹⁹⁶ senza necessità di verificare la rotta seguita. Coerentemente con tale principio anche un viaggio con partenza da un porto italiano e arrivo in un porto di altro Paese¹⁹⁷ o viceversa,

acquisti effettuati nell'anno solare 2021. Se l'unità a fine 2021 non avesse raggiunto una percentuale di viaggi in alto mare superiore al 70%, tale evento esplicherà i suoi effetti fiscali solo a decorrere dall'anno solare 2022 non dovendosi effettuare alcuna rettifica ai fini IVA sugli acquisti del 2021.

192 Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.2/E del 12 Gennaio 2017 e Sentenza Corte di Giustizia UE, Causa 197/12.

193 Risoluzione n. 6/E del 16 Gennaio 2018.

194 Art. 8-bis, comma 3, del D.P.R. 633/1972.

195 Stato facente parte dell'Unione Europea o Paese terzo.

196 R. n. 6/E del 16 Gennaio 2018.

197 Si veda nota sopra circa la definizione di "altro Paese".

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

quale ad esempio: Genova - Monaco oppure Nizza - Sanremo, può qualificarsi quale "viaggio in alto mare" tenuto conto che la navigazione in acque territoriali di altro Paese implica automaticamente il superamento del limite delle acque territoriali nazionali.

Le modifiche apportate dalla Legge di bilancio 2021¹⁹⁸ all'articolo 8-bis del D.P.R. 633/1972 hanno profondamente innovato la disciplina con particolare riguardo sia alle modalità di attestazione del requisito dell'alto mare sia alla verifica del requisito per le unità che non hanno ancora eseguito alcun viaggio, superando così le indicazioni su queste tematiche contenute nei due documenti di prassi¹⁹⁹ emessi dall'Agenzia delle Entrate nel 2017 e nel 2018, che restano pienamente applicabili solo alle operazioni effettuate ante 14 agosto 2021²⁰⁰.

Procediamo con l'esaminare le modalità di attestazione della condizione di navigazione in alto mare facendo attenzione al momento in cui l'operazione si considera effettuata con emissione della relativa fattura²⁰¹.

Alle operazioni effettuate fino al 13 agosto 2021, il fornitore, per poter emettere una fattura in regime di non imponibilità Iva ai sensi dell'articolo 8-bis, doveva richiedere al cliente la documentazione ufficiale idonea a provare la prevalenza dei viaggi effettuati in alto mare o, in alternativa, laddove il soggetto acquirente non fosse in grado di esibire tale documentazione, si poteva fare ricorso ad una dichiarazione cartacea diretta ad attestare che l'unità navale è adibita alla navigazione in alto mare nel senso sopra chiarito (anche per i casi di applicazione anticipata in base all'effettiva intenzione).

Per "documentazione ufficiale" si intende ogni documentazione che provenga dall'armatore o dal soggetto che ha la responsabilità della nave (ad esempio il Comandante) che sia in grado di indicare, con precisione e coerenza, le tratte marittime effettuate dal mezzo di trasporto, tra cui rientrano:

¹⁹⁸ *Articolo 1, commi da 708 a 712.*

¹⁹⁹ *Risoluzione n. 2 del 12/E gennaio 2017 e risoluzione n. 6/E del 16 gennaio 2018.*

²⁰⁰ *Sessantesimo giorno successivo all'adozione del provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 15 giugno 2021 n. 151377.*

²⁰¹ *Una cessione di beni si considera effettuata nel momento della consegna o spedizione del bene, mentre una prestazione di servizi si considera effettuata all'atto del pagamento del corrispettivo.*

- il giornale di navigazione o il giornale di bordo tenuto dal comandante della nave, sul quale vengono registrati tutti i dati ed i fatti relativi alla navigazione²⁰²;

- la cartografia dei viaggi, i dati e le informazioni estratte dagli eventuali sistemi di navigazione satellitare (ad esempio i dati forniti attraverso il sistema A.I.S.);

- i contratti commerciali, le fatture e i relativi mezzi di pagamento.

E' importante sottolineare come le dichiarazioni cartacee dell'armatore o del Comandante rilasciate in precedenza, dirette ad attestare al fornitore che l'unità navale è adibita effettivamente e prevalentemente alla navigazione in alto mare, non possono essere più utilizzate in relazione ad operazioni effettuate successivamente al 13 Agosto 2021 – comprese anche le operazioni a cavallo – dovendosi obbligatoriamente applicare le nuove disposizioni qui di seguito illustrate.

Alle operazioni per le quali la data della fattura decorre dal 14 agosto 2021, i soggetti che intendono effettuare acquisti o importazioni senza pagamento dell'imposta devono attestare la condizione della navigazione in alto mare mediante apposita dichiarazione telematica.

Tale dichiarazione deve essere redatta in conformità al modello, disponibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate, approvato con Provvedimento²⁰³ del Direttore dell'Agenzia delle Entrate e trasmessa telematicamente alla stessa Agenzia, la quale rilascia apposita ricevuta telematica con indicazione del protocollo di ricezione.

Il modello può essere presentato a seconda dei casi: direttamente dal committente, dall'armatore, dal proprietario dell'imbarcazione, dal comandante o dal soggetto che abbia la responsabilità gestionale effettiva della nave²⁰⁴ o, per conto di questi, da un intermediario delegato (ossia da un soggetto incaricato della trasmissione telematica di cui all'art. 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998 n. 322, e successive modificazioni)²⁰⁵.

²⁰² *Art. 169, 173 e 174 del Codice della navigazione.*

²⁰³ *Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 151377 del 15 giugno 2021.*

²⁰⁴ *Si veda la Risoluzione Agenzia Entrate 6/E del 16 gennaio 2018.*

²⁰⁵ *Si veda Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 54*

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

La sezione del modello relativa alla navigazione in alto mare è la sezione B²⁰⁶ ove dovranno essere riportate le seguenti informazioni:

- i dati che identificano la nave: paese di iscrizione, il numero di iscrizione²⁰⁷ e il nome della nave;
- l'anno di riferimento delle operazioni per il quale viene richiesta l'applicazione del regime di non imponibilità;
- l'attestazione dell'effettuazione di un numero di viaggi in alto mare superiore al 70% nell'anno solare precedente a quello di effettuazione delle operazioni²⁰⁸;
- in alternativa, l'intenzione di effettuare un numero di viaggi in alto mare superiore al 70% nell'anno di primo utilizzo²⁰⁹;
- solo nei casi in cui un'obiettivo discontinuità di utilizzo della nave si verifichi in corso d'anno, dovrà essere indicata la data iniziale e finale di periodi inferiori all'anno;
- l'attestazione, sotto la propria responsabilità, del possesso dei documenti richiesti ai fini della dimostrazione della sussistenza della condizione di navigazione in alto mare (si veda quanto già sopra illustrato in merito alla "documentazione ufficiale");
- il codice fiscale del cedente o prestatore destinatario della dichiarazione²¹⁰.

La dichiarazione è presentata esclusivamente mediante canali telematici Entratel/Fisconline dell'Agenzia delle Entrate utilizzando il software denominato "dichiarazionenautica" e può essere trasmessa direttamente dal dichiarante o tramite un soggetto incaricato della trasmissione telematica.

del 6 Agosto 2021 pagina 2.

206 La sezione A riguarda la dichiarazione della percentuale di utilizzo dei servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili non a breve termine, nel territorio della U.E. di unità da diporto.

207 Per i paesi esteri si fa riferimento all'official number di registrazione nel Registro di bandiera o, in alternativa, il numero IMO (International Maritime Organization) con il nome della nave, come precisato dalla Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 54/E del 6 Agosto 2021.

208 Indicando nella colonna/campo 7 il codice 1.

209 Indicando nella colonna/campo 7 il codice 2.

210 I dati identificativi dei fornitori ricollegati alla specifica nave sono da indicare una sola volta anche se il fornitore è il medesimo per più operazioni (cfr. Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 54/E del 6 agosto 2021).

I soggetti incaricati della trasmissione telematica hanno l'obbligo di rilasciare al dichiarante copia della dichiarazione e della ricevuta rilasciata dall'Agenzia delle Entrate che costituisce prova dell'avvenuta presentazione²¹¹.

A seguito della presentazione della dichiarazione, è rilasciata apposita ricevuta telematica con indicazione del numero di protocollo di ricezione. Gli estremi del protocollo telematico di ricezione e i dati della dichiarazione sono resi disponibili, dopo il rilascio della ricevuta telematica, nell'area riservata del sito web dell'Agenzia delle Entrate (nell'ambito del servizio Cassetto Fiscale) sia al soggetto dichiarante sia, per la parte dei dati ad esso riferiti, al soggetto indicato nella dichiarazione come parte contraente (cedente/prestatore)²¹².

Gli estremi del protocollo di ricezione della dichiarazione devono essere riportati nelle fatture emesse dal cedente/prestatore riferite all'operazione di cui all'art. 8 bis, o o dall'importatore nella dichiarazione doganale²¹³.

L'Agenzia delle Entrate con apposita Risoluzione²¹⁴, per facilitare la gestione della dichiarazione da parte esclusivamente dei soggetti non residenti, non stabiliti e non identificati nel territorio dello Stato italiano, ha ammesso la possibilità per tali soggetti di presentare la dichiarazione con una modalità alternativa al canale telematico²¹⁵. In particolare questi potranno inviare una copia scansionata del modello di dichiarazione, sottoscritta con firma autografa, insieme a copia di un documento di identità in corso di validità al Centro Operativo di Pescara ("COP") all'indirizzo cop.pescara@agenziaentrate.it specificando

211 Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 151377 del 15 giugno 2021.

212 Come precisato dalla Risposta all'interpello n. 89/2022 il protocollo può essere sempre verificato mediante il servizio "Verifica dichiarazione nautica" disponibile nell'area libera del sito web dell'Agenzia delle entrate.

213 Art 8-bis, comma 3, del D.P.R. 633/1972

214 Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 54 del 6 Agosto 2021 sezione 1) Presentazione della dichiarazione telematica da parte dei soggetti non residenti, non stabiliti, non identificati nel territorio dello Stato.

215 Per facilitare l'adempimento a tali soggetti non residenti che effettuano una tantum operazioni in Italia, non è pertanto obbligatorio acquisire preventivamente un codice fiscale e riportarlo nella dichiarazione trasmessa al COP.

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

obbligatoriamente nell'oggetto del messaggio: DICHIARAZIONE "NAUTICA" ALTERNATIVA AL PROVVEDIMENTO 15 GIUGNO 2021.

Il COP comunicherà allo stesso indirizzo email da cui è pervenuta la dichiarazione, il protocollo di ricezione di quest'ultima; una copia della suddetta documentazione dovrà essere inviata a cura del dichiarante, al cedente/prestatore.

Il numero di protocollo di ricezione della dichiarazione dovrà essere riportato, a cura del fornitore, nella fattura di vendita in luogo del protocollo della dichiarazione telematica.

Si segnala che, ai fini della compilazione della fattura elettronica tramite il sistema di interscambio, dovrà essere valorizzato il campo 2.2.1.16.1 "TipoDato" con la voce "NAUTICA" e il campo 2.2.1.16.2 "RiferimentoTesto" con il numero del protocollo²¹⁶.

In alcuni casi²¹⁷ il regime di non imponibilità in esame può essere invocato non solo dai fornitori cd. diretti ma anche con riferimento a cessioni di beni e prestazioni di servizi non effettuate direttamente nei confronti del dichiarante, cd. fornitori indiretti²¹⁸.

Passando ad esaminare le modifiche intervenute circa la verifica del requisito per le unità che non hanno ancora eseguito alcun viaggio, la delimitazione del lasso temporale entro cui effettuare il riscontro a consuntivo²¹⁹, assume due diverse formulazioni:

- "entro l'anno solare successivo al varo della nave" per le operazioni effettuate fino al 13 Agosto 2021²²⁰;

²¹⁶ Per ulteriori chiarimenti su taluni aspetti particolari si rimanda alla Risoluzione n. 54 del 6 agosto 2021
²¹⁷ Ad esempio, per le prestazioni di servizio di cui all'articolo 8-bis, prima comma, lettera e) o i casi di operazioni di bunkeraggio navale di cui alla Risoluzione n. 1/E del 2017.

²¹⁸ Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 54 del 6 Agosto 2021 sezione 2) Presentazione della dichiarazione telematica nei casi di cd. fornitori indiretti; per approfondimenti si veda il Capitolo IV.

²¹⁹ Della condizione dell'effettivo utilizzo dell'unità per la navigazione in alto mare.

²²⁰ Restano pienamente validi i chiarimenti di prassi contenuti nelle Risoluzioni Agenzia delle Entrate n.2/E del 2017 e n.6/E del 2018.

- "a conclusione dell'anno solare di primo utilizzo" per le operazioni effettuate a decorrere dal 14 Agosto 2021²²¹.

Si ritiene che per le unità di nuova costruzione che alla data di entrata in vigore della modifica normativa non siano ancora entrate in funzione, occorra far riferimento alla vigente formulazione e quindi occorrerà presentare una nuova attestazione telematica e la condizione di effettivo uso della nave per la navigazione in alto mare dovrà essere accertata a conclusione del primo anno solare di utilizzo, inteso come anno di messa in servizio della nave.

In relazione a unità di nuova costruzione è stato chiarito²²², quanto segue:

- la verifica a consuntivo della sussistenza della condizione della navigazione in alto mare non può essere effettuata, come richiesto dalla nuova norma, entro la fine dell'anno solare in cui è stata presentata la dichiarazione stessa;
- il committente presenta la dichiarazione indicando quale valore di iscrizione il codice convenzionale "9999999", lasciando vuota la casella 1 (Paese di iscrizione) e compilando la casella 3 (nome della nave) con un numero progressivo (1,2,3,...) quando la dichiarazione si riferisce a più unità in costruzione dello stesso dichiarante²²³, ferma restando la necessità di barrare le caselle 7 e 10; la dichiarazione dovrà essere presentata una sola volta e pertanto in assenza di modifiche sopravvenute rispetto al suo rilascio, sarà valida fino all'anno del primo effettivo utilizzo (varo o messa in servizio) della nave, anno al termine del quale dovrà essere effettuato il riscontro della condizione dell'effettivo uso della nave per la navigazione in alto mare²²⁴.

È stato inoltre chiarito²²⁵ che ove la messa in servizio della nave di nuova costruzione sia sta-

²²¹ Si veda Risoluzione Agenzia delle Entrate n.39/E del 28 maggio 2021.

²²² Si veda Risoluzione Agenzia delle Entrate n.54/E del 2021 e risposta ad istanza di Interpello n.843/2021 del 21 Dicembre 2021.

²²³ Si veda anche risposta ad interpello n.843/2021 del 21 Dicembre 2021.

²²⁴ Nel rispetto delle previsioni dell'articolo 8-bis del D.P.R. 633 del 1972.

²²⁵ Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 39 del 28 maggio 2021.

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

ta ritardata dallo stato di emergenza sanitaria che pregiudica l'ordinario esercizio delle attività commerciali²²⁶, la verifica a consuntivo della condizione che la nave sia adibita alla navigazione in alto mare deve essere rinviata al termine dell'anno successivo di effettivo utilizzo del predetto mezzo, inteso come anno di messa in servizio per la navigazione²²⁷.

In relazione a fattispecie in cui la nave resti ferma per uno o più anni, occorrerà fare riferimento alla percentuale di navigazione in alto mare effettuata nell'ultimo anno di utilizzo del mezzo di trasporto²²⁸.

Per quanto attiene invece casi in cui si verifichi in corso d'anno una obiettiva discontinuità di utilizzo dell'unità, la valutazione della sussistenza della condizione dell'alto mare andrà effettuata (ex ante o ex post secondo il criterio scelto dal contribuente) in relazione al periodo infra-annuale di competenza del nuovo armatore, proprietario o utilizzatore²²⁹. Rientrano in quest'ultima fattispecie le navi che mutano armatore o proprietario, oppure ove l'armatore preveda che l'utilizzo effettivo del mezzo in un dato anno sarà diverso da quello risultante dai dati relativi all'anno precedente, in ossequio al principio, enfatizzato anche dalla Corte di Giustizia, per cui la non imponibilità in esame è riservata alle navi effettivamente, oltre che prevalentemente, impiegate nella navigazione in alto mare²³⁰.

In tutti i casi in cui il regime di non imponibilità è applicato in maniera anticipata o provvisoria, il dichiarante dovrà verificare a consuntivo quanto dichiarato, ed eventualmente comunicare al proprio fornitore²³¹ il mancato raggiungimento della soglia

del 70 per cento. In caso di comunicazione del mancato raggiungimento della soglia, il fornitore dovrà a sua volta effettuare le necessarie variazioni in aumento dell'imposta ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. 633/1972 versando la maggiore imposta e gli interessi di mora²³², ma non sarà tenuto al pagamento delle sanzioni²³³. Se diversamente il fornitore, al quale sia stato tempestivamente comunicato il mancato raggiungimento della soglia, non emetta la nota di variazione a consuntivo, lo stesso sarà responsabile per imposte, sanzioni e interessi.

Qualora non provveda il fornitore, sarà il cessionario o il committente a procedere alla regolarizzazione dell'iva²³⁴ presentando entro il termine di trenta giorni decorrente al più tardi dal termine del periodo d'imposta, all'Agenzia delle Entrate competente il documento integrativo (autofattura) in duplice esemplare insieme a copia del versamento della relativa imposta²³⁵.

Comunque, in ogni caso in cui il cessionario/committente abbia presentato una dichiarazione attestante il possesso dei requisiti di non imponibilità, l'armatore dovrà conservare idonea documentazione a supporto²³⁶, al fine di consentire all'Amministrazione finanziaria il riscontro del requisito della navigazione in alto mare in sede di controllo.

Unitamente all'obbligo di presentare la dichiarazione nautica telematica, le nuove disposizioni²³⁷ hanno introdotto un nuovo regime sanzionatorio.

In particolare, viene prevista la sanzione amministrativa dal 100 al 200 per cento dell'imposta²³⁸,
232 Con rivalsa nei confronti del cessionario o committente.

233 Ciò in applicazione dell'articolo 5 del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 472, sempreché abbia correttamente assolto gli obblighi di comunicazione, gravanti sui soggetti passivi che effettuano e ricevono operazioni, dei dati delle fatture, ai sensi dell'art. 21 del Decreto legge del 31 maggio 2010 n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010 n. 122: cfr. Risoluzione 6/E del 16 gennaio 2018.

234 Secondo le modalità previste dall'art. 6, comma 8, del D.lgs. 471 del 18 dicembre 1997.

235 Se la fattura è elettronica tramite SDI, l'integrazione può avvenire anch'essa tramite SDI.

236 Si veda sopra l'elenco della "documentazione ufficiale".

237 Art 1, comma 709, della Legge n 178/2020.

238 Art 7, commi 3-bis, 3-ter e 4-ter D.Lgs. 471/1997 così come introdotti dall'art 1, comma 709, della Legge di bilancio 2021.

226 Condizione comprovata da una serie di decreti: DPCM 10 aprile 2020, DPCM 26 aprile 2020, DPCM 17 maggio 2020, DPCM 11 giugno 2020.

227 La Risoluzione 39 del 28 Maggio 2021 essendo riferita a una fattispecie del 2020, quindi ante modifiche della legge di bilancio, fa ancora riferimento "all'anno successivo a quello di effettivo utilizzo del mezzo".

228 Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 6/E del 16 Gennaio 2018 e risposta ad istanza di Interpello n.120/2022 del 17 marzo 2022.

229 Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 6/E del 16 Gennaio 2018, come confermato dalle istruzioni al Modello della Dichiarazione telematica quadro B, colonne 8 e 9.

230 Sentenza Corte di Giustizia 21 marzo 2013, C-197/12.

231 Si veda pagina 4 della Risoluzione Agenzia delle Entrate n.6/E del 16 Gennaio 2018.

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

oltre al pagamento del tributo, per:

- il soggetto che effettua operazioni senza addebito d'imposta in mancanza della dichiarazione di attestazione della condizione della navigazione in alto mare, nonché al cessionario, committente o importatore che rilascia la predetta dichiarazione in assenza dei presupposti richiesti dalla legge;
- il soggetto che in mancanza dei presupposti richiesti, dichiara all'altro contraente o in dogana la sussistenza della condizione dell'effettiva navigazione in alto mare relativa all'anno solare precedente;
- il cedente o prestatore che effettua cessioni o prestazioni non imponibili ai sensi dell'articolo 8-bis del DPR 633/1972, senza avere prima riscontrato per via telematica l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle Entrate della dichiarazione di attestazione della condizione della navigazione in alto mare.

Per completezza di esposizione si segnala che la prassi amministrativa²³⁹ ha equiparato gli scafi di navi anche smontati o non montati alle navi complete o finite, secondo i criteri di classificazione doganale²⁴⁰; pertanto in sede di acquisto dello scafo riferito a una nave in fase di costruzione, ci si può avvalere del regime di non imponibilità Iva in via anticipata sulla base di una dichiarazione, trasmessa per via telematica, che attesti l'intenzione che la nave, una volta ultimata, sarà adibita alla navigazione in alto mare.

Secondo la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate²⁴¹ emanata congiuntamente con l'Agenzia delle Accise Dogane e Monopoli²⁴², in analogia a quanto previsto per le navi in costruzione, il criterio di applicazione anticipata del beneficio fiscale può essere utilizzato anche nelle operazioni di importazioni di navi commerciali adibite alla navigazione in alto mare, incluse le unità adibite ad esclusivo

239 R.M. 1° agosto 1994, n. 184, e R.M. 18 novembre 1978, n. 411764.

240 Regolamento UE 11 ottobre 2018 n 1602 - capitolo 89 - Nota 1 "Le navi incomplete o non finite e gli scafi di navi, anche presentati smontati o non montati, nonché le navi complete smontate o non montate, sono da classificare, in caso di dubbio circa la specie delle navi cui si riferiscono, nella voce 8906."

241 Risoluzione n. 69/E del 13 giugno 2017.

242 Risoluzione 1/D del 13 giugno 2017.

scopo commerciale mediante contratto di noleggio, consentendo all'importatore di non pagare l'IVA al momento dell'espletamento delle formalità doganali, subordinatamente alla presentazione della dichiarazione dell'armatore di destinare la nave almeno per il 70% a viaggi in alto mare.

Terminata l'analisi del requisito dell'alto mare, esaminiamo ora l'altra condizione richiesta all'unità da diporto per poter fruire del regime della non imponibilità Iva: la destinazione all'esercizio di una attività commerciale²⁴³.

Al riguardo, si osserva preliminarmente che sono escluse dal regime di non imponibilità le unità da diporto che siano destinate ad un uso diportistico personale²⁴⁴.

Originariamente le unità da diporto erano del tutto escluse dal beneficio della non imponibilità sul presupposto che le stesse non fossero mai impiegate in attività commerciali bensì soltanto in attività sportive e ricreative. In tal senso era la lettera della norma di non imponibilità che escludeva espressamente le unità da diporto²⁴⁵.

Successivamente l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto di poter superare l'esplicita esclusione prevista nel decreto IVA per le unità da diporto²⁴⁶ a causa dell'entrata in vigore di nuove disposizioni in materia di nautica in base alle quali le navi, le imbarcazioni ed i natanti da diporto potevano essere utilizzate mediante contratti di locazione o di noleggio²⁴⁷.

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

Veniva tuttavia precisato che soltanto il noleggio, e non anche la locazione, potesse costituire esercizio di attività commerciale in quanto soltanto nel primo caso e non anche nel secondo, il

243 Si veda elencazione dei casi in cui l'unità da diporto è utilizzata ai fini commerciali contenuta nell'art 2 del D.Lgs. 171/2005.

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

245 Circolare n. 43/E, punto 3.1, del 29.7.2011.

246 Ris. 21 marzo 2002, n. 94.

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

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

committente aveva la piena disponibilità dell'unità da diporto²⁴⁸.

Considerato tuttavia che il Codice della nautica da diporto contiene un'elencazione di casi in cui l'unità da diporto è utilizzata ai fini commerciali e tra questi sono specificamente indicati sia il noleggio che la locazione, l'Amministrazione Finanziaria ha infine consentito che il regime di non imponibilità IVA sia applicabile anche al caso della locazione, sempre che il committente utilizzi l'unità per l'esercizio della sua attività commerciale²⁴⁹.

Il regime di non imponibilità deve ritenersi sempre applicabile alle unità iscritte al Registro Internazionale in quanto le stesse, per ottenere tale iscrizione, non possono che svolgere un'attività commerciale.

Lo stesso regime è altresì applicabile anche negli altri casi di attività commerciale previsti dal codice della nautica da diporto cioè l'utilizzo per l'insegnamento professionale della navigazione da diporto e per l'utilizzo da parte di centri di immersione e di addestramento subacqueo come unità di appoggio per i praticanti immersioni subacquee a scopo sportivo o ricreativo, per l'assistenza all'ormeggio, per l'attività di assistenza e di training, per l'esercizio dell'attività in forma itinerante di somministrazione e commercio al dettaglio.

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

L'Amministrazione Finanziaria aveva richiesto in un primo momento che le unità da diporto dovessero essere iscritte nel Registro Internazionale²⁵⁰ per poter fruire della non imponibilità²⁵¹.

Successivamente, considerata l'evoluzione normativa nel settore della nautica da diporto, è stato precisato che il regime di non imponibilità IVA può tornare applicabile anche se l'attività commerciale è esercitata a mezzo di unità iscritte in un registro diverso dal registro internazionale²⁵².

248 Ris. 14 marzo 2008, n. 95.

249 Circolare 29 settembre 2011 n. 43/E, punto 3.2.

250 Art. 3 della L. 172/2003.

251 Risoluzione n. 79 del 14 marzo 2008.

252 Circolare n. 43/E del 29 settembre 2011, punto 3.6.

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

- le navi da diporto siano iscritte nell'archivio telematico centrale delle unità da diporto, o in altro Registro navale straniero²⁵³, con l'indicazione dell'uso commerciale;
- le imbarcazioni da diporto siano iscritte nell'archivio telematico centrale delle unità da diporto con l'indicazione dell'uso commerciale;
- i natanti siano comunque iscritti nell'archivio telematico delle unità da diporto alla stregua delle imbarcazioni.

La facoltà di applicare il regime di non imponibilità, vale anche per gli eventuali acconti che vengano corrisposti durante la fase di costruzione dell'unità da diporto, secondo i termini previsti dal contratto sottoscritto tra le parti, dovendosi ritenere pertanto superato il Parere dell'Agenzia delle Entrate contenuto nella Risoluzione n.79/E del 6 marzo 2008²⁵⁴.

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

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

L'imposta di registro si applica per importi variabili in funzione della lunghezza dello scafo²⁵⁵.

253 Si veda il Paragrafo I.1.2.

254 La giurisprudenza comunitaria ha costantemente specificato che l'acconto assume rilevanza ai fini IVA, nella specie con lo stesso regime previsto per l'operazione non ancora ultimata, se il pagamento anticipato è collegato, prospetticamente, ad un'operazione concreta e reale. A tal fine, tutti gli elementi che qualificano la futura cessione devono essere già noti alle parti e, al momento del versamento dell'acconto, è richiesto che i beni oggetto dell'operazione siano individuati in modo specifico e non generico (Corte di Giustizia 13.3.2014 - Causa C-107/13, Corte di Giustizia 7.33.2013 - Causa C-19/12, Corte di Giustizia 16.10.2010 - Causa 270/09). E' da ritenere pertanto superato il Parere dell'Agenzia delle Entrate contenuto nella Risoluzione n.79/E del 6 marzo 2008.

255 Testo Unico Imposta di Registro 26 aprile 1986, n. 131 tariffa parte I, art. 7 modificato dall'allegato al

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

Tale imposta si applica attualmente alle unità da diporto nella seguente misura:

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

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

La cessione di un'unità da diporto usata è soggetta ad IVA con l'aliquota del 22%, a meno che non rientri tra le operazioni "non soggette" per mancanza del presupposto soggettivo o del presupposto della territorialità o nel caso si tratti di operazione "non imponibile".

Tuttavia, in relazione ad un'operazione di cessione di un'unità da diporto usata esiste la possibilità di applicare anche un regime speciale IVA denominato "regime del margine"²⁵⁶.

Da un punto di vista soggettivo il regime del margine riguarda principalmente coloro che per professione abituale esercitano il commercio dei beni usati (cosiddetti soggetti passivi-rivenditori), ma può estendersi anche alle cessioni effettuate da soggetti passivi che esercitano qualsiasi attività d'impresa e solo occasionalmente svolgono la cessione di beni usati, ad esempio, cantieri nautici o altri imprenditori.

D.L. 31 gennaio 2005, n. 7, convertito in L. 31 marzo 2005, n. 43.

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

Condizione essenziale per l'applicazione del regime del margine è che l'acquisto del bene usato sia stato effettuato in origine presso privati, presso soggetti che applicano il regime del margine o presso soggetti che avevano acquistato il bene senza poter detrarre, nemmeno in parte, l'IVA pagata per rivalsa²⁵⁷.

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

Per quanto riguarda i mezzi di trasporto il concetto di bene usato va rinvenuto nella disciplina che regola gli acquisti intracomunitari di beni²⁵⁸ che considera usati le imbarcazioni di lunghezza superiore ai 7,5 metri alla duplice condizione che siano state immatricolate o iscritte in pubblici registri per la prima volta da oltre 3 mesi e abbiano navigato per oltre 100 ore.

Con l'utilizzo del regime del margine, l'IVA non viene applicata sull'intero corrispettivo della cessione, bensì soltanto su un importo pari al "margine" dell'operazione. Il margine viene calcolato come differenza tra il prezzo di vendita realizzato dal venditore (al lordo di IVA) ed il prezzo d'acquisto da questi pagato al suo fornitore al lordo di IVA, aumentato delle eventuali spese di riparazione e di quelle accessorie (al lordo di IVA); la base imponibile su cui applicare l'imposta viene calcolata effettuando lo scorporo dell'IVA dal margine così determinato.

L'Amministrazione finanziaria ha chiarito che per "spese accessorie" o "spese di riparazione", devono intendersi i costi sostenuti dal rivenditore che abbiano una specifica inerenza alla fase di acquisizione del bene o quella successiva di riattivazione dello stesso.

In particolare, tra i costi accessori sono stati compresi, ad esempio gli oneri tributari, quelli di intermediazione relative solo all'acquisto (e non alla rivendita), le spese peritali, quelle notarili, di agenzia, trasporto²⁵⁹.

257 Secondo il principio di diritto n. 19 del 18 giugno 2019, il regime del margine non si applica per gli acquisti effettuati prima del 1972, data di entrata in vigore dell'IVA.

258 Art. 38 comma 4 del DL n.331/1993

259 C.M. 22 Giugno 1995 n.177.

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

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

Per quanto concerne le operazioni con soggetti passivi d'imposta stabiliti in altri Paesi membri UE, l'eventuale applicazione del regime del margine sulle unità da diporto usate fa venir meno il principio basato sull'imponibilità nel Paese di destinazione previsto per gli scambi intracomunitari di beni, comportando l'assoggettamento ad IVA nello Stato del cedente²⁶⁰.

Il regime del margine è applicabile anche alle cessioni di contratti di leasing²⁶¹; in altri termini, il regime del margine può essere applicato da un cantiere navale o un rivenditore/concessionario non soltanto nel caso di acquisto di una unità da diporto usata presso un privato, bensì anche nel caso di subentro nel contratto di locazione finanziaria avente per oggetto la predetta unità (salvo eventuale opzione per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari). Anche in tale fattispecie il regime speciale del margine si applica a condizione che il soggetto rivenditore abbia effettuato l'acquisto presso: i) un privato, ii) un soggetto che non ha detratto l'IVA sull'acquisto, iii) un soggetto che a sua volta, ha applicato il regime del margine alla relativa cessione.

Soltanto in presenza delle condizioni sopra richiamate, il cantiere o rivenditore potrà applicare l'imposta IVA sulla differenza tra il prezzo di vendita e quello di acquisto sostenuto per il subentro nel contratto di leasing, maggiorato dei costi accessori e di quelli di riparazione, anziché sull'intero prezzo.

Un aspetto che richiede un approfondimento riguarda la detraibilità dell'IVA assolta sui canoni di leasing da parte del cantiere o rivenditore che è subentrato e che intende ri-cedere il contratto in regime del margine. Secondo la normativa²⁶² in esame, i soggetti passivi che applicano l'imposta in base al regime speciale non possono detrarre l'IVA afferente all'acquisto dei beni usati o afferente all'acquisto del contratto di leasing, né possono detrarre l'imposta afferente alle prestazioni di riparazione e accessorie.

²⁶⁰ Si veda il Paragrafo II.2.3.

²⁶¹ Art. 36, comma 10-bis, del D.L. 41/1995, introdotto dal D.L. 16/2012.

²⁶² Articolo 36, comma 4, primo periodo, del D.L. 41/95.

III.2. LA CESSIONE DI UNITÀ DA DIPORTO TRA SOGGETTI NAZIONALI E SOGGETTI UNIONALI ED EXTRAUNIONALI

III.2.1 Operazioni intracomunitarie, importazioni ed esportazioni

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

Da quella data, in linea generale, è definita:

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

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

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

Altra conseguenza è che anche le operazioni nei confronti di privati (non soggetti di imposta) in ambito UE, in precedenza qualificate importazioni o esportazioni, hanno mutato natura; tali operazioni sono oggi normalmente soggette all'imposta nel Paese di destinazione, salvo particolari casi che per quanto attiene al settore nautico saranno oggetto di trattazione nei successivi paragrafi²⁶³.

²⁶³ Si veda il Paragrafo III.2.3.

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

Si ricorda che, in base al trattato istitutivo della Comunità Europea²⁶⁴ ed alle sue successive modificazioni, fanno attualmente parte della Unione Europea le seguenti nazioni²⁶⁵: Austria, Belgio, Bulgaria, Cipro, Croazia, Danimarca, Estonia, Finlandia, Francia, Germania, Grecia, Irlanda, Italia, Lettonia, Lituania, Lussemburgo, Malta, Paesi Bassi, Polonia, Portogallo, Repubblica Ceca, Romania, Slovacchia, Slovenia, Spagna, Svezia e Ungheria. Il Principato di Monaco e le zone di Akrotiri e Dhekelia, si intendono compresi nel territorio rispettivamente della Francia e di Cipro²⁶⁶.

Dal 1° gennaio 2021 con l'uscita del Regno Unito dall'Unione Europea, tutte le operazioni commerciali intercorse con un operatore stabilito nel Regno Unito sono considerate come transazioni effettuate nei confronti di un Paese terzo, sia sotto il profilo doganale sia per quanto attiene IVA e accise; pertanto, le stesse dovranno essere qualificate come cessioni all'esportazione e acquisti all'importazione. Fanno eccezione le operazioni intercorse con operatori stabiliti nell'Irlanda del Nord, che, a partire dal 1° gennaio 2021, per evitare una frontiera fisica tra l'Irlanda e l'Irlanda del Nord, rimarrà soggetta alla normativa dell'UE sull'IVA per le cessioni, gli acquisti intracomunitari e le importazioni di beni ivi situati²⁶⁷.

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

L'IVA all'importazione è dovuta in linea di principio per tutti i beni introdotti nel territorio dello Stato che siano originari da Paesi e territori non compresi nel territorio della Unione Europea e che non siano già stati immessi in libera pratica in altro Paese membro della stessa²⁶⁸.

Sono da ricomprendersi tra i "beni immessi in libera pratica" in uno Stato membro dell'Unione

264 Trattato di Roma firmato il 25 marzo 1957 e ratificato per l'Italia con L. 14 ottobre 1957, n. 1203.

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

266 Art. 7, comma 1, del D.P.R. 633/1972.

267 La direttiva 2020/1756 prevede che i soggetti passivi che effettuano nell'Irlanda del Nord cessioni di beni (comprese le cosiddette cessioni intracomunitarie) o acquisti intracomunitari di beni (anche da parte di enti non soggetti passivi) siano identificati, in conformità alla normativa IVA, con il codice «XI», diverso da quello del Regno Unito (che inizia con "GB").

268 Art. 67 del D.P.R. 633/1972.

Europea, le unità da diporto provenienti da Paesi extracomunitari per le quali siano state adempite le formalità di importazione e riscossi i dazi doganali e le tasse di effetto equivalente²⁶⁹.

Il Codice Doganale Unionale²⁷⁰ stabilisce che il soggetto dichiarante deve essere stabilito nel territorio doganale dell'Unione²⁷¹. Ne consegue che un soggetto non stabilito nell'UE, non può presentare una dichiarazione doganale in modo autonomo, ma dovrà avvalersi dell'opera di un rappresentante doganale stabilito nella UE che agisca in rappresentanza indiretta²⁷², assumendo in tal caso il ruolo di dichiarante²⁷³.

L'importatore ancorché non stabilito nella UE deve comunque essere identificato ai fini doganali, attraverso l'attribuzione di un codice EORI²⁷⁴.

L'IVA deve essere assolta all'atto dell'importazione dell'unità da diporto di origine estera o battente bandiera di un paese fuori della Unione Europea e deve essere versata direttamente presso la Dogana di ingresso in base agli elementi contenuti nel documento doganale. Una volta assolti i dazi doganali e l'IVA all'importazione si realizza la cosiddetta importazione definitiva.

Non risulteranno assoggettate al pagamento dell'IVA, perché operazioni oggettivamente non imponibili, le importazioni di unità da diporto adibite alla navigazione in alto mare e destinate all'esercizio dell'attività commerciale, comprese quelle adibite a noleggio²⁷⁵, nonché quelle effettuate nei confronti di soggetti che rivestono la qualifica di esportatori abituali²⁷⁶.

269 Art. 10 del Trattato di Roma del 25 marzo 1957. L'immissione in libera pratica è il regime doganale definitivo, mediante il quale merce non unionale acquisisce la posizione doganale di merce unionale; istituto distinto dall'immissione in consumo, che si realizza quando l'operatore economico assolve in dogana anche i diritti di confini relativi alla fiscalità interna (IVA all'importazione ed eventuali accise).

270 Art. 170 del Reg. UE 952/2013.

271 Tale condizione non è richiesta nei casi specifici previsti dal par. 3 dell'art. 170 del Reg. UE 952/2013.

272 Articolo 77, par. 3 Reg. UE 952/2013.

273 Circolare Agenzia delle ADM n. 40/2021 del 14 Dicembre 2021.

274 Articolo 9 Reg. UE 952/2013.

275 Art. 8-bis, let. a), del D.P.R. 633/1972. Si veda il precedente Paragrafo III.1.5.

276 Art. 8, comma 1, let. c), del D.P.R. 633/1972.

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

Per le navi da diporto, la destinazione al consumo e quindi l'importazione non si verifica necessariamente con l'iscrizione nei registri marittimi, bensì soltanto a seguito di una dichiarazione di importazione definitiva da parte dell'armatore²⁷⁷.

Non costituisce importazione, l'ingresso di unità da diporto nel territorio dell'Unione Europea compreso le sue acque territoriali, in regime di ammissione temporanea, beneficiando dell'esenzione totale dei diritti doganali²⁷⁸. I beni in regime di ammissione temporanea non devono subire modifiche, fatta eccezione per le riparazioni, per le operazioni di manutenzione, incluse le revisioni e le messe a punto, nonché per le misure destinate alla conservazione dei beni²⁷⁹.

L'imposta sul valore aggiunto si applica sul valore dei beni importati determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale, aumentato del dazio doganale²⁸⁰, ove dovuto, nonché dell'ammontare delle spese di trasporto fino al luogo di destinazione all'interno della UE.

Il principio generale per la determinazione del valore dei beni in dogana, è il valore di transazione, ovvero il prezzo effettivamente pagato o da pagare eventualmente adeguato²⁸¹.

Quando il valore in dogana dei beni non può essere determinato in base al principio generale del prezzo di transazione, occorre prendere in considerazione i seguenti criteri: a) valore di transazione di merci identiche; b) valore di transazione di merci similari²⁸².

277 Art. 36, comma 3, del D.P.R. 43/1973: è utile ribadire che la dichiarazione resa dall'armatore non è da intendersi in alcun modo sostitutiva delle formalità doganali richieste dalle disposizioni regolamentari unionali per l'importazione e l'esportazione di mezzi di trasporto.

278 Per una completa trattazione del regime doganale di "ammissione temporanea" si veda il Capitolo II.

279 Art. 204, par.2, del Reg. Delegato Ue 2446/2015 e Art. 3 dell'Allegato C alla Convenzione di Istanbul del 26 giugno 1990, ratificata con L. 26 ottobre 1995, n. 479.

280 In particolare, l'art 69 del D.P.R. 633/1972 prevede che l'IVA all'importazione debba essere commisurata al valore dei beni importati determinati ai sensi delle disposizioni doganali (Art. 69 Reg UE n 952/2013 e seguenti).

281 Art. 70 del Regolamento UE 952/2013.

282 Art. 74, par.2, del Regolamento UE 952/2013.

L'IVA relativa all'importazione, ove dovuta, è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna importazione dagli Uffici Doganali competenti, mediante la dichiarazione doganale. Le controversie e le sanzioni seguono la disciplina dei diritti doganali²⁸³.

Ai fini doganali, all'atto dell'importazione delle unità da diporto, classificabili indicativamente alla voce doganale 8903, sono dovuti i diritti di confine (dazi)²⁸⁴ consultabili nel *database* TARIC, accessibile sul portale ADM <https://aida7.adm.gov.it/nsitaric/TaricDispServlet>.

Di regola le imbarcazioni di lunghezza superiore a 12 metri e le navi da diporto, sia a vela sia a motore, abilitate alla navigazione marittima²⁸⁵ non sono soggette a dazi doganali all'atto dell'importazione.

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

Se una compravendita di beni interviene tra soggetti passivi d'imposta appartenenti a due diversi Stati membri dell'Unione Europea²⁸⁶ si applica il cosiddetto regime dell'IVA intracomunitaria, in vigore dal 1° gennaio 1993.

In base a tale regime la compravendita tra soggetti passivi di imposta con spostamento fisico dei beni da uno Stato membro all'altro, non dando luogo a procedure doganali di importazione o di esportazione, è assoggettata all'imposta nello Stato membro di destinazione, da intendersi come quello dell'acquirente.

Secondo la normativa generale²⁸⁷, un'operazione è qualificata come intracomunitaria, con la conseguente emissione della fattura non imponibile, quando sussistano i seguenti requisiti: *status* di soggetto passivo del soggetto cedente e dell'ac-

283 Art. 70 del D.P.R. 633/1972.

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

285 Cap. 89 del Reg. CEE n. 2658/1987, così come modificato dal Reg. CE n. 1810/2004: rientrano nelle sottovoci 8903 91 10 o 8903 92 10 soltanto le unità progettate, costruite, per tenere l'alto mare e la cui lunghezza esterna dello scafo è uguale o superiore a 12 metri.

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

287 Art. 41, comma 1, D.L. 331/1993.

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

quirente²⁸⁸, onerosità dell'operazione, acquisizione o trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul bene, effettiva movimentazione fisica del bene da un Paese UE ad altro Paese UE²⁸⁹, iscrizione al VIES²⁹⁰ del soggetto acquirente²⁹¹, elenchi Intrastat²⁹².

Tali requisiti devono ricorrere congiuntamente: il mancato rispetto anche di uno solo dei requisiti sopra riportati esclude la possibilità di applicare il regime IVA di non imponibilità previsto per le operazioni intracomunitarie.

Relativamente alle cessioni a titolo oneroso di mezzi di trasporto "nuovi" trasportati o spediti in altro Stato membro UE, la normativa dell'IVA intracomunitaria dispone che costituiscono "cessioni intracomunitarie" con assoggettamento all'imposta nel Paese di destinazione anche se non effettuate nell'esercizio di impresa e anche se l'acquirente è un privato consumatore²⁹³.

Ai fini della disciplina IVA intracomunitaria, risulta pertanto indispensabile accertare lo status di unità da diporto "nuova" o "usata".

Secondo la disciplina di riferimento, sono considerati mezzi di trasporto nuovi, le unità da diporto²⁹⁴ di lunghezza superiore a 7,5 metri²⁹⁵, con

²⁸⁸ Si veda Capitolo III.1.2.

²⁸⁹ Ai fini della prova della movimentazione del bene dallo Stato UE di partenza allo Stato UE di destino si rimanda al paragrafo successivo.

²⁹⁰ Sistema elettronico di scambio di dati sull'IVA (VIES).

²⁹¹ Articolo 50 del DL 331/93 in recepimento dell'Art 138, par 1, della Direttiva 2006/112/CE così come modificato dalla Direttiva 2018/1910. Dal 1° gennaio 2020, per effetto della modificata all'art 138, l'iscrizione al VIES è divenuta condizione sostanziale per il regime di non imponibilità intracomunitario.

²⁹² Articolo 50 del DL 331/93 in recepimento dell'Art 138, par 1, della Direttiva 2006/112/CE così come modificato dalla Direttiva 2018/1910 La mancata compilazione o la presentazione riportante dati non corretti comporta la non applicabilità del regime di non imponibilità.

²⁹³ Art. 41, comma 2, let. b), del D.L. 331/1993.

²⁹⁴ La norma dell'art. 38, comma 4, del D.L. 331/1993, parla di imbarcazioni, ma più correttamente il riferimento va fatto a tutte le unità navali.

²⁹⁵ La definizione di natante prevista dall'art.38 comma 4, del D.L. 331/1993 sulla base della direttiva comunitaria diverge da quella prevista dall'art. 3, comma 1, let. g), del D.Lgs.171/2005.

espressa esclusione di quelle unità destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, per le quali ricorra almeno uno dei seguenti requisiti:

- che abbiano navigato meno di cento ore;
- che la cessione sia effettuata entro il termine di tre mesi dalla data del provvedimento di prima immatricolazione o di iscrizione in pubblici registri o di altri provvedimenti equipollenti²⁹⁶.

Per considerare mezzo di trasporto "nuovo" una unità da diporto, ai soli fini degli scambi intracomunitari, le due condizioni di cui sopra agiscono autonomamente e sono alternative tra loro. 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 usata²⁹⁷ e verrà dunque considerata nuova.

Procedendo ad esaminare il caso di un soggetto privato residente in Italia²⁹⁸, che intenda acquistare un'unità da diporto nuova presso un soggetto residente in uno dei Paesi dell'UE, con trasferimento fisico della stessa sul territorio nazionale, realizza un acquisto intracomunitario, con obbligo di assolvimento dell'IVA in Italia (Paese di destinazione) con l'aliquota ordinaria del 22%. Egli dovrà quindi procedere al versamento dell'imposta mediante il modello di pagamento F24, utilizzando il codice tributo 6099.

²⁹⁶ Definizione assunta al contrario dalla lettura dei requisiti previsti per i mezzi di trasporto usati contenuta nell'Art. 38, comma 4, del D.L. 331/1993.

²⁹⁷ Nel caso di un'unità da diporto acquistata da un privato comunitario la verifica dello status del mezzo di trasporto (nuovo o usato) va fatta al momento della cessione e non quando l'imbarcazione arriva a destinazione, non essendo perciò rilevante la durata del trasporto. Corte di Giustizia UE sentenza 18 novembre 2010, causa C-84/09.

²⁹⁸ La disposizione si applica anche a soggetti residenti in altri Paesi che intendono trasferire al momento dell'acquisto l'unità da diporto direttamente nel nostro territorio nazionale (esempio: privato tedesco che acquista da un cantiere olandese con trasferimento diretto dell'unità in territorio nazionale).

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

Si ricorda che la prova dell'assolvimento dell'IVA è necessaria per poter procedere all'iscrizione del mezzo nell'archivio telematico centrale delle unità da diporto o per ottenere l'emanazione di provvedimenti equivalenti da parte degli uffici competenti.

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

Nel caso in cui l'unità da diporto sia da considerarsi usata secondo le specifiche sopra indicate può verificarsi che il cedente nazionale o comunitario applichi il già illustrato "regime del margine"²⁹⁹. Per effetto di tale regime la cessione o l'acquisto non sono più da considerare operazioni intracomunitarie, poiché l'imposta è dovuta sulla differenza tra il prezzo di vendita e quello di acquisto, al lordo dell'IVA secondo la normativa del Paese del cedente.

E' opportuno infine ricordare che al soggetto privato³⁰⁰ residente in Italia, che intenda vendere a soggetti residenti in altri Stati membri della UE mezzi di trasporto da considerare nuovi secondo le caratteristiche sopra ricordate, compete, al momento della cessione, il rimborso dell'imposta compresa nel prezzo di acquisto o assolta o pagata per la loro acquisizione o importazione³⁰¹.

Detto rimborso è pari al minor importo tra l'imposta assolta a monte e quella che sarebbe stata applicata se la cessione fosse stata assoggetta ad IVA nel territorio dello Stato³⁰². Il rimborso deve

299 *Articoli 36 e seguenti D.L. 41/1995. Si veda in proposito il Paragrafo III.1.7.*

300 *Il rimborso compete solo al cedente privato e mai nel caso in cui il cedente sia un soggetto passivo d'imposta*

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

302 *Esempio: Cessione di imbarcazione a vela di lunghezza m. 12 acquistata il 10 gennaio 2021 per € 30.000,00 e IVA relativa al 22% di € 6.600,00 ceduta a soggetto francese (non importa se privato o esercente attività commerciale) il 22 giugno 2021 con meno di 100 ore di navigazione per € 25.000,00. IVA teorica sulla cessione 22% *25.000,00 = 5.500,00. IVA sull'acquisto = € 6.600,00. Rimborso che compete = € 5.500,00.*

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 modello³⁰³.

Per quanto attiene invece al trattamento IVA delle cessioni intracomunitarie di unità da diporto nuove di lunghezza superiore a 7,5 metri e destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, seppur escluse dalla definizione di "mezzi di trasporto nuovi"³⁰⁴, si ritiene che si possano applicare comunque le regole ordinarie previste per le cessioni intracomunitarie³⁰⁵, in luogo del regime di non imponibilità IVA per le operazioni assimilate alle esportazioni³⁰⁶, ogni qualvolta sussistano congiuntamente i requisiti previsti dalla normativa intracomunitaria più sopra illustrati.

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 italiana³⁰⁷ e ad annotarla distintamente nel registro delle fatture di vendita e di acquisto³⁰⁸.

In caso di mancato ricevimento della fattura di acquisto entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, l'acquirente deve emettere fattura entro il giorno quindicesimo del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'acquisto, ed annotarla entro lo stesso termine e con riferimento al mese precedente³⁰⁹.

303 *Art. 53 DL 331/93, Modello IVA 38 RIC., allegato al DM 19 gennaio 1993.*

304 *Art. 41 comma 2, let. b, del DL 331/1993 che rinvia all'art. 38, comma 4, per la definizione di "mezzo di trasporto nuovo".*

305 *Contenute nell'art. 41 comma 1, let. a), del DL 331/1993.*

306 *Ar. 8-bis del D.P.R. 633/1972.*

307 *Art. 46 D.L. 331/1993.*

308 *Art. 47 D.L. 331/1993.*

309 *Art. 46, c. 5 e art. 47 D.L. 331/1993.*

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

Se il cedente comunitario è un privato e la cessione riguarda un'unità da diporto usata o un natante di lunghezza inferiore a 7,5 metri, l'operazione non è soggetta ad IVA e quindi non è necessario procedere ad alcuna annotazione.

Infine, se l'acquirente italiano è un soggetto IVA e la cessione ha per oggetto unità da diporto oggettivamente non imponibili,³¹⁰ la procedura

310 Art. 8-bis, let. a), del D.P.R. 633/1972.

suddetta non comporta l'applicazione dell'IVA (fermo restando ovviamente l'adempimento degli altri obblighi di natura contabile) ma semplicemente l'indicazione del regime di non imponibilità e della relativa norma.

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

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

III.2.4 La prova del trasporto nell'ambito delle operazioni intracomunitarie

Nell'ambito delle operazioni intracomunitarie, la dimostrazione dell'effettivo spostamento del bene da un Paese UE ad altro Paese UE è uno dei requisiti necessari per permettere l'applicazione del regime di non imponibilità IVA.

La normativa italiana non prevede alcuna specifica disposizione in merito ai documenti necessari

per provare l'avvenuto trasferimento del bene in altro Stato UE.

Dal 1° gennaio 2020, al fine di uniformare le condizioni alle quali il regime di non imponibilità può realizzarsi, la disciplina comunitaria individua³¹¹ i mezzi di prova ai verificarsi dei quali opera la pre-

311 Art 45-bis del Reg UE 282/2011 introdotto dal Reg. UE 2018/1912.

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

sunzione³¹² che i beni siano spediti o trasportati da uno Stato UE di partenza allo Stato UE di arrivo. Le disposizioni contenute nel Regolamento UE sono direttamente applicabili in tutti gli Stati membri UE a far data dal primo gennaio 2020, senza necessità di un intervento normativo interno.

Il legislatore comunitario ha individuato due gruppi di "documentazione probante" distinti come segue:

Gruppo "A"

Documenti relativi al trasporto o alla spedizione dei beni, ad esempio:

- Un documento o una lettera CMR³¹³ debitamente firmata;
- Polizza di carico;
- Fattura del trasporto aereo;
- Fattura emessa dallo spedizioniere.

Gruppo "B"

- Polizza assicurativa relativa al trasporto o alla spedizione dei beni;
- Documenti bancari attestanti il pagamento per la spedizione o il trasporto;
- Un documento ufficiale rilasciato da una pubblica autorità, ad esempio da un notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato UE di destinazione;
- Una ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro.

Dette condizioni devono essere verificate diversamente a seconda che il trasporto dei beni sia effettuato i) direttamente dal soggetto venditore o da terzi che agiscono per suo conto; ii) dal soggetto acquirente o da terzi che agiscono per suo conto (cessioni con clausola ex works o franco partenza).

312 Si evidenzia come le presunzioni previste dalla nuova disposizione hanno carattere di "presunzioni relative" a favore del contribuente e pertanto l'Amministrazione finanziaria potrà disconoscere la non imponibilità della cessione solo se in possesso di prove che dimostrino che i beni non sono stati spediti o trasportati in altro Stato membro.

313 CMR (acronimo di "Convention des Marchandises par Route") è l'accordo internazionale tipico del trasporto su strada, da cui è derivato il documento di trasporto definito anch'esso CMR tradotto in "Lettera di vettura internazionale".

Nel caso in cui il trasporto sia eseguito dal soggetto venditore o effettuato da terzi per suo conto, si presume il trasferimento fisico quando:

- il venditore dispone di almeno due documenti relativi al trasporto o alla spedizione facenti parte del Gruppo "A" degli elementi probanti che dovranno essere rilasciati da due soggetti indipendenti tra loro e indipendenti dal soggetto venditore e dal soggetto acquirente;

o in alternativa

- il venditore dispone di un documento relativo al trasporto o alla spedizione facente parte del Gruppo "A" degli elementi probanti e in aggiunta un documento tra quelli indicati nel Gruppo "B", sempre emessi da soggetti indipendenti.

Nel caso in cui il trasporto sia eseguito dal soggetto acquirente o da terzi per suo conto, occorrono gli stessi documenti di prova visti sopra nelle varie combinazioni, in aggiunta ad una dichiarazione scritta rilasciata dall'acquirente con la quale si attesti che i beni sono stati trasportati o spediti dall'acquirente o da un terzo per suo conto e sono regolarmente arrivati nel suo Paese UE di destinazione.

Detta dichiarazione deve essere rilasciata dall'acquirente entro il decimo giorno³¹⁴ del mese successivo alla cessione, e dovrà contenere: lo stato membro di destinazione dei beni, la data di rilascio, il nome e indirizzo dell'acquirente, la descrizione del bene/mezzo di trasporto, la data e luogo di arrivo, l'identificazione della persona che agisce per conto dell'acquirente/ il numero di identificazione del mezzo di trasporto³¹⁵.

Il mancato rispetto delle condizioni imposte dalla nuova disposizione nel caso in cui gli operatori non dovessero riuscire ad acquisire la documentazione prevista dal Regolamento non comporta automaticamente la riqualificazione della cessione intracomunitaria come operazione imponibile e l'assoggettamento a IVA nel Paese del cedente. In tale situazione il cedente, pur non

314 Termine non perentorio: Circolare Agenzia delle Entrate n. 12 del 12 maggio 2020, par. 2.

315 Art. 45-bis, par. 1, let. b), punto i), del Reg. UE 1912/2018.

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

beneficiando della presunzione relativa prevista dalla normativa UE, può utilizzare forme di prova alternative per dimostrare che i beni sono stati trasferiti in altro Stato UE³¹⁶.

Quanto sopra affermato è confermato dall'attuale indirizzo interpretativo dell'Amministrazione Finanziaria³¹⁷, laddove si ammette che la prova della cessione intracomunitaria possa essere comunque fornita da un insieme di documenti dai quali siano individuabili i soggetti coinvolti e tutti i dati utili a definire l'operazione alla quale si riferiscono, nonché si provveda alla conservazione delle fatture di vendita, della documentazione bancaria attestante le somme riscosse, la documentazione relativa agli impegni contrattuali assunti e degli elenchi Intrastat.

Si osserva che l'Amministrazione Finanziaria nell'ambito di una cessione intra-comunitaria di una unità da diporto, in risposta ad una specifica istanza di interpello³¹⁸ presentata da una società di leasing proprietaria di un'imbarcazione iscritta nei Registri italiani oggetto di vendita ad un operatore francese, con trasporto a cura dell'acquirente "via mare", richiede tra la documentazione necessaria a dimostrare l'avvenuto trasferimento dell'unità da diporto, il documento da cui risulti l'avvenuta iscrizione nel registro francese³¹⁹.

Infine, perché si realizzi una cessione intracomunitaria non è previsto un termine entro il quale dovrebbe avere inizio o concludersi il trasferimento fisico del bene; non è pertanto necessario che i beni vengano trasportati immediatamente e direttamente dall'Italia in un altro Paese UE né deve essere fissato un termine temporale entro il quale si può considerare realizzato un certo scambio intracomunitario³²⁰.

316 Note esplicative Commissione europea: 2020 Quick Fixes, pubblicata il 29 Dicembre 2019. Cfr. anche Circolare Agenzia delle Entrate n. 12 del 12 maggio 2020.

317 Risposta all'interpello n. 100, pubblicata il 9 Aprile 2019, Circolare n. 12 del 12 maggio 2020, Risposta all'interpello n. 305 del 3 settembre 2020, Risposta a istanza di Interpello n. 141 del 3 marzo 2021.

318 Risoluzione n 71/E del 24 luglio 2014.

319 La scelta dell'Amministrazione finanziaria di pubblicare la risposta all'interpello, come Risoluzione, comporta di per sé che il principio ivi affermato sia estensibile ad altre fattispecie analoghe.

320 Corte di Giustizia UE con la sentenza per la Causa C-84/09. La qualifica (intracomunitaria o

III.2.5 Esportazione di unità da diporto ai fini IVA e doganali

Le cessioni di beni inviati fuori dal territorio dell'Unione Europea "costituiscono cessioni all'esportazione" non imponibili IVA in virtù del principio cardine secondo cui l'IVA è un'imposta unionale dovuta in conseguenza dell'immissione in consumo e pertanto non può colpire le operazioni dirette al consumo in uno Stato estero.

Il termine esportazione riconduce a due aspetti tra loro distinti, pur se strettamente correlati: il momento doganale e l'applicazione dell'IVA.

Dal punto di vista doganale l'esportazione è un regime a cui viene vincolato un bene unionale, destinato a lasciare il territorio doganale dell'Unione³²¹, previa presentazione di apposita dichiarazione di esportazione presso il competente ufficio doganale. Tali beni perdono la qualifica di beni "unionali"³²².

Ai fini della disciplina IVA³²³ perché si configuri una cessione all'esportazione è necessario che siano rispettate congiuntamente le seguenti condizioni:

- il trasferimento della proprietà o di altro diritto reale di godimento dei beni³²⁴;
- effettiva uscita dei beni fuori dal territorio doganale dell'UE; i beni possono essere trasportati a cura o a nome del cedente (cosiddette esportazioni dirette³²⁵) o a cura e a nome del cessionario non residente entro 90 giorni dalla consegna (cosiddette esportazioni indirette³²⁶);
- la prova dell'esportazione connessa al documento doganale.

meno) dell'operazione ha carattere oggettivo e non può dipendere dal termine di inizio e di conclusione del trasporto, resta tuttavia indispensabile stabilire un nesso temporale e sostanziale tra la cessione dello Yacht ed il suo trasporto.

321 Art. 269 Reg. UE 952/2013.

322 Art 154 Reg UE 952/2013.

323 Art 8 D.P.R. 633/1972 in recepimento dell'art 146 della Direttiva 2006/112/CE

324 Non è richiesto il requisito dell'onerosità, vengono infatti considerate cessioni all'esportazione anche quelle eseguite senza pagamento di corrispettivo mediante procedura doganale cd "franco valuta" Circolare n 12, parte n 2, del 9 aprile 1981

325 Art.8, comma 1, let. a), D.P.R. 633/1972.

326 Art.8, comma 1, let. b), D.P.R. 633/1972.

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

All'interno delle esportazioni dirette³²⁷, è prevista una particolare fattispecie di esportazione definita "congiunta".

Nelle esportazioni congiunte, i beni prima di essere esportati fuori dal territorio doganale UE possono essere sottoposti, per conto del soggetto estero e ad opera di terzi, a lavorazione, trasformazione, montaggio o assiemaggio ad altri beni³²⁸.

Nell'ambito delle esportazioni congiunte, si configurano due tipi di operazioni:

i) l'operazione di vendita del bene all'esportazione, a condizione che il soggetto acquirente estero non entri mai in possesso dei beni, ma gli stessi siano, per incarico del soggetto estero, direttamente consegnati all'altro operatore italiano per poter eseguire le lavorazioni;

ii) la lavorazione (installazione/montaggio) resa dal terzista nazionale che, dal punto di vista del regime Iva, assume diversa natura a seconda della qualifica del committente. In particolare se il committente non residente è un soggetto passivo d'imposta la prestazione risulta esclusa dal campo di applicazione dell'Iva per mancanza del presupposto territoriale³²⁹; diversamente se il committente non residente è un privato consumatore la prestazione risulta non imponibile in quanto la prestazione è collegata a beni destinati all'esportazione³³⁰.

L'Amministrazione Finanziaria³³¹ ha chiarito che il regime di non imponibilità in commento, presuppone che i beni siano esportati fuori dal territorio doganale unionale da o per conto del terzista (prestatore) italiano.

Ogni operazione di esportazione richiede l'emissione di una fattura che deve riportare, oltre ai dati normalmente richiesti per tale documento,

327 Nelle quali il trasporto è curato dal soggetto cedente o da terzi per suo conto.

328 Art 8, comma 1, let. a), secondo periodo, D.P.R. 633/1972.

329 Art 7-ter D.P.R. 633/1972.

330 Art 9, comma 1 n 9) D.P.R. 633/1972.

331 Risoluzione del Ministero delle Finanze nr 470074 del 30/07/1990. Presso l'ufficio doganale di uscita occorrerà esibire sia la fattura di vendita emessa in regime di non imponibilità ai sensi dell'articolo 8, let. a) D.P.R. 633/1972 sia la fattura della lavorazione. La bolletta doganale di esportazione dovrà riportare pertanto sia il prezzo di vendita dei beni, sia il corrispettivo della lavorazione

anche l'annotazione che si tratta di operazione non imponibile con l'indicazione della relativa norma³³².

Un altro caso di cessione all'esportazione ai fini IVA si verifica nell'ipotesi di una cessione a soggetti cosiddetti "esportatori abituali" che, avendo effettuato esportazioni di beni nell'anno solare precedente o nei dodici mesi precedenti per un ammontare superiore al 10% del loro volume di affari, si avvalgono della facoltà di chiedere ai loro fornitori o alla dogana di acquistare o importare beni senza pagamento dell'imposta³³³.

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

La richiesta di non applicare l'imposta deve essere avanzata dall'esportatore abituale tramite apposito Modello informativo³³⁴ (cosiddetta "dichiarazione d'intento") che va trasmesso in via telematica all'Agenzia delle Entrate. La dichiarazione d'intento può riguardare una o più operazioni con riguardo ad un fornitore o ad una dogana di importazione dei beni.

A far data dall'anno 2020 sono state introdotte rilevanti novità sia in capo all'esportatore abituale sia in capo al fornitore³³⁵. In particolare, è stato eliminato l'obbligo da parte dell'esportatore abituale di consegnare copia della dichiarazione d'intento trasmessa al fornitore/dogana nonché l'obbligo di annotare le dichiarazioni in appositi registri³³⁶. È stato altresì previsto che il fornitore, prima di effettuare l'operazione, ha l'obbligo di verificare sull'apposita sezione nel sito dell'Agenzia delle Entrate l'avvenuta presentazione della dichiarazione da parte dell'esportatore abituale e deve inserire nelle fatture emesse gli estremi del protocollo di ricezione rilasciato dall'Agenzia delle Entrate.

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

332 Art. 8 del D.P.R. 633/1972.

333 Primo comma lett. c), e secondo comma dell'articolo 8 del D.P.R. 633/1972.

334 Mod. DI.

335 Legge n. 58 del 28 giugno 2019.

336 Art.12-septies del D.L. 30.4.2019, n. 34.

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

III.2.6 La prova del trasporto fuori dal territorio Unionale nell'ambito delle cessioni all'esportazione

Una cessione all'esportazione non imponibile IVA è condizionata all'effettiva uscita del bene dal territorio doganale dell'Unione Europea nonché all'acquisizione della relativa dichiarazione doganale che diventa così valida anche ai fini IVA.

Il Codice doganale impone che il soggetto esportatore sia una persona stabilita nel territorio dell'Unione Europea³³⁷; nel caso in cui il cedente è un soggetto passivo stabilito in un paese terzo, deve affidare l'operazione a un rappresentante che opera in rappresentanza indiretta³³⁸ ivi stabilito.

Poiché le unità da diporto sono per loro natura dei mezzi di trasporto è sorto in passato qualche dubbio in merito al realizzarsi del requisito dell'uscita del bene fuori della UE nell'ipotesi in cui le unità in questione non vengono caricate su altri mezzi di trasporto ma si muovono autonomamente.

In proposito l'ADM³³⁹, ritenendo di dover uniformare sul territorio nazionale le modalità attraverso le quali l'ufficio doganale può accertare l'effettiva uscita delle navi da diporto dal territorio dell'Unione Europea³⁴⁰, ha chiarito che è possibile avvalersi di modalità alternative con le quali provare l'uscita della nave.

In particolare, per le navi da diporto per le quali siano state espletate le formalità di iscrizione nei registri navali di un Paese terzo, al fine di provare entro 90 giorni dalla dichiarazione doganale di esportazione, l'uscita della nave dal territorio dell'Unione è possibile presentare in sostituzione della documentazione comprovante l'arrivo della nave in un porto extraeuropeo, una dichiarazione resa dall'armatore o dal comandante della nave da diporto di aver raggiunto le acque internazionali e quindi di aver oltrepassato il limite delle dodici miglia che delimita il territorio doganale dell'Unione Europea, accompagnata dalla rilevazione satellitare della posizione della nave in acque internazionali, fornita attraverso il sistema A.I.S. (Automatic Identification System)

³³⁷ Art 1, par. 1, n 19. Reg. Delegato n. 2446/2015.

³³⁸ Chi agisce in veste di rappresentante indiretto diventa, in linea di principio, responsabile dell'obbligazione doganale, in quanto agisce per conto dell'esportatore, ma in nome proprio. Art 18, Reg UE 952/2013.

³³⁹ Circolare Agenzia delle Dogane n. 14/D del 12 maggio 2016.

³⁴⁰ Nel caso di esportazione indiretta entro novanta giorni dalla data di Dichiarazione doganale.

in dotazione all'unità, monitorato dalla Capitaneria di Porto o da altra Autorità preposta.

Si ritiene che tale procedura alternativa, sia applicabile a tutte le unità da diporto dotate del sistema A.I.S., anche se non ricomprese nel termine "navi"³⁴¹.

La prova dell'avvenuta esportazione secondo una delle due modalità sopra esposte, necessaria per superare la presunzione di immissione in consumo del mezzo di trasporto nel territorio italiano, assume piena efficacia, anche ai fini dell'applicazione da parte del soggetto cedente del regime di non imponibilità Iva contenuto nel D.P.R. 633/1972³⁴², alla cessione dell'unità da diporto.

III.3 IL POSSESSO DI UNITA' DA DIPORTO

III.3.1 Cenni sulla tassa di possesso sulle unità da diporto oggi abolita

Con la Legge di Stabilità 2016³⁴³ è stata definitivamente abolita la tassa dovuta per il possesso di imbarcazioni e navi da diporto.

Si trattava di una imposta di possesso simile a quella prevista per gli autoveicoli; pertanto era sufficiente possedere un'imbarcazione o una nave da diporto con scafo eccedente una determinata lunghezza affinché venisse richiesto ai soggetti residenti nel territorio dello Stato italiano il pagamento della tassa sulle unità da diporto, senza assumere alcuna rilevanza lo stationamento dell'unità da diporto sia in porti italiani o esteri.

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

Nell'ordinamento fiscale italiano esistono alcune norme antielusive applicabili nell'ipotesi di intestazione di beni a società di comodo o non operative.

Si tratta di quelle società che avendo come unico scopo quello di mantenere la proprietà di beni, nel nostro caso unità da diporto, altrimenti di proprietà dei soci, non hanno alcun effettivo

³⁴¹ Si veda par. I.1.2.

³⁴² Art.8 primo comma lettere a) e b) del D.P.R. 633/1972.

³⁴³ Art.1 Legge n.208/2015 comma 366.

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

scopo di lucro né svolgono alcuna reale attività commerciale.

Ai fini IVA è espressamente previsto che il semplice possesso e la gestione di unità da diporto da parte di una società non operativa non è considerata attività commerciale qualora la partecipazione ad essa consenta ai soci il godimento personale o familiare dell'unità da diporto gratuitamente o per un corrispettivo inferiore al valore normale³⁴⁴.

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

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

E' stato inoltre stabilito che in presenza del suddetto scenario, le eccedenze di credito IVA non possono essere oggetto né di rimborso, né di compensazione con altri debiti di natura fiscale o contributiva, né di cessione di credito.

Infine, qualora per tre anni consecutivi la società di comodo non abbia effettuato operazioni attive ai fini IVA per un ammontare di ricavi non inferiore a quello previsto ai fini delle imposte dirette, di cui si dirà qui di seguito, l'eccedenza di credito IVA non è neppure ammessa a scomputo dell'imposta a debito relativa agli anni successivi³⁴⁵.

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

Agli effetti dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP si devono considerare società non operative o di comodo le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, in nome collettivo

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

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

vo 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 straordinari³⁴⁶, risultanti dal conto economico è inferiore al 6% del valore delle immobilizzazioni costituito da navi destinate all'esercizio di attività commerciali anche in locazione finanziaria³⁴⁷.

In tale caso si presume che il reddito del periodo di imposta non sia inferiore al 4,75% del valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e dalle navi destinate all'esercizio di attività commerciali anche in locazione finanziaria.³⁴⁸

A titolo d'esempio, una società avente ad oggetto un'attività commerciale (ad esempio locazione o noleggio di unità da diporto) che abbia acquistato o preso in locazione finanziaria una unità da diporto avente un valore pari a 100 da utilizzare in tale attività, deve essere considerata società non operativa qualora in un esercizio consegua ricavi inferiori a 6. In questo caso si presume che il reddito per quell'esercizio non possa essere inferiore a 4,75³⁴⁹.

In particolare per la società essere considerata di comodo comporta:

- la necessità di dichiarare un reddito imponibile minimo presunto ai fini delle imposte sul reddito e dell'Irap, con una applicazione di una aliquota IRES maggiorata;
- l'impossibilità di ottenere il rimborso e di effettuare la compensazione dell'eccedenza del credito Iva risultante dalla dichiarazione.

Nell'anno 2011 il legislatore³⁵⁰ aveva introdotto una nuova presunzione cosiddetta delle "società

346 In seguito all'eliminazione dell'area straordinaria dal Bilancio per effetto delle novità apportate dal Dlgs 139/2015, la nuova versione dell'art. 96 del TUIR stabilisce una eccezione „alla piena rilevanza dei costi/ricavi allocati in precedenza nell'area straordinaria”, imponendo di escludere i componenti straordinari da trasferimenti di azienda tra i ricavi e proventi di cui alle lettere A e B dell'articolo 2425 C.C.

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

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

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

350 Art.2, comma 36 decies, DL N.138/2011.

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

in perdita sistematica” in base alla quale, pur in assenza dei presupposti previsti per le società non operative³⁵¹, una società era considerata di comodo se risultava in perdita per cinque periodi d'imposta consecutivi ovvero se nell'arco di un quinquennio risultava in perdita per quattro periodi d'imposta e per il restante periodo d'imposta dichiarava un reddito inferiore a quello minimo presunto³⁵².

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del Decreto Semplificazioni³⁵³ si assiste alla abrogazione della disciplina delle società in perdita sistematica a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 Dicembre 2022.

Dopo aver accertato l'assenza di possibili cause di esclusione-disapplicazione automatica della disciplina delle società non operative e/o in perdita sistematica, la società ha la possibilità di richiedere all'Agenzia delle Entrate un parere in merito alla sussistenza delle situazioni oggettive che legittimano la disapplicazione della disciplina in esame, mediante la presentazione di un'istanza di interpello³⁵⁴. Nel caso in cui la società risulti contemporaneamente non operativa ed in perdita sistematica occorre presentare due distinte istanze di interpello al fine di ottenere la disapplicazione da entrambe le discipline.

Per quanto riguarda le modalità di presentazione dell'interpello, l'istanza deve essere presentata alla Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate competente per territorio, entro il termine per l'invio della dichiarazione dei redditi. L'Agenzia delle Entrate dovrà fornire risposta entro 120 giorni dalla presentazione dell'interpello; nel caso di mancata risposta entro il suddetto termine si applica il c.d. “silenzio assenso”.

Una caratteristica significativa dell'attuale Interpello³⁵⁵ è la natura facoltativa di esso, in quanto,

351 Art. 30 comma 1 Legge n.724/1994.

352 Circolare Agenzia delle Entrate n.23/E del 11 giugno 2012.

353 Articolo 9 del DL 73/2022 del 21 Giugno 2022, convertito con la legge del 04/08/2022 n. 122.

354 Trattasi di istanza di interpello probatorio ai sensi dell'art. 11 lett. B Legge 212/2000.

355 Comma 4bis modificato dal Dlgs n.156 del 24 settembre 2015.

se la società ritiene che sussistano oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, o che non hanno consentito di effettuare operazioni rilevanti ai fini Iva, si può non presentare l'interpello e darne comunicazione in dichiarazione dei redditi.

L'aliquota IRES per le società di comodo o società non operative è applicata con una maggiorazione di 10,5 punti percentuali. L'aliquota maggiorata è applicabile anche al reddito distribuito dalle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato che sia stato imputato per trasparenza a società o enti soggetti all'IRES³⁵⁶.

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

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

III.3.3 Possesso di unità da diporto ai fini del redditometro

Il c.d. “Redditometro” è stato oggetto di modifiche normative tese a recepire il mutato contesto socio-economico in cui si manifesta la capacità di spesa del contribuente³⁵⁷.

La novella normativa ha modificato la disciplina dell'accertamento sintetico, limitatamente al quinto comma dell'articolo 38 del d.P.R. n. 600 del 1973, prevedendo che il Ministero dell'Economia e delle Finanze emanò il decreto

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

357 Come noto, l'articolo 10 del decreto legge 12 luglio 2018, n. 87, convertito dalla legge 9 agosto 2018, n. 186, ha apportato modifiche al quinto comma dell'articolo 38, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e, contestualmente, ha abrogato il decreto ministeriale 16 settembre 2015, stabilendo che le disposizioni contenute nel predetto decreto cessano di avere efficacia per gli anni di imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2015.

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

che individua gli elementi indicativi di capacità contributiva, sentiti l'ISTAT e le associazioni maggiormente rappresentative dei consumatori per gli aspetti riguardanti la metodica di ricostruzione induttiva del reddito complessivo in base alla capacità di spesa ed alla propensione al risparmio dei contribuenti³⁵⁸.

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

Tra le macro categorie di spese individuate dalla Tabella A allegata al Decreto attuativo³⁵⁹ vi è quella relativa ai trasporti e, in particolare, alle spese connesse al mantenimento delle unità da diporto, di cui il contribuente risulta avere la disponibilità nel corso dell'anno, sia che le abbia detenute in proprietà, sia in forza di un contratto di *leasing* o di noleggio.

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

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

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

Se nel corso dell'anno, in relazione a contratti di *leasing*, siano state pagate somme a titolo di maxicanone o di riscatto, queste non figurano

358 Lo schema di decreto attuativo, in corso di emanazione, ha formato oggetto di consultazione pubblica.

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

tra le spese "correnti", ma tra le spese per "investimenti" analogamente alle spese per l'acquisto di unità da diporto in proprietà.

Ovviamente tale dato va sommato alle altre spese sostenute dal nucleo familiare per tutti gli altri indicatori di spesa (oltre 100 indicatori suddivisi in sette categorie), tenendo conto anche della composizione del nucleo familiare nonché del luogo di residenza.

Se lo scostamento tra il reddito complessivo dichiarato dal contribuente e il reddito sinteticamente determinato non supera il 20%, non verrà attivata alcuna attività di controllo da parte dell'Agenzia delle Entrate. In caso contrario, il contribuente verrà invitato preliminarmente dall'ufficio per fornire chiarimenti in merito alle ragioni dello scostamento.

Ove il contribuente non fornisca idonee spiegazioni che giustifichino lo scostamento, l'Agenzia delle Entrate potrà procedere ad accertare sinteticamente il reddito, avviando il procedimento di accertamento con adesione³⁶⁰ ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

Tutto ciò che riguarda il possesso di unità da diporto viene oggi a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria grazie alle comunicazioni che, in base agli obblighi normativamente previsti³⁶¹, gli uffici marittimi, l'archivio telematico centrale delle unità da diporto (ATCN) e il conservatore unico (UCOM) devono inviare all'Agenzia delle Entrate. Ciò vale anche per quanto riguarda i dati relativi ad acquisti, demolizioni, immatricolazioni di unità da diporto.

I dati suddetti sono inoltre reperibili nelle informazioni che tutti gli operatori economici, incluso i cantieri navali, forniscono attraverso gli attuali obblighi di fatturazione elettronica. Questa procedura è oggi generalizzata a tutte le operazioni fatturate e riguarda quindi anche i natanti per i quali non vi è l'obbligo di immatricolazione nei registri marittimi.

360 Art. 38, commi 4 e 5, del D.P.R. n. 600/1973 e seguenti.

361 D.P.R. 9 settembre 1973, n. 605, e successive modificazioni, concernente le disposizioni relative all'anagrafe tributaria ed al codice fiscale dei contribuenti., e Provvedimento del 30 novembre 2010.

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

III.3.4 Fattura elettronica e comunicazione dei dati delle operazioni intercorse con soggetti non residenti

La fattura elettronica

La legge di bilancio 2018³⁶² ha stabilito a partire dal 1° gennaio 2019 l'obbligo di fatturazione elettronica utilizzando il Sistema di interscambio (SDi) per tutte le operazioni di cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti o stabiliti in Italia.

L'obbligo di fattura elettronica tramite SDI si applica sia nel caso in cui la cessione del bene o la prestazione di servizio è effettuata tra due operatori Iva (operazioni B2B, cioè Business to Business) sia nella situazione in cui la cessione/prestazione è effettuata da un soggetto Iva verso un consumatore finale (operazioni B2C cioè Business to Consumer).

Le disposizioni relative all'obbligo in esame fanno riferimento alle operazioni intercorse con soggetti residenti o stabiliti in Italia, di conseguenza l'emissione della fattura elettronica non costituisce un obbligo per i soggetti UE ed Extra UE non stabiliti nel territorio nazionale: tali soggetti non sono tenuti né ad emetterla né a riceverla. Per quanto riguarda la definizione di "soggetto stabilito ai fini Iva in Italia", l'Agenzia delle Entrate ha chiarito³⁶³ che non si considerano soggetti passivi stabiliti ai fini IVA in Italia gli operatori UE o extra UE non residenti in possesso di un numero di identificazione IVA³⁶⁴ in Italia in quanto tale circostanza non attribuisce all'operatore non residente lo status di soggetto passivo stabilito in Italia, con la conseguenza che per le operazioni effettuate sia da questi soggetti sia nei confronti di essi non sussiste l'obbligo di certificazione delle operazioni con fattura elettronica tramite SDI.

³⁶² Legge 27 dicembre 2017 n. 205 (in particolare l'articolo .1 comma 909) che ha sostituito l'art.1 comma 3 del D.Lgs. N. 127/2015.

³⁶³ Chiarimenti dell'Agenzia entrate contenuti nelle FAQ pubblicate il 27 novembre 2018 e nella risposta dell'Agenzia entrate all' Interpello n. 67 del 26 febbraio 2019.

³⁶⁴ Si fa riferimento alle imprese non residenti che si sono identificate in Italia sia direttamente ai sensi dell'articolo 35-ter D.P.R. 633/1972 sia tramite la nomina di un rappresentante fiscale ai sensi dell'art. 17, comma 3 D.P.R. 633/72.

Sempre per quanto riguarda l'ambito soggettivo del suddetto adempimento, dal 1° Luglio 2022 l'obbligo di emissione della fattura elettronica è stato esteso anche ai soggetti che applicano il regime forfettario³⁶⁵ che nell'anno precedente hanno percepito ricavi o compensi superiori a Euro 25.000³⁶⁶.

La fattura elettronica segue una procedura di emissione diversa rispetto a quella della fattura cartacea o elettronica extra SDI, in particolare la fattura elettronica si distingue da quella cartacea per i seguenti elementi:

1. deve essere redatta necessariamente con l'utilizzo di un pc, tablet o smartphone (o tramite i punti cassa/registratori telematici)
2. va trasmessa elettronicamente al cliente tramite il cosiddetto Sistema di Interscambio (SDI)

Lo SDI svolge una funzione paragonabile a quella del "postino", i suoi compiti sono quelli di:

- verificare se la fattura contiene almeno i dati obbligatori ai fini fiscali nonché l'indirizzo telematico (che può consistere in un "codice destinatario" oppure indirizzo PEC) al quale il cliente desidera che venga consegnata la fattura.
- Controllare che la partita Iva del fornitore (ossia cedente/prestatore) e la partita Iva oppure il codice fiscale del cliente (cessionario/committente) siano esistenti.

Se a seguito dei controlli precedenti l'esito è positivo, il Sistema di Interscambio consegna in modo sicuro la fattura al destinatario comunicando, con una "ricevuta di recapito", a chi ha trasmesso la fattura, la data e l'ora di consegna del documento.

In caso di mancato superamento dei controlli, il Sistema di Interscambio dovrà inviare entro 5

³⁶⁵ Art. 1 commi da 54 a 89 della Legge n.190 del 23 dicembre 2014.

³⁶⁶ L'articolo 18, comma 3, del decreto-legge 30 aprile 2022, n. 36, convertito con modificazioni dalla Legge 29 giugno 2022, n. 79, dispone l'obbligo di utilizzo della fatturazione elettronica «[...] a partire dal 1° luglio 2022 per i soggetti che nell'anno precedente abbiano conseguito ricavi ovvero percepito compensi, ragguagliati ad anno, superiori a euro 25.000, e a partire dal 1° gennaio 2024 per i restanti soggetti».

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

giorni una "ricevuta di scarto" del file al soggetto trasmittente sul medesimo canale con cui è stato inviato il file allo SDI; la fattura elettronica scartata si considera non emessa. Occorre, pertanto che la fattura elettronica, relativa al file scartato dallo SDI, vada nuovamente inviata tramite SDI entro cinque giorni dalla notifica di scarto, con la data ed il numero del documento originario³⁶⁷.

L'Agenzia delle Entrate mette a disposizione degli operatori Iva diversi servizi gratuiti per predisporre le fatture elettroniche, per inviarle e riceverle, per conservarle nel tempo nonché per consultare e acquisire copia originale delle fatture elettroniche correttamente emesse e ricevute. Qualora il numero delle fatture elettroniche da emettere e da ricevere sia rilevante, per una migliore gestione della fatturazione elettronica, è preferibile utilizzare software reperibili sul mercato conformi alle specifiche tecniche contenute nei provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate.

I dati obbligatori da riportare nella fattura elettronica sono identici a quelli che venivano riportati nella fattura cartacea ad eccezione dell'indicazione dell'indirizzo telematico dove il cliente vuole che venga recapitata la fattura e del codice natura per identificare l'operazione ai fini Iva nei casi in cui non viene applicata l'imposta (ad esempio in presenza di operazione non imponibile effettuata nei confronti di esportatori abituali che hanno rilasciato dichiarazione d'intento dovrà essere utilizzato il codice natura N 3.5).

Occorre inoltre precisare che le norme relative alla fatturazione elettronica non derogano in alcun modo al contenuto delle fatture e non modificano le regole relative al momento di effettuazione dell'operazione³⁶⁸ e all'esigibilità dell'imposta.

367 Trattasi di una possibilità e non di un obbligo (cfr. la Circolare n.13/E del 2 luglio 2018)

368 Ai sensi dell'art.6 del D.P.R. 633/1972 le operazioni di "cessione di beni si considerano effettuata nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili". Mentre le operazioni aventi ad oggetto "prestazione di servizi si considerano effettuate all'atto di pagamento del corrispettivo". E' utile ricordare che sempre ai sensi dell'art.6 del D.P.R. 633/1972 "se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi, sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento"

Pertanto, il legislatore mantenendo valida l'applicazione delle suddette regole, ha concesso un lasso di termine maggiore per l'emissione delle fatture immediate³⁶⁹, non più necessariamente contestuale (o meglio entro le ore 24 del medesimo giorno) al momento di effettuazione dell'operazione ma bensì entro i 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione³⁷⁰.

Per quanto riguarda i termini per la predisposizione della fattura (elettronica) differita restano invariate le regole relative all'emissione del documento entro il giorno 15 del mese successivo

a quello di effettuazione dell'operazione indicando gli estremi dei documenti di trasporto (o altri documenti) da cui è possibile acquisire il dettaglio delle operazioni effettuate³⁷¹.

La comunicazione dei dati delle operazioni intercorse con soggetti non residenti (cd. "esterometro")

Dal 1°luglio 2022, i soggetti passivi tenuti all'emissione della fattura elettronica hanno l'obbligo³⁷² di inviare telematicamente all'Agenzia delle Entrate i dati delle cessioni di beni/prestazioni di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti in Italia mediante il Sistema di Interscambio (Sdi) trasmettendo i dati in formato XML all'Agenzia delle Entrate, così come previsto per le fatture elettroniche³⁷³. Sull'argomento

369 L'art. 21 del D.P.R. 633/1972 è stato modificato dall'articolo 11 del Decreto Legge n.119 del 23 ottobre 2018 che ha sostituito la precedente versione con la seguente disposizione "La fattura è emessa entro dodici giorni dall'effettuazione dell'operazione determinata ai sensi dell'articolo 6." Tale nuova previsione si applica a partire dal 1 luglio 2019 e vale per qualsiasi tipologia di fattura, sia cartacea sia elettronica.

370 In sede di conversione del D.L. n. 119/2018, con la modifica dell'art. 21, D.P.R. n. 633/72, a decorrere dal 1 luglio 2019, la fattura va emessa entro 12 giorni (anziché 10) dall'effettuazione dell'operazione determinata ai sensi dell'art. 6, D.P.R. n. 633/72.

371 Per la fattura differita è stata mantenuta la disposizione prevista in materia di termini di emissione del documento a norma dell'art. 21 comma 4 lett. a) del D.P.R. n. 633/72.

372 Art. 1, comma 3-bis D.Lgs. n 127/2015.

373 Con il Provvedimento del 28 ottobre 2021 n 293384, l'Agenzia delle Entrate ha aggiornato le regole tecniche per la trasmissione dei dati delle operazioni con soggetti non residenti conformemente alle disposizioni di cui all'art 1, comma 3bis del Dlgs 127/2015.

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

L'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti con una recente circolare, cui si rinvia per ogni ulteriore approfondimento³⁷⁴.

Per le operazioni effettuate dal 1° luglio 2022 la trasmissione dei dati avviene con i seguenti nuovi termini³⁷⁵:

- Per le operazioni attive effettuate nei confronti di soggetti non stabiliti in Italia entro il termine di emissione delle fatture³⁷⁶;
- Per le operazioni passive ricevute da soggetti non stabiliti in Italia entro il quindicesimo giorno successivo a quello di ricevimento del documento comprovante l'operazione o del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

L'obiettivo è quello di consentire all'Agenzia delle Entrate una puntuale e tempestiva elaborazione delle bozze dei registri IVA, nonché delle liquidazioni periodiche e della dichiarazione annuale "precompilata".

La comunicazione non è dovuta nei seguenti casi:

- per le operazioni per le quali è stata emessa bolletta doganale di importazione o esportazione;
- per le operazioni attive verso soggetti non stabiliti relativamente alle quali è stata emessa una fattura elettronica tramite SDI;
- per le operazioni passive intercorse con soggetti non stabiliti per cui si è ricevuta fattura elettronica;
- per le operazioni passive per le quali si è provveduto ad effettuare integrazione/autofattura in modalità elettronica
- per le operazioni di acquisto di beni³⁷⁷ e di servizi³⁷⁸ non territorialmente rilevanti ai fini Iva in Italia³⁷⁹ di importo non superiore a 5.000 euro (considerando la singola operazione).

³⁷⁴ Circolare Agenzia delle Entrate n-26/E del 13 Luglio 2022.

³⁷⁵ Art. 1, comma 3-bis D.Lgs. n 127/2015.

³⁷⁶ Termine di emissione: fatture immediate entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione; fatture differite entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione - Art. 21 DPR 633/1972.

³⁷⁷ rientrano in tali operazioni l'acquisto di carburante all'estero

³⁷⁸ rientrano in tali operazioni le spese per l'albergo effettuate all'estero

³⁷⁹ ai sensi degli artt. Da 7 a 7-octies DPR 633/1972

L'obbligo dell'invio della comunicazione "esterometro" non viene meno qualora l'operazione fosse soggetta anche al monitoraggio dei modelli INTRASTAT.

Dal punto di vista soggettivo, sono esclusi dalla suddetta comunicazione tutti i soggetti che non hanno alcun obbligo di emissione della fattura elettronica tramite SDI e pertanto sono da considerarsi esclusi i soggetti passivi non residenti e non stabiliti in Italia, anche se dotati di un numero identificativo IVA³⁸⁰.

A seguito della soppressione dell'esonero³⁸¹ dalla fatturazione elettronica dei soggetti in regime di vantaggio³⁸² ed in regime forfettario³⁸³ con ricavi e compensi conseguiti nell'anno precedente superiori a 25.000 euro, anche tali soggetti sono obbligati alla comunicazione del nuovo estero-metro.

III.3.5 Possesso di unità da diporto ai fini del canone speciale RAI

Una norma a carattere antielusivo volta ad evitare il mancato pagamento del canone di abbonamento radiotelevisivo speciale RAI³⁸⁴ ha stabilito che le imprese e società che sono tenute a tale pagamento devono indicare nella propria dichiarazione dei redditi, il numero di abbonamento speciale alla radio o alla televisione, la categoria di appartenenza ai fini dell'applicazione della tariffa di abbonamento radiotelevisivo speciale, nonché gli altri elementi che sono indicati nella dichiarazione dei redditi.

Il canone di abbonamento "speciale" (a differenza del canone ordinario) è dovuto da coloro che detengono uno o più apparecchi atti o adattabili alla ricezione delle trasmissioni radio televisive in esercizi pubblici, in locali aperti al pubblico o comunque fuori dell'ambito familiare, o che li impiegano a scopo di lucro diretto o indiretto³⁸⁵.

Secondo quanto disposto dall'art. 17, comma 8, della legge n. 449 del 27 dicembre 1997, per le unità da diporto non risulta più dovuto il canone

³⁸⁰ Chiarimento nella risposta dell'Agenzia entrate all'Interpello n. 67 del 26 febbraio 2019

³⁸¹ Art. 18, comma 2, DL n 36/2022

³⁸² Art 27, commi 1 e 2 DL 98/2011

³⁸³ Art. 1 della L. 190/2014, modificata con L. 145/2018

³⁸⁴ Art. 17 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito in L. 22 dicembre 2011, n. 214

³⁸⁵ Sito internet RAI <http://www.abbonamenti.rai.it>

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

ordinario, ma se le unità da diporto sono utilizzate a fini commerciali, allora è dovuto il canone di abbonamento speciale.

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

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

III.3.6 Indicazioni dell'OIC circa la classificazione in bilancio delle unità da diporto

Le unità da diporto, considerate beni strumentali per l'attività d'impresa, possono essere classificate in bilancio, sulla base della dinamica aziendale, tra le immobilizzazioni materiali nella voce "B.II.2 - Impianti e macchinari" o nella voce "B.II.3 - Attrezzature industriali e commerciali"; così ha confermato l'organo Italiano di Contabilità (OIC), rispondendo ad una richiesta di chiarimento sull'interpretazione dell'OIC 16 Immobilizzazioni Materiali³⁸⁶.

Nella sua risposta l'Organismo Italiano di Contabilità ha affermato che *"l'OIC 16 non fornisce una tassativa elencazione di cosa si intenda per impianti, macchinari e attrezzature industriali e commerciali. Infatti, nel rispetto della gerarchia delle norme l'OIC si è limitato a fare degli esempi delle tipologie di beni che, nella prassi operativa delle imprese, generalmente rientrano nelle singole voci delle Immobilizzazioni materiali, esempi che per definizione non hanno né potrebbero avere natura di rigida elencazione con obbligo di osservanza"*. Pertanto il fatto che non siano citati imbarcazioni o altri veicoli con destinazione aziendale di autonoma produzione di reddito,

³⁸⁶ Comunicato stampa OIC pubblicato il 30 Giugno 2022.

non esclude che gli amministratori li possano includere nel perimetro delle voci B.II.2 "impianti e macchinari" o B.II.3 "attrezzature industriali e commerciali" delle immobilizzazioni materiali³⁸⁷.

L'OIC ha precisato inoltre che *"gli amministratori delle imprese di noleggio di imbarcazioni da diporto, devono valutare dapprima se, nella loro dinamica aziendale, sia appropriato includere le imbarcazioni da diporto in una delle voci delle Immobilizzazioni materiali così come previsto dall'articolo 2424 del codice civile. Se dovessero concludere che l'elencazione operata dalla norma non fornisce una rappresentazione chiara dei beni patrimoniali, potranno ricorrere al disposto dell'articolo 2423-ter del codice civile"*, che consente di aggiungere altre voci di bilancio quanto lo richiede la natura dell'attività esercitata.

III.3.7 Credito d'imposta mezzogiorno relativo al settore della nautica da diporto

Il credito d'imposta mezzogiorno³⁸⁸ spetta alle imprese, che fino al 31 dicembre 2022, effettuano investimenti in beni strumentali nuovi, destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite delle regioni Campania, Puglia,

387 La questione esaminata dall'OIC assume tra l'altro rilievo ai fini della fruizione del credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno ex art.1 comma 98 ss della Legge 208/2015 che spetta in relazione "all'acquisto...di macchinari, impianti e attrezzature varie" destinate a strutture produttive ubicate nel territorio agevolato.

388 Introdotta dalla legge di Stabilità 2016 (articolo 1, comma 98, della legge n. 208/2015) e modificato dall'articolo 1, comma 175, della legge di bilancio 2022 (la n. 234/2021), il bonus investimenti nel Mezzogiorno prevede un credito di imposta a favore delle imprese che, fino al 31 dicembre 2022, "effettuano l'acquisizione dei beni strumentali nuovi indicati nel comma 99, destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite delle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, della Regione siciliana e delle regioni Sardegna e Molise, ammissibili alle deroghe previste dall'articolo 107, paragrafo 3, lettera a), del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, e nelle zone assistite della regione Abruzzo, ammissibili alle deroghe previste dall'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, come individuate dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2022-2027". Inclusi nel perimetro dell'agevolazione anche i comuni delle regioni Lazio, Umbria, Marche e Abruzzo colpiti dagli eventi sismici del 24 agosto 2016, e le Zone economiche speciali (Zes) (articolo 5 DI 91/2015).

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

Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise, Sardegna e (in parte) Abruzzo. In linea generale, il beneficio non riguarda investimenti realizzati ed utilizzati in altre aree del Paese.

Con una apposita circolare³⁸⁹, l'Agenzia delle Entrate, ha fornito importanti chiarimenti in relazione al riconoscimento del credito d'imposta per gli investimenti effettuati dai soggetti operanti nel settore della nautica da diporto con particolare riferimento all'ambito di applicazione del beneficio, tenuto conto che in base alla normativa vigente sono escluse dall'agevolazione le imprese operanti nel settore dei trasporti³⁹⁰.

E' stato chiarito che le imprese che operano nel settore del noleggio di unità da diporto, possono fruire del credito d'imposta mezzogiorno in relazione agli investimenti agevolabili in quanto tale comparto non è assimilabile alle attività del settore dei trasporti³⁹¹.

Per quanto attiene l'ambito applicativo, occorre operare una netta distinzione fra il contratto di noleggio ed altre figure contrattuali, *in primis*, il contratto di locazione di cose mobili che, a differenza del primo, comporta il trasferimento della disponibilità dell'unità da diporto a favore del conduttore, il quale assume ogni rischio e onere connesso con la navigazione³⁹². Atteso che, ai fini dell'ammissibilità degli investimenti, rileva l'utilizzazione dei beni nell'ambito della struttura produttiva dell'impresa beneficiaria, non potranno essere oggetto di agevolazione i beni destinati alla mera locazione onerosa di unità da diporto.

389 Circolare Agenzia delle Entrate n 32/E del 21 settembre 2022

390 Art 1, comma 100 della Legge n 208 del 2015 "l'agevolazione non si applica ai soggetti dell'industria siderurgica, carbonifera, della costruzione navale, delle fibre sintetiche, dei trasporti e delle relative infrastrutture, della produzione e della distribuzione di energia e delle infrastrutture energetiche, nonché ai settori creditizio, finanziario e assicurativo"

391 Circolare del 6 agosto 2015, n 15036 del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti

392 Risoluzione Agenzia delle Entrate n 332/E del 24 ottobre 2002 così come richiamata nella Circolare n 32/E del 2022

Occorre pertanto verificare la corretta qualificazione del rapporto che si instaura in concreto tra la società proprietaria del bene ed il soggetto utilizzatore dello stesso al fine di escludere dal perimetro della agevolazione gli investimenti relativi ad attività che si inquadrano nell'ambito di contratti di locazione di unità da diporto, dovendosi considerare, in questi casi, ceduto il godimento dei beni e, quindi, non soddisfatto il vincolo di destinazione prescritto nella norma.

Con riferimento all'ambito oggettivo, il credito di imposta spetta esclusivamente per gli investimenti in beni strumentali nuovi (anche mediante contratti di locazione finanziaria), vale a dire macchinari, impianti e attrezzature varie compreso le unità da diporto, facenti parte di un progetto di investimento iniziale o all'ampliamento di uno stabilimento già esistente e destinati a strutture produttive ubicate in una delle zone assistite sopra citate.

Restano esclusi dall'agevolazione gli investimenti di mera sostituzione in quanto gli stessi non possono essere mai considerati "investimenti iniziali"³⁹³. Devono pertanto considerarsi escluse dall'agevolazione le ipotesi in cui l'acquisto delle imbarcazioni da diporto avvenga con finalità di mera sostituzione della flotta già esistente, senza generare un effetto di ampliamento della struttura produttiva esistente.

Le unità da diporto, oggetto di investimento, devono caratterizzarsi per il requisito della "strumentalità" rispetto all'attività esercitata dall'impresa beneficiaria del credito d'imposta. Conseguentemente devono essere di uso durevole ed atti ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa. Restano inoltre esclusi dall'ambito oggettivo del credito d'imposta i cosiddetti beni merce o i beni utilizzati promiscuamente tra i soci del soggetto economico che effettua l'investimento (o coloro che presentano con i medesimi soci legami commerciali o personali, come ad esempio i familiari) e coloro che noleggiare le imbarcazioni a titolo privato di diportisti (cosiddetto noleggio occasionale).

393 Circolare Agenzia delle Entrate n 34/E del 2016

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







IV.
APPROVVIGIONAMENTO
DOTAZIONI E SERVIZI
PER LA NAUTICA
DA DIPORTO

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

IV.1 PROVVISI E DOTAZIONI DELLE UNITA' DA DIPORTO

IV.1.1 Beni costituenti provviste e dotazioni di bordo

I concetti giuridici di provviste e dotazioni di bordo, di massima estranei alla normativa IVA, non possono che essere mutuati dalla definizione data a fini doganali³⁹⁴.

Costituiscono **provviste di bordo**³⁹⁵ i generi di consumo di ogni specie necessari a bordo per assicurare:

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

Costituiscono invece **dotazioni di bordo**³⁹⁶ i seguenti beni quando destinati al servizio del mezzo di trasporto:

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

Secondo il vigente codice doganale dell'Unione³⁹⁷ non devono essere più vincolate al regime doganale di esportazione "le merci unionali fornite, esenti da Iva o accise, come approvvigiona-

³⁹⁴ Testo Unico Leggi Doganali, n. 43/73. In tal senso si esprimono la circolare ministeriale n. 62 del 3 novembre 1973 e la ris. n. 416457 del 4 settembre 1987.

³⁹⁵ Art. 252 del Testo Unico Leggi Doganali n. 43/73.

³⁹⁶ Art. 267 del Testo Unico Leggi Doganali n. 43/73.

³⁹⁷ Reg. UE n. 952/2013.

mento di navi, indipendentemente dalla destinazione delle stesse, per cui è necessaria una prova di tale approvvigionamento"³⁹⁸.

La suddetta circostanza impedisce alle merci fornite come approvvigionamento delle unità navali, la qualificazione di esportazione anche ai fini IVA³⁹⁹.

Recentemente, l'Agenzia delle Entrate⁴⁰⁰ è intervenuta precisando che le cessioni di beni indicati nell'articolo 8bis del Decreto Iva, tra cui appunto si annoverano provviste e dotazioni di bordo, rientrano nell'ambito di applicazione di tale disposizione solo se non costituiscono esportazioni ai sensi della precedente art. 8. Di conseguenza, se risultano soddisfatte tutte le condizioni della non imponibilità prevista per le cessioni all'esportazione ordinarie, le operazioni vanno trattate come tali, indipendentemente dal fatto che abbia ad oggetto beni, che per le loro caratteristiche sono da ricomprendersi nella categoria delle dotazioni di bordo. Tale cessione dovrà essere accompagnata da apposito documento doganale.

Come già affrontato precedentemente⁴⁰¹, in recepimento delle disposizioni comunitarie⁴⁰², nell'art. 8-bis del D.P.R. 633/1972 è stato introdotto, in aggiunta al requisito della destinazione dell'unità navale ad un'attività commerciale, un ulteriore elemento rappresentato dalla "navigazione in alto mare".

Conseguentemente, per l'applicazione del beneficio della non imponibilità IVA, l'unità da

³⁹⁸ Art. 269, paragrafo 2, let. c), del Reg. UE n. 952/2013.

³⁹⁹ Ris. Agenzia delle Entrate n.1/E del 9/1/2017.

⁴⁰⁰ Risposta ad istanza di Interpello n. 174/2022 del 6 aprile 2022. Il caso oggetto di interpello riguarda nello specifico un fornitore estero, identificato ai fini Iva in Italia ai sensi dell'art.35-ter, che intende disporre sul territorio nazionale di un magazzino per custodire e da cui far partire beni oggetto della sua attività, utilizzati nel settore marittimo, destinati ad essere rivenduti a soggetti non residenti, comunitari o non comunitari, rivenditori e/o intermediari di armatori, che effettueranno a loro volta operazioni attive con armatori, società di gestione o ancora rivenditori, con consegna franco magazzino in Italia del primo cedente e spedizione a cura del cliente.

⁴⁰¹ Si veda per approfondimento il Paragrafo III.1.5 402 L. n. 217/2011 in recepimento dell'art. 148, par.1, let. a), della Direttiva n. 2006/112/CE.

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

diporto deve soddisfare contemporaneamente due requisiti: i) essere destinata all'esercizio di un'attività commerciale, ii) essere adibita alla navigazione in "alto mare"⁴⁰³.

Sotto il profilo procedurale il cessionario/committente oggi⁴⁰⁴ per effettuare acquisti o importazioni in regime di non imponibilità IVA deve attestare la condizione della navigazione in alto mare mediante apposita dichiarazione, predisposta utilizzando il modello approvato dall'Agenzia delle Entrate⁴⁰⁵ e trasmessa telematicamente utilizzando il software denominato "dichiarazionenautica" disponibile gratuitamente sul sito internet dell'Agenzia, anche tramite un intermediario⁴⁰⁶, preventivamente all'effettuazione dell'operazione.

Una volta trasmessa la dichiarazione, l'Agenzia delle Entrate rilascerà apposita ricevuta telematica con indicazione del protocollo di ricezione, che dovrà essere indicato dal fornitore in fattura⁴⁰⁷, oppure riportato dall'importatore nella dichiarazione doganale.

Il nuovo adempimento si estende anche ai cessionari/committenti non residenti e quindi, ad esempio, a qualsiasi società armatrice residente in un Paese europeo o extra-europeo che intenda effettuare approvvigionamenti sul territorio nazionale in regime di non imponibilità⁴⁰⁸, la quale oltre alla verifica del rispetto della condizione di navigazione in alto mare, dovrà richiedere preventivamente un codice fiscale italiano⁴⁰⁹ se non già identificati o stabiliti ai fini Iva in Italia.

⁴⁰³ Art. 8-bis, lettera d), del D.P.R. 633/1972. Si veda Capitolo II.1.5. per maggiore approfondimento.

⁴⁰⁴ Su tale quadro normativo è intervenuta la legge di bilancio 2021 (L.178/2020) ai commi 708 e seguenti introducendo alcune importanti modifiche sia di natura sostanziale che procedurale.

⁴⁰⁵ Provvedimento attuativo n.151377 del 15 Giugno 2021.

⁴⁰⁶ tramite un soggetto incaricato alla trasmissione telematica di cui all'art.3, comma 3, del D.P.R. 322/1998 e successive modifiche

⁴⁰⁷ La dichiarazione sarà ricevuta dal fornitore sul proprio cassetto fiscale e prima di emettere la fattura dovrà scaricarla per acquisire il relativo protocollo.

⁴⁰⁸ Secondo quanto previsto nell'art. 8-bis del D.P.R. 633/1972.

⁴⁰⁹ Per ulteriori chiarimenti su taluni aspetti particolari legati all'entrata in vigore della nuova normativa si rimanda alla risoluzione n. 54 del 6 agosto 2021.

Ai fini di ridurre i tempi di presentazione della dichiarazione da parte di soggetti non residenti, privi di un rappresentante fiscale o di identificazione diretta, l'Agenzia delle Entrate ha previsto una modalità alternativa al canale telematico⁴¹⁰. In particolare tali soggetti possono inviare una copia scansionata del modello di dichiarazione, sottoscritta con firma autografa, insieme a copia di un documento d'identità in corso di validità, al Centro Operativo di Pescara (COP)⁴¹¹, che rilascerà il protocollo di ricezione da riportare a cura del fornitore, nella fattura di vendita.

Il dichiarante non residente una volta ricevuta risposta dal COP, deve inviare al proprio fornitore una copia della suddetta documentazione (dichiarazione sottoscritta e documento d'identità) specificando il numero di protocollo di ricezione comunicato dal COP.

IV.1.2 Regime IVA delle provviste di bordo

Secondo quanto previsto dalle disposizioni doganali⁴¹², rientrano tra le provviste di bordo tutti i generi destinati all'uso dell'equipaggio e dei passeggeri ed al funzionamento dell'unità che hanno la caratteristica della consumabilità, incluso il carburante usato per il rifornimento e le somministrazioni di alimenti e di bevande a bordo.

Nell'ipotesi di uso privato delle unità da diporto, l'acquisto di beni che costituiscono provviste di bordo deve essere normalmente assoggettato a IVA con l'applicazione dell'aliquota propria a ciascuno di essi. Infatti, in tal caso non opera il regime di non imponibilità previsto soltanto per l'uso commerciale di tali unità⁴¹³.

Nell'ipotesi, invece, come già indicato al paragrafo che precede, di soggetti che adibiscono l'unità navale alla navigazione in alto mare per effettuare il trasporto o pagamento di passeggeri o per essere

⁴¹⁰ Si veda Risoluzione n.54 del 6 Agosto 2021 sezione 1) presentazione della dichiarazione telematica da parte dei soggetti non residenti, non stabiliti, non identificati nel territorio dello stato.

⁴¹¹ All'indirizzo cop.pescara@agenziaentrate.it specificando nell'oggetto del messaggio " DICHIARAZIONE NAUTICA ALTERNATIVA AL PROVVEDIMENTO 15 GIUGNO 2021 ".

⁴¹² Art. 252 del Testo Unico Leggi Doganali n. 43/73.

⁴¹³ Art. 8-bis del D.P.R. 633/1972.

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

impiegata in altra attività commerciale, l'acquisto di beni che costituiscono provviste di bordo può usufruire del regime di non imponibilità IVA⁴¹⁴.

Gli stessi beni se acquistati dai fornitori di tali soggetti, perdono la non imponibilità IVA, a meno che i detti fornitori non siano esportatori abituali⁴¹⁵ ed effettuino l'acquisto con utilizzo del plafond⁴¹⁶.

Diversamente, per le cessioni di carburante effettuate in favore dell'armatore delle navi adibite alla navigazione in alto mare, il beneficio della non imponibilità è applicabile anche nelle cosiddette "cessioni a catena"⁴¹⁷, laddove si verifichi il contestuale e concomitante trasferimento della proprietà del carburante dalla Società petrolifera all'intermediario ("trader") quando la consegna del carburante sia effettuata dalla prima – su indicazione del secondo – direttamente nel serbatoio della nave e che tale condizione sia attestata dall'espletamento delle formalità doganali⁴¹⁸.

414 Art. 8-bis, let. d), del D.P.R. 633/1972.

415 Per approfondimento si rimanda al paragrafo III.1.5.

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

417 Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 1/E del 9 Gennaio 2017.

418 La Corte di Giustizia UE con la Sentenza del 4 maggio 2017, relativa alla Causa C-33/16 (sentenza A Oy) non ha previsto alcuna limitazione di tipo "soggettivo" in merito al destinatario dell'operazione, ma ha riconosciuto la non imponibilità IVA sulla base di criteri oggettivi da riferirsi unicamente al tipo di nave sulla quale la cessione di beni/prestazioni di servizi deve essere effettuata. Tale Sentenza risulta in linea con il contenuto della Ris. Agenzia delle Entrate n. 1/E del 9 Gennaio 2017. Con Risoluzione n. 54/2021 punto 2) l'Agenzia delle Entrate in ordine alla presentazione della dichiarazione nei casi in cui il regime di non imponibilità possa essere invocato, al sussistere delle relative condizioni da verificare caso per caso, non solo dai fornitori diretti ma anche con riferimento a cessioni di beni non effettuate direttamente nei confronti del dichiarante (cosiddetti fornitori indiretti), ha precisato che il dichiarante deve presentare la dichiarazione indicando i dati dei soli fornitori diretti nella Sezione II del Quadro B. Il fornitore dovrà a sua volta trasmettere la copia della dichiarazione ricevuta con il relativo protocollo rilasciato dall'Agenzia delle Entrate, ai propri cedenti (fornitori indiretti) che abbiano titolo ad applicare il regime di non imponibilità. Entrambi i fornitori sono tenuti ad indicare nella fattura emesse, il protocollo della dichiarazione rilasciato dall'Agenzia delle Entrate.

Per quanto attiene la modalità di compilazione e trasmissione della dichiarazione nei casi di cd. fornitori indiretti, e cioè quando la cessione al destinatario finale del bene è effettuata per il tramite di un soggetto intermedio (trader), l'Agenzia⁴¹⁹ ha precisato che il dichiarante deve indicare nell'apposita sezione del modello di dichiarazione i soli dati del proprio fornitore diretto; quest'ultimo a sua volta, ricevuta la copia della dichiarazione, deve trasmetterla, con indicazione del relativo protocollo al proprio cedente (fornitore indiretto).

Ciascun fornitore, diretto o indiretto, è tenuto ad indicare in fattura gli estremi del protocollo telematico di ricezione dell'apposita dichiarazione, consultabile sul sito web dell'Agenzia delle Entrate⁴²⁰ ovvero comunicato dal COP (Centro Operativo di Pescara).

Il regime di non imponibilità in esame, non risulta applicabile ai costruttori di imbarcazioni, rispetto ai quali le unità da diporto rappresentano beni merce, né ai cantieri che effettuano riparazioni e manutenzioni, per i quali ugualmente le unità oggetto di lavorazione non rappresentano beni strumentali all'esercizio dell'attività⁴²¹.

Infine, il regime di non imponibilità IVA si applica anche agli acquisti di carburanti e altre forniture di bordo collegati agli spostamenti a vuoto necessari per imbarcare nuovi clienti, nonché per prove o dimostrazioni in mare, in quanto comunque collegati e strumentali rispetto all'attività commerciale esercitata dall'armatore. È stato infatti riconosciuto che tali acquisti si ricollegano all'esercizio da parte del soggetto locatore o noleggiante della propria attività commerciale. Naturalmente la specifica destinazione degli acquisti effettuati dovrà essere suffragata da idonea documentazione, avente carattere di certezza e incontrovertibilità⁴²².

IV.1.3 Regime IVA delle dotazioni di bordo

Secondo quanto previsto dalle disposizioni doganali⁴²³, rientrano tra le dotazioni di bordo tutte

419 Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 54 del 6 Agosto 2021 e Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 89/2022 del 25 febbraio 2022.

420 Mediante il servizio "verifica dichiarazione nautica" disponibile nell'area libera del sito web dell'Agenzia delle Entrate.

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

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

423 Art. 267 del Testo Unico Leggi Doganali n. 43/73.

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

le attrezzature, i macchinari, i pezzi di ricambio nonché ogni altro oggetto suscettibile di utilizzazione reiterata e destinato al servizio o ornamento del mezzo di trasporto.

Costituiscono operazioni non imponibili⁴²⁴ oltre alle cessioni di dotazioni di bordo sopra richiamate, anche le cessioni di apparati motori e loro componenti e di parti di ricambio degli stessi, nonché qualsiasi fornitura destinate al rifornimento delle unità navali.

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

L'acquisto di beni destinati a dotazioni di bordo e altre forniture costituisce invece operazione non imponibile solo se effettuato da soggetti che destinano tali beni ad unità da diporto adibite alla navigazione in alto mare ed esercenti un'attività commerciale⁴²⁵, comprese le unità iscritte al Registro Internazionale⁴²⁶.

Le cessioni di beni destinati a dotazioni di bordo, nonché le cessioni di apparati motori e di parti di ricambio sono non imponibili ai fini IVA⁴²⁷ se, effettuate unicamente a favore dell'armatore che li utilizzerà come dotazione di bordo. L'agevolazione non è quindi ammessa quando la cessione di questi beni è effettuata in uno stadio commerciale anteriore⁴²⁸.

IV.1.4 La "Prova" della messa a bordo delle provviste e dotazioni di bordo.

Il particolare regime di non imponibilità IVA⁴²⁹ previsto per la fornitura di provviste e dotazioni di bordo è giuridicamente diverso e non sovrapponibile alla disciplina delle cessioni all'esportazione⁴³⁰; mentre il primo riconosce la non imponibilità

⁴²⁴ Ai sensi dell'articolo 8-bis, comma 1, lettera d), del D.P.R. 633/1972.

⁴²⁵ Si veda il Paragrafo III.1.5.

⁴²⁶ Art. 8-bis del D.P.R. 633/1972.

⁴²⁷ Se verificati i presupposti di cui all'art 8-bis DPR 633/1972.

⁴²⁸ Corte di Giustizia UE Sentenza Velker punto 22, 26 giugno 1990, causa C-185/89 e Risposta ad istanza di Interpello n. 174/2022 del 6 aprile 2022.

⁴²⁹ Art.8-bis del D.P.R. 633/1972.

⁴³⁰ Art.8, comma 1, lettere a) e b), del D.P.R. 633/1972.

a specifici ed individuati beni, a condizione che sia data prova dell'avvenuto imbarco degli stessi, il secondo disciplina le esportazioni, indipendentemente dalla natura e caratteristica dei beni ceduti ed assoggetta il beneficio della non imponibilità alla prova dell'avvenuta esportazione così come risultante da un documento doganale.

A tal fine è importante ricordare che già nel passato l'attenzione dell'Amministrazione Finanziaria si era focalizzata sulla circostanza che la non imponibilità IVA dell'operazione dovesse essere analizzata avendo cura di distinguere tra beni che per la loro intrinseca natura erano normalmente destinati a fungere da provviste e dotazioni di bordo e pertanto suscettibili di utilizzazione univoca (beni che per loro natura trovano collocazione solo a bordo) e beni per i quali fosse anche configurabile un uso diverso (ad esempio prodotti alimentari, biancheria, stoviglie etc.). Mentre per le cessioni dei primi si poteva prescindere dalla prova dell'avvenuto imbarco, non essendo gli stessi utilizzabili se non a bordo, per i secondi tale prova era indispensabile, pena la perdita del beneficio della non imponibilità IVA⁴³¹.

L'Agenzia delle Entrate⁴³² è tornata sull'argomento per rispondere ad una istanza di interpello presentata da una società che riteneva superata la procedura della "prova" dell'avvenuto imbarco, dall'introduzione della fatturazione elettronica; in quella sede, infatti, l'istante richiedeva la possibilità di essere esonerati dalla tenuta dell'apposito registro previsto dalla procedura semplificata dell'ADM, suggerendo l'indicazione dell'unità navale di destinazione quale campo obbligatorio della fattura elettronica, al fine di garantire adeguata prova dell'avvenuto imbarco.

L'Agenzia delle Entrate, in risposta all'istanza di interpello sopra citata, ha affermato che, nel caso delle provviste e dotazioni di bordo, ad esclusione dei carburanti e lubrificanti, la non imponibilità IVA delle cessioni deve essere subordinata alla prova dell'avvenuto imbarco, che si realizza attraverso la "procedura semplificata"

⁴³¹ Circ. Min. Fin. n. 62, parte 3, del 3 novembre 1973; Ris. Min. 15 febbraio 1993 n. 531289; Circ. Min. Fin. n. 43 del 11 luglio 1986 e Ris. Min. 10 marzo 1986 n. 357147.

⁴³² Risposta all'istanza di interpello n. 325 del 30 luglio 2019.

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

prevista dall'ADM⁴³³. Tale prova di approvvigionamento risulta richiesta anche dal Codice doganale dell'Unione⁴³⁴.

Pertanto, per la prova dell'avvenuto imbarco delle provviste e dotazioni è ancora necessaria la registrazione della fattura d'acquisto su apposito registro e che sulla copia cartacea della fattura il Comandante annoti la propria dichiarazione di avvenuto imbarco come previsto dalla procedura semplificata dell'ADM sopra richiamata⁴³⁵.

IV.1.5. Esenzione da accisa sui carburanti ed oli lubrificanti usati per la navigazione nelle acque marine unionali

Giova richiamare in via preliminare il quadro giuridico di riferimento che discende necessariamente, vertendosi di accisa e quindi di imposta armonizzata, da fonti unionali; in particolare la Direttiva 2003/96/CE del Consiglio del 27.10.2003, all'art. 14, par. 1, lett. c), nel disporre un'esenzione obbligatoria per gli Stati Membri sui prodotti energetici forniti per essere utilizzati come carburanti per navigazione nelle acque marine comunitarie, ne esclude espressamente le imbarcazioni private da diporto.

Il punto 3 della Tabella A allegata al D.Lgs. n. 504/1995 (TUA) recepisce il contenuto della suddetta disposizione unionale e di riflesso la sfera di operatività sancendo, per quanto qui interessa, che per imbarcazioni private da diporto si intendono quelle usate, da parte della persona fisica avente titolo ad utilizzarle, per scopi non commerciali ed in particolare per scopi diversi dal trasporto di passeggeri o merci o dalla prestazione di servizi a titolo oneroso o per conto di autorità pubbliche.

In base al Regolamento attuativo⁴³⁶ il campo di applicazione del regime di esenzione da accisa sui prodotti energetici impiegati come carburanti per la navigazione marittima è limitato alle seguenti destinazioni d'uso:

433 Circolare della Direzione delle dogane n. 30819/8, div. XV, dell'11 aprile 1973, come espressamente richiamata dall'articolo 5-ter D.L. 2/2006, convertito con L. 81/2006.

434 Art. 269 del Regolamento 9 Ottobre 20013, n. 952/2013 (Codice Doganale dell'Unione).

435 Conclusioni della risposta all'istanza di interpello n. 325 del 30 luglio 2019 già sopra citata.

436 DM n. 225 del 15 dicembre 2015. Si veda articolo 1 comma 1 lettera b).

i) per la navigazione nelle acque marine comunitarie, compresa la pesca;

ii) per la navigazione nelle acque interne, limitatamente ai trasporti delle merci ed alla pesca;

iii) per il dragaggio di vie navigabili e porti.

L'esenzione da accisa si applica ai rifornimenti di carburante⁴³⁷ destinati ad unità navali commerciali in navigazione diretta fra porti nazionali, incluso il caso in cui il porto di arrivo coincida con quello di partenza, o in navigazione diretta da un porto del territorio dello Stato verso porti comunitari, anche se la navigazione include acque non comunitarie⁴³⁸.

Come già evidenziato in precedenza sono esclusi dalla esenzione le forniture di prodotti energetici ed oli lubrificanti utilizzati dalle unità da diporto mentre per ciò che concerne i rifornimenti alle unità da diporto adibite ad esclusivo scopo commerciale mediante contratto di noleggio, subordinatamente alla sussistenza delle condizioni legittimanti identificate nella diretta assunzione dell'esercizio ed utilizzazione dell'unità commerciale noleggiata da parte del soggetto esercente, il predetto Regolamento ne ha contemplato l'esenzione⁴³⁹.

Con la sentenza emessa nella causa C-341/20 del 19 settembre 2021, la Corte di Giustizia ha affermato che nell'ambito di un noleggio di un'unità da diporto, la concessione o il rifiuto dell'esenzione da accisa sui carburanti, dipendono dal modo in cui tale imbarcazione viene utilizzata dal noleggiatore, ossia a seconda che venga utilizzata per scopi commerciali o scopi non commerciali. Pertanto non si può più ritenere che il noleggio di un'imbarcazione, in quanto attività commerciale per il noleggiante, dia luogo all'esenzione da accisa indipendentemente dal modo in cui tale imbarcazione viene utilizzata dal noleggiatore.

La sentenza sopra richiamata contiene un ulteriore spunto di riflessione, affermando che il beneficio all'esenzione potrebbe essere mantenuto in rapporti contrattuali di altro tipo, i quali, pur formalmente qualificati come contratti di noleggio, comprendano la prestazione di un insieme di

437 Relativamente ai carburanti destinati

dell'agevolazione, al gasolio e all'olio combustibile già contemplati dal DM 577/95, viene ora aggiunta la benzina.

438 Art.1, comma 3, del DM 225/2015.

439 Art.1 comma 6 del DM 225/2015.

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

servizi, paragonabili a quelli offerti ai passeggeri di una nave da crociera, di cui il contraente beneficia in quanto persona trasportata senza avere il controllo sull'utilizzazione dell'imbarcazione.

In sostanza, secondo la Corte di Giustizia il legislatore italiano ha considerato erroneamente il contratto di noleggio avente ad oggetto imbarcazioni private da diporto quale requisito sufficiente a configurare l'utilizzo a scopo commerciale delle stesse, non tenendo conto – come invece sottolineato dal giudice di Lussemburgo - dell'uso "finale" che viene fatto dell'imbarcazione da parte del locatario o del noleggiatore. Ai fini del diritto all'esenzione, tale uso – ha evidenziato il giudice di Lussemburgo - dovrebbe invece servire direttamente ai fini di una prestazione di servizi a titolo oneroso da parte di tali soggetti.

A seguito della disapplicazione della specifica sopramenzionata disposizione ad opera della predetta sentenza ed allo scopo di ottemperare a quanto disposto dalla medesima, sono in corso i lavori di modifica al Regolamento n. 225/2015, che presuppongono le necessarie interlocuzioni con i competenti Servizi della Commissione Europea.

Lemanando decreto, oltre a confermare che l'esenzione non potrà essere applicata ai prodotti energetici impiegati come carburanti in imbarcazioni da diporto, usate dal proprietario o da altro soggetto utilizzatore finale, per scopi diversi dalla prestazione di servizi a titolo oneroso, detterà le disposizioni specifiche per l'accesso all'agevolazione nei casi ammessi riferibili all'esecuzione delle suddette prestazioni di servizi.

IV.1.6 Trattamento IVA delle c.d. operazioni di bunkeraggio

Come già precisato all'inizio del presente capitolo, le merci fornite come approvvigionamento di unità navali, compreso il c.d. bunkeraggio, non sono più considerate, ai fini doganali, un'esportazione.

In proposito, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito⁴⁴⁰ che coerentemente all'evoluzione normativa ai fini doganali nonché alla luce dell'orientamento della giurisprudenza europea⁴⁴¹, le fattispecie

⁴⁴⁰ Si veda la Risoluzione n. 1/E del 9 Gennaio 2017.
⁴⁴¹ Corte di Giustizia, sentenza 3 settembre 2015, *Fast Bunkering*.

di bunkeraggio in argomento debbano essere ricomprese tra le operazioni assimilate all'esportazione⁴⁴² indipendentemente dalla circostanza che le predette fattispecie costituiscano esportazione agli effetti doganali.

Si ricorda che per accedere al regime di non imponibilità IVA in esame, occorre che l'unità navale oltre ad essere impiegata nell'esercizio di un'attività commerciale sia adibita alla navigazione in alto mare, criterio ritenuto soddisfatto qualora l'unità sia stata impiegata in misura superiore al 70% in viaggi in alto mare nell'anno precedente a quello per cui il regime di vantaggio viene invocato, oppure nell'anno in corso nei casi di primo utilizzo o casi di discontinuità nell'utilizzo⁴⁴³.

In merito al trattamento IVA applicabile alle operazioni di rifornimento di carburante a bordo delle navi è stato inoltre precisato che il regime di non imponibilità IVA in esame, è applicabile anche nell'ipotesi particolare in cui la consegna del carburante direttamente a bordo della nave avvenga mediante l'intervento di due trader, ma a condizione che il trasferimento della proprietà del carburante tra trader sia contestuale e concomitante al caricamento dello stesso direttamente a bordo della nave da parte del fornitore e sempre che la cessione fra trader non contempili, in alcun momento, la disponibilità materiale del carburante da parte di quest'ultimi⁴⁴⁴.

IV.2 SERVIZI PORTUALI E DELLA CANTIERISTICA

IV.2.1 Il presupposto territoriale per i servizi portuali e della cantieristica

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

⁴⁴² di cui all'art. 8-bis, primo comma, let. d), del D.P.R. 633/1972.

⁴⁴³ Si rinvia per una più completa trattazione al Paragrafo III.1.5.

⁴⁴⁴ Risoluzione 1E/2017 e risoluzione congiunta Agenzia delle Entrate e Dogane n. 69/E e n. 1/D del 13 Giugno 2017.

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

Queste prestazioni di servizi sono naturalmente escluse dal capo di applicazione dell'IVA quando manca il presupposto della territorialità, cioè quando il luogo di effettuazione delle stesse non si considera essere nel territorio dello Stato⁴⁴⁵.

La regola generale relativa al presupposto della territorialità per le prestazioni di servizi⁴⁴⁶ è che esse si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

- quando sono rese a committenti soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato⁴⁴⁷;
- quando sono rese a committenti non soggetti passivi (consumatori privati) da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato.

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

- se si tratta di prestazioni di servizi rese tra soggetti passivi (cosiddetti rapporti "Business to Business" o B2B), esse si considerano effettuate nel territorio dello Stato qualora siano rese a soggetti passivi stabiliti in Italia;
- se si tratta di servizi resi a committenti non soggetti passivi cioè a consumatori finali (cosiddetti rapporti "Business to Consumer" o B2C) essi si considerano effettuati nel territorio dello Stato qualora vengano forniti da soggetti passivi stabiliti in Italia.

La regola generale suddetta opera integralmente per i servizi cosiddetti generici, quelli cioè per i quali non sussistono particolari disposizioni che derogano alla stessa⁴⁴⁸.

⁴⁴⁵ Si considera comunque esistente il presupposto soggettivo dell'esercizio d'impresa trattandosi di porti turistici o cantieri.

⁴⁴⁶ Art. 7-ter, comma 1, del D.P.R. 633/1972.

⁴⁴⁷ L'art. 7, comma 1, let. d), del D.P.R. 633/1972, dispone che per "soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato" si intende un soggetto passivo domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero, ovvero una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato e residenti all'estero, limitatamente alle operazioni da essi rese o ricevute. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche si considera domicilio nel luogo in cui si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva.

⁴⁴⁸ Circolare n. 58/E del 31 dicembre 2009.

Nel caso delle prestazioni di servizi rese da porti, da operatori e cantieri navali, ad unità da diporto si tratta in linea di principio di prestazioni di servizi generiche alle quali si applica la regola generale.

Pertanto, si considerano effettuate nel territorio nazionale le prestazioni rese da un cantiere, da un porto o da altro operatore economico (sia italiano, comunitario o extracomunitario) ad un soggetto d'imposta (armatore) stabilito in Italia. Allo stesso modo si considerano effettuate nel territorio nazionale le prestazioni rese da un cantiere o da un porto o da altro operatore economico stabilito in Italia a un soggetto privato italiano, comunitario o extracomunitario.

Qualora il cantiere o, il porto o altro operatore economico stabilito in Italia effettui prestazioni nei confronti di soggetti passivi (armatori) stabiliti nel territorio di altro Stato membro della Unione Europea, sussiste comunque l'obbligo di emettere fattura⁴⁴⁹ con l'indicazione di "operazione soggetta ad inversione contabile"⁴⁵⁰ nonché l'obbligo di presentare in via telematica gli elenchi riepilogativi relativi alle prestazioni di servizi (Intrastat).

Diversamente, nel caso in cui le prestazioni di servizi predette siano effettuate nei confronti di soggetti passivi (armatori) stabiliti fuori dell'Unione Europea, il prestatore dovrà emettere fattura⁴⁵¹ con la seguente indicazione "operazione non soggetta ad IVA"⁴⁵².

IV.2.2 Regime IVA dei servizi nell'ambito della nautica da diporto e dei servizi portuali o della cantieristica

Ove sussista il presupposto della territorialità in base alle norme sopra citate, occorre considera-

⁴⁴⁹ La fattura deve essere emessa in formato cartaceo o elettronico extra SDI in quanto indirizzata ad un soggetto non stabilito in Italia. Tuttavia, il prestatore può scegliere di emettere la fattura in formato elettronico attraverso il sistema SdI, consegnando al cliente anche una copia cartacea; in questo caso non sussiste l'obbligo in capo al prestatore di trasmissione telematica dei dati delle fatture emesse nei confronti di soggetti non residente (c.d. esterometro).

⁴⁵⁰ Ai sensi dell'articolo 7-ter D.P.R. 633/1972.

⁴⁵¹ Anche in questo caso la fattura dovrà essere cartacea o elettronica extra SDI salvo scelta da parte del prestatore di trasmissione di fattura elettronica tramite SDI. Si veda precedente nota n.424.

⁴⁵² Ai sensi dell'articolo 7-ter del D.P.R. 633/1972.

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

re se si tratta di prestazioni di servizi che possono fruire di un regime di non imponibilità ad IVA in quanto operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione⁴⁵³ o servizi internazionali⁴⁵⁴.

Il regime di non imponibilità IVA⁴⁵⁵ si applica alle seguenti prestazioni di servizi rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato e destinate ad unità adibite alla navigazione in alto mare per l'esercizio di un'attività commerciale⁴⁵⁶:

- l'uso di bacini di carenaggio;
- la costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione, trasformazione, assiemaggio, allestimento, arredamento di unità navali e dei suoi apparati motore e loro componenti;
- le prestazioni di servizi relative alle demolizioni delle unità stesse;
- qualsiasi altra prestazione di servizio diverse da quelle sopra indicate, direttamente destinate a sopperire ai bisogni delle unità navali⁴⁵⁷.

In relazione a queste operazioni è stato precisato che il regime di non imponibilità è applicabile sia nei confronti del contratto principale (quello stipulato dal committente con il cantiere o altro assuntore), sia quelli immediatamente derivati (stipulati cioè tra il cantiere o altro assuntore e una o più imprese sub-contraenti)⁴⁵⁸.

Ne deriva che tutte le prestazioni di servizi necessarie, come mezzo a fine, per la costruzione, manutenzione, riparazione delle unità da diporto ad uso commerciale godono del regime di non imponibilità, a prescindere da particolari requisiti soggettivi degli assuntori dei lavori o dagli

453 Art. 8-bis, comma 1, lett. e) ed e-bis) del D.P.R. 633/1972.

454 Art. 9, comma 1, numeri 6) e 9), del D.P.R. 633/1972.

455 Art. 8-bis, comma 1, lett. e) ed e-bis) del D.P.R. 633/1972.

456 Si veda il Paragrafo III.1.5.

457 La Corte di Giustizia UE, con la sentenza alla Causa C-33/16, ha affermato che al fine di determinare quali prestazioni di servizio possono considerarsi ricomprese tra quelle "direttamente destinate a sopperire ai bisogni di una nave e del suo carico", si deve individuare l'esistenza di un "nesso - collegamento funzionale" tra la prestazione di servizi effettuata e l'utilizzo dell'unità navale interessata.

458 Agenzia delle Entrate, ris. 18 aprile 1986, n. 356560. Si veda anche la Sentenza della Corte di Giustizia UE causa C-33/16.

schemi contrattuali posti in essere per la realizzazione dell'opera⁴⁵⁹.

Conseguentemente le prestazioni suddette svolte in forza di contratti di appalto o subappalto stipulati con l'armatore o il costruttore della nave sono anch'esse soggetti al predetto regime di non imponibilità⁴⁶⁰.

In base alle attuali disposizioni, i soggetti che intendono effettuare acquisti o importazioni in regime di non imponibilità Iva⁴⁶¹ devono attestare la condizione della navigazione in alto mare mediante apposita dichiarazione telematica.

Tale dichiarazione deve essere redatta in conformità al modello, disponibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate, approvato con Provvedimento⁴⁶² e trasmessa telematicamente alla stessa Agenzia, la quale rilascia apposita ricevuta telematica con indicazione del protocollo di ricezione.

La presentazione del modello può avvenire a seconda dei casi: direttamente dal committente, dall'armatore, dal proprietario dell'imbarcazione, dal comandante o dal soggetto che abbia la responsabilità gestionale effettiva della nave o, per conto di questi, da un intermediario delegato (ossia di un soggetto incaricato della trasmissione telematica)⁴⁶³.

La sezione del modello relativa alla navigazione in alto mare è la sezione B⁴⁶⁴.

La dichiarazione è presentata esclusivamente mediante canali telematici Entratel/Fisconline dell'Agenzia delle Entrate, utilizzando il software

459 Agenzia delle Entrate, ris. 17 maggio 2010, n. 37/E. Tale orientamento è confermato anche dalla recente risposta dell'Agenzia delle Entrate a interpello n. 501/2020 in merito alla questione della realizzazione di opere a beneficio di un'autorità portuale, da parte di un'ATI costituita da una società consortile, in qualità di capogruppo dell'ATI, ed un consorzio, con ulteriori subappalti.

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

461 Di cui all'articolo 8-bis del DPR 633/1972.

462 Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 151377 del 15 giugno 2021

463 Si veda Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 54 del 6 Agosto 2021 pagina 2.

464 Si rinvia per approfondimento al Capitolo III.1.5.

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

denominato “dichiarazionenautica” e può essere trasmessa direttamente dal dichiarante o tramite un soggetto incaricato della trasmissione telematica.

A seguito della presentazione della dichiarazione, è rilasciata apposita ricevuta telematica con indicazione del numero di protocollo di ricezione. Gli estremi del protocollo telematico di ricezione e i dati della dichiarazione sono resi disponibili nell’area riservata del sito web dell’Agenzia delle Entrate sia al soggetto dichiarante sia, per la parte dei dati ad esso riferiti, al soggetto indicato nella dichiarazione come parte contraente⁴⁶⁵.

Gli estremi del protocollo di ricezione della dichiarazione devono essere riportati nelle fatture emesse dal prestatore⁴⁶⁶.

L’Agenzia ha precisato che regime di non imponibilità in esame può essere invocato anche nei casi dei cd. fornitori indiretti e cioè con riferimento a prestazioni di servizi non effettuate direttamente nei confronti del dichiarante⁴⁶⁷.

In presenza di fornitori indiretti, il dichiarante dovrà indicare nella dichiarazione telematica⁴⁶⁸ i soli dati dei fornitori diretti.

Il fornitore (diretto), ricevuta copia della dichiarazione dovrà a sua volta trasmettere quest’ultima, comprensiva del relativo protocollo, ai propri prestatori (fornitori indiretti). Ciascun fornitore diretto o indiretto, è tenuto ad indicare nelle fatture emesse il protocollo della dichiarazione nautica rilasciato dall’Agenzia delle Entrate⁴⁶⁹.

In presenza di prestazioni di servizi relativi a navi in costruzione, il ricevimento della dichiarazione attestante la sussistenza dei requisiti su base previsionale può essere presentata una sola volta, in assenza di modifiche sopravvenute rispetto al suo originario rilascio, e coprire tutto il periodo

465 Come precisato dalla Risposta all’interpello n.89/2022 il protocollo può essere sempre verificato mediante il servizio “Verifica dichiarazione nautica” disponibile nell’area libera del sito web dell’Agenzia delle entrate.

466 Art 8-bis, comma 3, del D.P.R. 633/1972

467 Risoluzione Agenzia delle Entrate n.54 del 6 Agosto 2021 sezione 2) Presentazione della dichiarazione telematica nei casi di cd. fornitori indiretti.

468 Sezione II del quadro B.

469 Agenzia delle Entrate Risoluzione n 54 del 6 agosto 2021 e Risposta Interpello n. 843/2021 del 21 dicembre 2021.

di costruzione, anche pluriennale, della nave fino all’anno del suo primo utilizzo, anno al termine del quale dovrà essere effettuato riscontro della condizione dell’effettivo uso della nave per la navigazione in alto mare⁴⁷⁰.

Il Requisito dell’alto mare dovrà essere soddisfatto anche ai fini della non imponibilità Iva dei servizi di demolizione per tutte le navi per cui tale condizione è prevista dalla Legge, restano pertanto escluse le navi impiegate in operazioni di salvataggio o di assistenza in mare e le navi adibite alla pesca⁴⁷¹.

In presenza di fattispecie di obbiettiva discontinuità nella proprietà o nell’uso del mezzo navale⁴⁷², ad esempio qualora la nave resti ferma uno o più anni, per beneficiare del regime di non imponibilità IVA occorrerà fare riferimento alla percentuale di navigazione in «alto mare» effettuata nell’ultimo anno di utilizzo del mezzo di trasporto⁴⁷³.

Rientrano inoltre nella categoria delle operazioni non imponibili⁴⁷⁴ in quanto servizi internazionali, i servizi prestati nei porti per la movimentazione di mezzi di trasporto, nonché quelli resi dagli agenti marittimi raccomandatari.

Ai fini dell’applicazione del regime di non imponibilità IVA alle suddette operazioni sono richiesti due requisiti essenziali: (i) il luogo dell’intervento/servizio (i servizi resi nell’ambito spaziale di porti); (ii) riferibilità dell’intervento/servizio all’attività tipicamente svolta in tali luoghi (i servizi devono avere un collegamento oggettivo e immediato con il funzionamento e la manutenzione di mezzi di trasporto)⁴⁷⁵.

A titolo esemplificativo l’Agenzia delle Entrate non ha riconosciuto il trattamento della non imponibilità in caso di fatturazione di compensi corrisposti ai componenti di una Commissione istituita per l’esame di opere di adeguamento della struttura

470 Risposta ad Istanza di interpello n.843/2021 del 21 Dicembre 2021.

471 Risposta Interpello n 120/2022 del 17 marzo 2022.

472 Si veda Risoluzione Agenzia delle Entrate n.6/E del 16 Gennaio 2018.

473 Risposta Interpello n 120/2022 del 17 marzo 2022.

474 Articolo 9 comma 1 numero 6 D.P.R. 633/1972.

475 Agenzia delle Entrate, risoluzioni del 23 novembre 2000 n. 176 e n. 253/E del 14 settembre 2007.

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

portuale, in quanto le prestazioni rese da tali soggetti non sono direttamente riferibili al funzionamento ed alla manutenzione degli impianti, ovvero all'attività di movimentazione di beni o di persone o di assistenza ai mezzi di trasporto.⁴⁷⁶

Altra fattispecie in cui è stato escluso il trattamento della non imponibilità IVA si è verificata laddove l'oggetto dell'operazione sia stato costituito da una "mera cessione di beni" per impianti (con esclusione di posa in opera degli stessi) e non si sia trattato invece di prestazioni di servizio per la realizzazione di interventi strutturali su impianti già esistenti come previsto nel regime di non imponibilità⁴⁷⁷.

In relazione alle prestazioni rese dagli agenti marittimi raccomandatarî l'amministrazione finanziaria ha affermato che detti servizi, ai fini dell'IVA rientrano nella suddetta non imponibilità e non possono essere considerati esclusi dal campo di applicazione dell'IVA, a prescindere dalle caratteristiche soggettive del committente⁴⁷⁸.

E' stato inoltre precisato che i porti turistici, essendo destinati prevalentemente all'ormeggio di unità da diporto, non rientrano nella nozione di porto ai fini IVA in quanto presentano solo il carattere di un parcheggio nautico. Conseguentemente i servizi che vengono forniti all'interno dei porti turistici non possono fruire della suddetta non imponibilità⁴⁷⁹.

Qualora le prestazioni rese da cantieri o porti turistici rientrino nel campo di applicazione dell'IVA italiana e non siano rispettate le condizioni per fruire del regime di non imponibilità, l'operazione deve essere regolarmente assoggettata all'imposta con aliquota ordinaria⁴⁸⁰.

476 Agenzia delle Entrate, risposta all'interpello n. 425/2019.

477 Agenzia delle Entrate risposta all'interpello n. 109/2020.

478 L'Agenzia delle Dogane, con Nota protocollo 148514 del 18 novembre 2010, afferma la prevalenza dell'art. 9 del d.P.R. n. 633/1972, norma speciale dell'ordinamento interno, rispetto all'art. 7ter del D.P.R. 633/1972, che benché norma di origine Comunitaria, mantiene carattere generale, derogabile in caso di norma di carattere speciale.

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

480 Salvo quanto previsto per alcuni servizi nei cosiddetti "Marina Resort"; in base alla risposta ad

Sono infine considerati non imponibili⁴⁸¹ in quanto servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali i lavori di manutenzione e refitting eseguiti su unità da diporto di provenienza estera non ancora definitivamente importati, in regime di ammissione temporaneo o di perfezionamento attivo⁴⁸², nonché su beni nazionali, nazionalizzati o comunitari purché destinati ad essere esportati da o per conto del prestatore del servizio o del committente non residente nel territorio dello Stato.

Le prestazioni di servizi eseguite da un soggetto d'imposta nazionale, ad esempio un cantiere italiano, su beni di provenienza estera, nonché su beni nazionali, nazionalizzati o comunitari destinati ad essere esportati, rientrano nel regime di non imponibilità dei servizi internazionali solo nel caso in cui il committente straniero non sia un soggetto d'imposta, ad esempio quando si tratti di un privato consumatore residente all'estero.

Diversamente le prestazioni di servizi eseguite da un soggetto nazionale, ad esempio un cantiere italiano, in favore di un committente straniero soggetto passivo d'imposta (ad esempio un armatore europeo o extraeuropeo di un *Commercial Vessel*) devono considerarsi operazioni escluse dal campo di applicazione dell'IVA in Italia⁴⁸³.

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

In ipotesi di beni di provenienza estera vincolati al regime doganale di perfezionamento attivo, nel caso in cui il cantiere o l'operatore italiano affidi parte dei lavori ad un'altra impresa italiana mediante un contratto di subappalto, quest'ultima emette fattura secondo il regime di non interpello n.360/2021 rientrano nell'aliquota ridotta del 10% oltre ai servizi di accoglienza e messa a disposizione, nel porto turistico, dello specchio acqueo per il pernottamento dei diportisti, anche i servizi strettamente accessori, quali i servizi di pulizia, i servizi di assistenza all'ormeggio, i vigilanza e sicurezza. Per quanto attiene i porti turistici vedasi anche la normativa in materia di Marina Resort contenuta nel paragrafo VII.1.2.

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

482 Si veda il successivo Paragrafo IV.2.3 per il regime Iva dei lavori di manutenzione e refitting di unità da diporto non unionali.

483 Art. 7-ter, comma 1, let. a), del D.P.R. 633/1972.

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

imponibilità⁴⁸⁴ per il corrispettivo della sua trasformazione, anche in caso di fatturazione all'impresa italiana appaltatrice.

Il regime di non imponibilità è pertanto esteso a tutte le prestazioni rese in uno stadio anteriore della catena di commercializzazione nel quale interviene la prestazione, restando pertanto rilevante ai fini del regime IVA da applicarsi all'operazione il presupposto oggettivo riferito alla tipologia di unità navale sul quale viene svolto il servizio⁴⁸⁵.

484 Ai sensi dell'art 9, comma 1, numero 9), del D.P.R. 633/1972

485 Sentenza della Corte di Giustizia Causa C-33/16

La tabella che segue mostra un quadro riassuntivo del regime IVA applicabile alle prestazioni di servizi cosiddetti generici, resi sul territorio nazionale da un operatore italiano (ad esempio un cantiere navale) in favore di un committente soggetto passivo o privato, stabilito in Italia o in altro Stato Europeo o extraeuropeo:

del 4 maggio 2017: "L'articolo 148, lettera d), della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che, da un lato, possono essere esentate non solo le prestazioni che hanno ad oggetto operazioni (...) che intervengono nello stadio finale di commercializzazione di un tale servizio, ma anche le prestazioni effettuate in uno stadio anteriore (...)"

COMMITTENTE	MEZZO DI TRASPORTO	IVA
Operatore italiano	Unità a uso commerciale e adibita alla navigazione in alto mare	Art. 8-bis
Operatore italiano	Unità a uso commerciale non adibita alla navigazione in alto mare / unità ad uso privato	IVA 22%
Operatore UE (*)	Unità ad uso commerciale	Art. 7-ter "Operazione soggetta ad inversione contabile"
Operatore extra Ue(*)	Unità ad uso commerciale	Art. 7-ter "Operazione non soggetta ad Iva"
Privato extra Ue	Unità ad uso privato iscritta in un Registro extra-Ue ed in regime di ammissione temporanea o in perfezionamento attivo (si veda il paragrafo successivo)	Art. 9 comma 1 n. 9
Privato extra Ue o Ue	Unità ad uso privato	IVA 22%
Privato italiano	Unità ad uso privato	IVA 22%

(*) Operatore con le caratteristiche di soggetto passivo d'imposta.

Nel caso di prestazioni soggette a IVA rese da parte di cantiere, porto turistico o da altro prestatore non residenti, tutte le formalità relative alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi rese nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato devono essere adempiute da questi ultimi⁴⁸⁶.

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

gistro IVA delle fatture di vendita e di acquisto⁴⁸⁷. In presenza di un prestatore extra-Ue, invece, il committente nazionale assolve l'imposta mediante emissione di autofattura.

L'obbligo di integrazione della fattura, ovvero di emissione dell'autofattura, si rende applicabile anche quando il prestatore non residente sia identificato nel territorio dello Stato tramite la nomina di un rappresentante fiscale⁴⁸⁸ ovvero mediante identificazione diretta da parte dello stesso soggetto non residente⁴⁸⁹.

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

488 Art. 17, comma 3, del D.P.R. 633/1972.

489 Art. 35-ter del D.P.R. 633/1972.

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

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

IV.2.3 Regime Iva delle operazioni di manutenzione ordinaria e refit su unità da diporto non unionali ad uso privato

I mezzi di trasporto vincolati al regime di ammissione temporanea possono essere sottoposti a riparazione e/o a qualunque operazione di manutenzione finalizzata a conservare il bene e a mantenerne l'utilizzo previsto⁴⁹⁰.

Rientrano nella suddetta disposizione tutti i lavori di manutenzione e riparazione ordinaria dell'imbarcazione, del materiale a bordo e dei tender, purché gli interventi stessi non modifichino la struttura o non comportino miglioramenti della performance o considerevole aumento del valore degli stessi.

Lo svolgimento delle attività di riparazione/manutenzione, nei limiti sopra indicati, in regime di ammissione temporanea, non comporta l'obbligo di prestazione della garanzia che è invece dovuta ricorrendo al regime doganale di perfezionamento attivo⁴⁹¹.

A titolo esemplificativo sono da ricomprendersi nei lavori di manutenzione e riparazione ordinaria le seguenti attività:

- lavori di manutenzione dello scafo, compresi carene e ponti (trattamenti, verniciatura, lucidatura, wrapping e falegnameria);
- manutenzione, riparazione ed eventuale sostituzione di impianti e apparati dell'unità, sistemi propulsivi e apparati delle sale macchine;
- manutenzione e riparazione di interni.

Sotto il profilo del regime IVA, la recente Circolare l'Agenzia delle Accise, Dogane e Monopoli⁴⁹² ha precisato che, a seguito di parere favorevole ricevuto dall'Agenzia delle Entrate⁴⁹³, le suddette attività di manutenzione ordinaria svolte su unità da diporto vincolate al regime doganale dell'ammissione temporanea rientrano fra i casi di non

490 Art 204 del Reg. Delegato UE 2446/2015.

491 Art 81 del Reg. delegato UE 2446/2015.

492 Circolare ADM n 20/2022 del 27 maggio 2022.

493 Nota protocollo n 173272 del 20.04.2022 dell'Agenzia delle Entrate di cui si attende la pubblicazione.

imponibilità Iva previsti dall'articolo 9, comma 1, numero 9 del DPR 633/1972.

Si segnala che diversamente da quanto sopra, le lavorazioni di manutenzione e riparazione ordinarie svolte a bordo di unità iscritte in un Registro estero come "commercial Yacht" o "commercial Vessel" rientrano nell'ambito dei rapporti B2B (*business to business*) e pertanto sono fuori dal campo di applicazione dell'Iva ai sensi dell'art 7-ter DPR 633/1972 per mancanza del presupposto territoriale.

Al fine di poter confermare il suddetto regime di non imponibilità⁴⁹⁴ di cui all'articolo 9 comma 1, numero 9 del DPR 633/1972, su unità da diporto non unionali ad uso privato e vincolate al regime di ammissione temporanea, occorrerà adottare i seguenti adempimenti⁴⁹⁵:

- I. Il soggetto (titolare dell'unità da diporto o un suo rappresentante), che richiede lo svolgimento dell'attività di manutenzione in regime di ammissione temporanea, deve dimostrare il momento di ingresso dell'unità nelle acque unionali attraverso la presentazione dell'Allegato 71-01 all'ufficio doganale competente sul luogo ove deve essere effettuata la manutenzione. Nel caso in cui, l'esigenza di effettuare la manutenzione sorga in una fase successiva a quella di entrata nel territorio dell'unione (con mero passaggio del confine unionale), l'Allegato 71-01 avrà come data di ingresso nel territorio unionale, una data precedente a quella di presentazione dello stesso all'ufficio doganale (da attestare con idonea documentazione).
- II. Il medesimo soggetto di cui sopra, titolare del regime di ammissione temporanea, trasferisce i diritti e gli obblighi⁴⁹⁶ derivanti dal regime, al cantiere incaricato di svolgere i lavori e che pertanto avrà, per un determinato lasso temporale la disponibilità del mezzo di trasporto. A tal fine dovrà presentare in triplice copia il modello T.O.R.O. (*Transfer Of Rights and Obligations*) sottoscritto anche dal titolare del cantiere al competente ufficio

494 Art. 9, comma 1, numero 9 DPR 633/1972.

495 Per approfondimenti si veda Circolare ADM n 20/2022 del 27 maggio 2022.

496 Art. 218 del Reg UE 952/2013.

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

doganale che dovrà autorizzare il T.O.R.O.⁴⁹⁷; una copia resta agli atti dell'ufficio doganale, una è conservata dal titolare del regime, l'altra è consegnata al cantiere. Nell'allegato 71-01, l'Ufficio doganale dovrà indicare il termine di appuramento finale dell'ammissione temporanea, calcolando i 18 mesi dalla data di entrata nel territorio unionale, mentre sul modello T.O.R.O. il termine di appuramento sarà determinato con riferimento al tempo necessario per lo svolgimento delle attività di manutenzione ordinaria e nel quale il Cantiere avrà la piena disponibilità dell'unità da diporto.

III. Il titolare/responsabile del cantiere, che ha acquisito la responsabilità del regime in base alla procedura descritta nel punto precedente, sarà tenuto ad annotare nelle proprie scritture contabili le informazioni relative alle unità in regime di ammissione temporanea in base al documento doganale depositato, le date di inizio e fine lavori, gli eventuali parti e pezzi sostituiti.

Nel periodo in cui l'unità rimane nelle disponibilità del cantiere presso i propri spazi/locali, quest'ultimo ne è responsabile anche ai fini dell'eventuale insorgenza dell'obbligazione doganale.

Diversamente da quanto sopra, nel caso in cui l'attività di manutenzione ordinaria venga svolta sull'unità da diporto in banchina, senza trasferimento presso il cantiere o negli spazi a sua disposizione, non sarà necessario presentare il modello T.O.R.O. e la responsabilità dell'unità rimarrà al titolare.

Nell'ipotesi in cui le lavorazioni, seppure rientranti nell'attività di manutenzione, risultino complesse e comportino la necessità di trasferire le parti ed i pezzi in riparazione presso altri cantieri, sarà necessario svolgere tale attività in regime di perfezionamento attivo secondo le modalità descritte nella Circolare ADM n. 20 del 27 maggio 2022.

Il regime speciale di "perfezionamento attivo" consente di introdurre nel territorio doganale dell'Unione unità da diporto non unionali e/o loro parti o dotazioni da sottoporle a una o più 497 Art. 266 del Reg. Delegato UE 2446/2015.

operazioni di perfezionamento, senza che siano soggette al pagamento di dazi all'importazione ed altri oneri e alle misure di politica commerciale⁴⁹⁸; scopo principale del regime doganale è proprio quello di agevolare le lavorazioni all'interno del territorio doganale unionale.

Secondo quanto precisato dalla Circolare Agenzia delle Accise, Dogane e Monopoli⁴⁹⁹, devono essere svolte in regime di perfezionamento attivo le seguenti operazioni:

- rifacimento degli interni dell'imbarcazione
- variazione della compartimentazione interna della nave
- estensione o modifica dello scafo
- allungamento della carena o dei ponti
- sostituzione integrale degli apparati motori
- sostituzione o installazione di impianti con soluzioni più efficienti e innovative.

Le operazioni suddette devono, su istanza dell'operatore interessato, essere autorizzate dall'ufficio doganale competente con l'emissione di una decisione doganale utilizzando il sistema "Customs Decision Management System" (CDM).

Nell'autorizzazione dovranno essere riportate, sulla base delle indicazioni contenute nell'istanza, le lavorazioni da svolgere sull'unità da diporto e anche gli eventuali ulteriori operatori diversi dal cantiere titolare dell'autorizzazione, che saranno coinvolti nelle attività di lavorazione.

In tal modo il trasferimento delle merci (parti e pezzi) verso altri luoghi di lavorazione potrà avvenire senza formalità doganali⁵⁰⁰.

L'autorizzazione rilasciata potrà essere modificata/integrata nel caso risultino necessari interventi sull'unità da diporto che comportano attività e spostamenti verso altri luoghi non previsti inizialmente. Una volta rilasciata l'autorizzazione al regime di perfezionamento attivo, verranno presentate una o più dichiarazioni doganali di vincolo al regime per l'imbarcazione o per parti di essa.

498 Art. 256 Regolamento UE 952/2013.

499 Circolare n 20/2022 del 27 maggio 2022.

500 Art. 179 Reg. Delegato UE 2446/2015

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

Resta ferma la possibilità di autorizzare il regime di perfezionamento attivo sulla base della presentazione della dichiarazione doganale, quando è necessario effettuare una lavorazione o riparazione su una singola parte o elemento dell'imbarcazione (motore, turbina, ecc.) che vengono sbarcati e trasferiti in cantiere, essendo in tal caso solo tali singoli elementi oggetto del regime doganale richiesto.

In presenza di una autorizzazione al regime di perfezionamento attivo è sempre necessaria la costituzione di una garanzia a copertura degli eventuali diritti doganali dovuti (dazi, iva e ulteriori oneri doganali).

L'Agenzia ha dato avvio, in via sperimentale, per il solo settore nautico dove importi particolarmente elevati si associano ad un limitato rischio di insorgenza dell'obbligazione doganale, ad una procedura per l'autorizzazione di riduzioni/esoneri dal prestare garanzia.

Questa procedura⁵⁰¹ serve per valutare la possibilità di concedere l'esonero totale o parziale della garanzia, con una riduzione fino ad un massimo del 50% o del 30% dell'importo di riferimento della garanzia relativo all'Iva e fino al 100% per l'operatore AEO⁵⁰².

Il vincolo al regime di perfezionamento attivo, qualora appurato mediante riesportazione del bene, dà la possibilità di invocare il regime di non imponibilità Iva ai sensi dell'articolo 9, comma 1, numero 9 del DPR 633/1972.

IV.2.4 L'aliquota IVA del 5% per i servizi di trasporto urbano marittimo

Le prestazioni di trasporto urbano di persone rese con mezzi diversi da quelli da piazza, che siano abilitati a eseguire servizi di trasporto marittimo, lacuale, fluviale e lagunare, sono soggetti all'aliquota IVA del 5 per cento.

Rientrano nell'aliquota del 10 per cento i trasporti urbani di persone per vie acquie effettuate con

⁵⁰¹ Per approfondimenti si rimanda alla Circolare Agenzia delle Dogane e dei Monopoli n. 20/2022 del 27 maggio 2022 par. 3

⁵⁰² Authorized Economic Operator.

mezzi diversi da quelli da piazza o diversi dai mezzi abilitati e, indipendentemente dal mezzo usato, i trasporti extraurbani.

Continuano ad essere ricomprese nel regime di esenzione, ai fini IVA, le prestazioni di trasporto urbano (ovverosia che avvengono all'interno dello stesso Comune o tra Comuni non distanti oltre cinquanta chilometri) che siano effettuate mediante "veicoli da piazza", per tali intendendosi quelli adibiti al servizio di taxi, ricompreso negli autoservizi pubblici non di linea⁵⁰³; ad essi sono equiparati gondole e motoscafi.

Le Disposizioni del DPR n. 633 del 1972, che prevedono (in virtù del mezzo utilizzato, nonché del carattere, urbano o extraurbano, del trasporto stesso) l'esenzione dal tributo oppure l'imponibilità con applicazione delle due alternative aliquote ridotte, del 5 o del 10 per cento, sono applicabili solo nelle ipotesi in cui le prestazioni rese dalle imprese armatrici soddisfino la definizione di trasporto riconducibile alla nozione giuridica del contratto disciplinato dagli articoli 1678 e successivi del Codice Civile, e a condizione che il servizio da esse reso si traduca effettivamente nel solo c.d. "mero trasporto" (essendo le predette imprese obbligate e correlativamente remunerate esclusivamente per il trasporto di persone, senza assumere ulteriori e aggiuntive prestazioni)⁵⁰⁴.


Laddove, al contrario, l'obbligo assunto riguarda l'esecuzione di un diverso e più articolato servizio, comprensivo dell'offerta di differenti e ulteriori prestazioni con finalità turistico-ricreativa, rispetto alla cui realizzazione il trasporto di persone da un luogo a un altro appaia meramente strumentale, non può considerarsi sussistente una prestazione di trasporto vera e propria. In tali fattispecie, infatti, il prestatore si impegna a un'obbligazione di natura complessa a fronte di un corrispettivo globale e unitario, come tale soggetta all'aliquota ordinaria del 22 per cento⁵⁰⁵.

⁵⁰³ così come definiti dall'articolo 2 della Legge quadro 15 gennaio 1992, n. 21 (c.d. "Legge quadro per il trasporto di persone mediante autoservizi pubblici non di linea").

⁵⁰⁴ Si veda la Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 8/E del 2021.

⁵⁰⁵ Si veda la Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 8/E del 2021.





V.
LA LOCAZIONE,
ANCHE FINANZIARIA
(IL LEASING NAUTICO)
E IL NOLEGGIO DI UNITA'
DA DIPORTO

V - LA LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA (IL LEASING NAUTICO) E IL NOLEGGIO DI UNITÀ DA DIPORTO

V.1 LA LOCAZIONE E IL NOLEGGIO DI UNITÀ DA DIPORTO

V.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, in cambio di un corrispettivo, a cedere il godimento dell'unità da diporto ad un'altra parte (conduttore o locatario) per un periodo di tempo determinato⁵⁰⁶.

A seguito della stipula del contratto di locazione, l'unità da diporto locata viene detenuta dal conduttore il quale esercita la navigazione e ne assume la responsabilità ed i rischi⁵⁰⁷.

Il locatario dell'unità da diporto è responsabile in solido con il proprietario se non prova che la circolazione della stessa sia avvenuta contro la sua volontà⁵⁰⁸.

Il contratto di locazione relativo a imbarcazioni e navi da diporto deve essere redatto per iscritto, pena la sua nullità e tenuto a bordo in originale o in copia conforme⁵⁰⁹. Le stesse formalità valgono anche in caso di sublocazione o di cessione del contratto di locazione⁵¹⁰.

Se il contratto non viene rinnovato dopo la scadenza del termine in esso stabilito ed il conduttore conserva ancora la detenzione dell'unità da diporto, il contratto non può intendersi rinnovato per tale motivo⁵¹¹.

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 parti⁵¹².

⁵⁰⁶ Art. 42, comma 1, del D.Lgs.171/2005.

⁵⁰⁷ Art. 42, comma 2, del D.Lgs.171/2005.

⁵⁰⁸ Combinato disposto dell'art. 40, del D.Lgs.171/2005 e dell'art. 2054 del Codice Civile.

⁵⁰⁹ Art. 42, comma 3, del D.Lgs.171/2005.

⁵¹⁰ Art. 42, comma 4, del D.Lgs.171/2005.

⁵¹¹ Art. 43, comma 1, del D.Lgs.171/2005.

⁵¹² Art. 43 del D.Lgs.171/2005.

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 civile⁵¹³.

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 diporto⁵¹⁴.

L'utilizzazione dei natanti ai fini di locazione (e anche 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 con decreto del MIMS⁵¹⁵.

V.1.2 Il contenuto del contratto di noleggio di unità da diporto

Il noleggio di unità da diporto è il contratto con il quale una parte (noleggiante), si obbliga, dietro corrispettivo, a mettere a disposizione dell'altra parte (noleggiatore), oppure di più noleggiatori a cabina, rispettivamente un'unità da diporto o parte di essa, per un determinato periodo a scopo ricreativo in zone marine o acque interne di sua scelta, da fermo o in navigazione, alle condizioni stabilite dal contratto⁵¹⁶.

A differenza di quanto avviene nel caso di locazione di una unità da diporto, l'unità noleggiata rimane nella disponibilità del noleggiante, alle cui dipendenze resta anche l'equipaggio. Il contratto di noleggio non può avere per oggetto l'attività di collegamento di linea ad orari prefissati tra due o più località predefinite⁵¹⁷.

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 conforme⁵¹⁸.

⁵¹³ Art. 45 del D.Lgs.171/2005.

⁵¹⁴ Art. 46, comma 1, del D.Lgs.171/2005.

⁵¹⁵ Art. 27, comma 9, del D.Lgs.171/2005.

⁵¹⁶ Art. 47, comma 1, del D.Lgs.171/2005, come integrato dall'art.17 del D.Lgs.12 novembre 2020, n.160.

⁵¹⁷ Art. 47, comma 2, del D.Lgs.171/2005.

⁵¹⁸ Art. 47, comma 3, del D.Lgs.171/2005.

V - LA LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA (IL LEASING NAUTICO) E IL NOLEGGIO DI UNITA' DA DIPORTO

Nel caso di noleggio a cabina, sono stipulati più contratti di noleggio per quanti sono i noleggiatori di ogni cabina o gruppo di cabine; in ogni caso nei contratti è riportata l'indicazione del numero delle persone da imbarcare⁵¹⁹.

Il noleggiante è obbligato a mettere a disposizione del noleggiatore l'unità da diporto in perfetta efficienza, armata ed equipaggiata convenientemente, completa di tutte le dotazioni di sicurezza, munita dei prescritti documenti e coperta dall'assicurazione per la responsabilità civile estesa a favore del noleggiatore o dei noleggiatori a cabina e dei passeggeri per gli infortuni e i danni subiti in occasione o in dipendenza del contratto di noleggio, in conformità alle disposizioni ed ai massimali previsti per la responsabilità civile⁵²⁰.

Nel noleggio di unità da diporto compreso il caso del noleggio a cabina, 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.

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

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

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

⁵¹⁹ Art. 47, comma 4, del D.Lgs. 171/2005, introdotto dall'art. 17 del D.Lgs. 12 novembre 2020 n. 160.

⁵²⁰ Art. 48 del D.Lgs. 171/2005.

V.1.3 Requisiti per lo svolgimento dell'attività di locazione e/o di noleggio con unità da diporto

Il Codice della nautica da diporto riconosce espressamente la possibilità che un'unità da diporto sia adibita dal proprietario o armatore, allo svolgimento di un'attività di locazione o di noleggio, venendosi in tal modo a configurare l'esercizio di un'attività commerciale⁵²¹.

In tal caso il proprietario o armatore deve essere iscritto alla Camera di Commercio nel registro delle imprese come ditta individuale o come società aventi per oggetto la detta attività di locazione e/o di noleggio nel settore nautico.

Inoltre l'utilizzazione ai fini commerciali dell'imbarcazioni e navi da diporto per un'attività di locazione e/o di noleggio deve essere annotata nell'Archivio telematico centrale delle unità da diporto (ATCN) con l'indicazione delle attività svolte e dei proprietari o armatori delle unità, nonché gli estremi della loro iscrizione nel registro delle imprese. Tali dati devono essere anche riportati sulla licenza di navigazione⁵²².

Le unità da diporto ad uso commerciale possono essere utilizzate esclusivamente per le attività a cui sono adibite.⁵²³ In altre parole non è ammesso che un privato svolga un'attività di locazione (o di noleggio in modo professionale) con un'unità da diporto non adibita ad uso commerciale o che viceversa un armatore adibisca ad un uso privato un'unità da diporto registrata per uso commerciale. Qualora le suddette attività (locazione o noleggio professionale) vengano esercitate senza l'osservanza delle formalità sopra menzionate è prevista l'applicazione di sanzioni amministrative⁵²⁴.

Tuttavia, solo per l'attività di noleggio, è stato espressamente riconosciuto dal Codice della nautica da diporto la possibilità che il titolare persona fisica o società non avente come oggetto sociale il noleggio o la locazione, ovvero l'utilizzatore a titolo di leasing, della nave o della

⁵²¹ Art. 2, comma 1, del D.Lgs. 171/2005. Si veda in proposito anche il Paragrafo. 1.1.3.

⁵²² Art. 2, comma 2, del D.Lgs. 171/2005, per i natanti si veda il successivo comma 2-bis.

⁵²³ Art. 2, comma 4, del D.Lgs. 171/2005.

⁵²⁴ Art. 55 del D.Lgs. 171/2005.

V - LA LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA (IL LEASING NAUTICO) E IL NOLEGGIO DI UNITÀ DA DIPORTO

imbarcazione da diporto, possa effettuare in forma occasionale attività di noleggio della predetta unità sempre che siano rispettati determinati requisiti⁵²⁵.

V.1.4 Regime IVA per l'acquisto di unità da diporto destinate alla locazione e/o al noleggio

Le cessioni di navi ed imbarcazioni da diporto, da destinarsi all'attività di locazione o noleggio, sono non imponibili agli effetti dell'IVA, quali operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, a condizione che:

- siano adibite alla navigazione in alto mare, e
- siano destinate all'esercizio di attività commerciali.

Le condizioni suddette devono sussistere entrambe.

A tal proposito la normativa è stata di recente aggiornata⁵²⁶ per quanto attiene l'esatto significato del termine «nave adibita alla navigazione in alto mare» ai fini dell'applicazione del regime della non imponibilità IVA⁵²⁷.

In relazione al requisito della commercialità, il legislatore aveva originariamente escluso specificamente dal regime della non imponibilità le unità da diporto per le quali all'epoca non era prevista la possibilità di un utilizzo commerciale.

In ragione della successiva evoluzione della nozione di navigazione da diporto, estesa anche all'utilizzo di unità da diporto per fini commerciali, è stato riconosciuto in via amministrativa⁵²⁸, che il regime della non imponibilità torna applicabile anche alla cessione di unità da diporto purché esse siano adibite specificamente ed esclusivamente ad attività commerciali, e quindi anche ad un'attività di locazione o di noleggio⁵²⁹.

525 Art. 49-bis del D.L. 18 luglio 2005, n. 171. Si veda più oltre per approfondimento.

526 Articolo 8-bis del D.P.R. 633/1972 ultimo comma così come modificato dalla Legge del 30 dicembre 2020 n. 178, art. 1.

527 Si rinvia al Paragrafo III.1.5 per una completa trattazione.

528 Agenzia delle Entrate, ris. n. 94/E del 27 marzo 2002 e circ. n. 43/E del 29 settembre 2011 punto 3.1.

529 Art. 2 della L. n. 172/2003.

Ai fini della corretta individuazione delle unità da diporto ammesse a fruire del trattamento di non imponibilità occorre fare riferimento agli obblighi di registrazione in vigore. In particolare:

- per le navi e le imbarcazioni da diporto risulta necessaria l'annotazione nei registri di iscrizione (attualmente Archivio telematico centrale) e sulla licenza di navigazione dell'utilizzo del bene per finalità di locazione;
- per i natanti da diporto, oltre ad assolvere all'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese, devono comprovare di essere stati autorizzati dalla locale autorità marittima all'impiego dei natanti mediante contratti di locazione; è inoltre necessario che i natanti siano immatricolati nei registri alla stregua delle imbarcazioni in quanto solo con questa formalità si autorizza la navigazione oltre 12 miglia e si attesta l'utilizzo del natante per finalità commerciali⁵³⁰.

Per le unità da diporto iscritte nel registro delle navi in costruzione⁵³¹ tenuto presso le Capitanerie di porto, deve ritenersi che anche i corrispettivi pagati nel corso della costruzione possano immediatamente fruire del regime di non imponibilità sempre che ne esistano i presupposti.

V.1.5 Il presupposto territoriale per la locazione e il noleggio di unità da diporto e la distinzione tra contratti a breve e lungo termine

Prima di analizzare il presupposto territoriale delle prestazioni di locazione e di noleggio di unità da diporto è necessario introdurre la definizione di locazione/noleggio a breve termine e locazione/noleggio a lungo termine contenuta nel decreto IVA⁵³².

Per locazione, noleggio e simili di unità da diporto a breve termine si intende il possesso o l'uso ininterrotto del mezzo di trasporto per un periodo non superiore a 90 giorni.

530 Agenzia delle Entrate, circ. n. 43/E del 29 settembre 2011, punto 3.6.

531 Si rinvia al Capitolo III per approfondimenti.

532 Contenuta nell'articolo 7, comma 1, lettera g), del D.P.R. 633/1972.

V - LA LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA (IL LEASING NAUTICO) E IL NOLEGGIO DI UNITA' DA DIPORTO

Viceversa, per locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di unità da diporto a lungo termine deve intendersi il possesso o l'uso ininterrotto del mezzo di trasporto per un periodo superiore a 90 giorni.

Nel caso in cui la locazione o il noleggio dello stesso mezzo di trasporto sia coperto da contratti consecutivi (ivi comprese le proroghe) conclusi tra le stesse parti, la durata è quella di possesso o dell'uso ininterrotto del mezzo di trasporto⁵³³.

Per quanto riguarda le prestazioni di locazione, di noleggio, o di altri contratti simili, a breve termine di unità da diporto, esse si considerano effettuate nel territorio dello Stato (e quindi nel campo di applicazione dell'IVA nazionale) quando esse sono messe a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato e sempre che siano utilizzate all'interno del territorio dell'Unione Europea⁵³⁴.

Si considerano parimenti effettuate nel territorio dello Stato le prestazioni di locazione, noleggio, di unità da diporto che siano messe a disposizione del destinatario al di fuori del territorio dell'Unione Europea e che siano utilizzate nel territorio dello Stato.

Le suddette regole non cambiano sia che l'operazione avvenga nei rapporti tra due soggetti passivi (B2B) o nei rapporti tra un soggetto passivo e un privato consumatore (B2C); ciò che invece rileva ai fini della territorialità dell'operazione è il luogo ove il cliente ritira l'unità da diporto ed inoltre il luogo di utilizzo dell'unità stessa. Pertanto⁵³⁵:

- ove la consegna dell'unità da diporto avvenga in Italia l'operazione rientra nel campo di applicazione dell'IVA nazionale (anche per l'eventuale porzione di navigazione effettuata in altri Stati della Comunità);
- ove la consegna dell'unità da diporto avvenga in altro Stato membro della Comunità, l'IVA è dovuta esclusivamente nell'altro Stato (anche per l'eventuale porzione di navigazione

effettuata in acque nazionali)⁵³⁶;

- infine, nel caso in cui la consegna avvenga in un paese al di fuori del territorio della Comunità, con utilizzo parziale in porti o acque nazionali, l'operazione sarà soggetta ad IVA in Italia solo per quella porzione effettuata materialmente in Italia⁵³⁷.

Diversamente, per quanto riguarda le prestazioni di locazioni, noleggio a lungo termine, le regole si differenziano a seconda che il committente sia un soggetto passivo o un privato consumatore.

Qualora dette prestazioni a lungo termine siano effettuate nei confronti di soggetti passivi d'imposta (B2B) non esiste alcuna deroga alla regola generale che disciplina l'IVA nelle prestazioni di servizi generiche⁵³⁸; pertanto se la locazione o il noleggio è resa a un soggetto passivo, stabilito nel territorio dello Stato, la prestazione di servizio di locazione o noleggio deve considerarsi effettuata nel territorio dello Stato. Diversamente rimane esclusa dal campo di applicazione dell'IVA una prestazione resa ad un soggetto passivo stabilito nel territorio di altro Stato dell'Unione o in paese extraeuropeo.

Qualora invece, le prestazioni di locazione o noleggio di unità da diporto a lungo termine siano rese a privati consumatori (B2C) è necessario considerare la deroga⁵³⁹ alla regola generale. Conseguentemente queste prestazioni, devono considerarsi effettuate nel territorio dello Stato qualora contemporaneamente:

- l'unità da diporto sia effettivamente messa a disposizione nel territorio dello Stato;
- la prestazione di locazione o noleggio sia resa da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato;
- l'unità da diporto sia utilizzata nel territorio dell'Unione Europea⁵⁴⁰.

536 Risultando pertanto territorialmente irrilevante ai fini IVA; per tali operazioni non sussiste obbligo di fatturazione, né obbligo di indicazione nel modello INTRASTAT.

537 Si veda il paragrafo successivo.

538 Art. 7-ter, comma 1, del D.P.R. 633/1972

539 Art. 7-sexies, let. e-bis), del D.P.R. 633/1972

540 Art.7-sexies, let. e-bis), del D.P.R. 633/1972 così come introdotto dall'art.3, comma 2, let. b), del D.Lgs.18/2010.

533 Art. 39 del Reg. UE 282-2011.

534 Art. 7 quater del D.P.R. 633/1972.

535 Si veda Circolare n. 43/E del 29 Ottobre 2011 punti 2.2 e 2.3.

V - LA LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA (IL LEASING NAUTICO) E IL NOLEGGIO DI UNITA' DA DIPORTO

Un ulteriore caso richiamato nella predetta de-
roga in cui si realizza il presupposto territoriale
in Italia, si ha qualora le prestazioni di locazione
o noleggio a lungo termine di unità da diporto
siano utilizzate nel territorio dello Stato nono-
stante l'unità sia messa a disposizione in uno
Stato estero non comunitario e il prestatore sia
stabilito in quello stesso Stato. In tal caso si fa
unicamente riferimento al requisito del luogo di
utilizzo dell'unità da diporto.

Si riepilogano nella tabella che segue, le fatti-
specie sopra trattate relative a prestazioni di
servizi di locazione o noleggio a lungo termine
nei rapporti B2C:

Ip.	luogo di stabilimento del prestatore o fornitore	Luogo di residenza del cliente o committente	Messa a disposizione dell'unità navale	Luogo di utilizzo dell'unità navale	IVA dovuta in
1	IT	IT - UE - Extra UE	IT	UE	IT
2	Extra UE	IT - UE - Extra UE	Extra UE	IT	IT
3	IT - UE - Extra UE	IT	IT - UE - Extra UE (*)	UE	IT
4	IT - UE - Extra UE	Extra UE	IT - UE - Extra UE (*)	IT	IT

(*) diverso dal luogo di stabilimento del prestatore

Qualora sia soddisfatto il presupposto della territorialità in Italia, nel caso di prestazioni di locazione o noleggio rese a privati consumatori, da parte di soggetti non residenti (comunitari o extracomunitari), è necessario ai fini degli adempimenti fiscali e dell'assolvimento dell'IVA in Italia, che il prestatore nomini un rappresentante fiscale o si identifichi direttamente⁵⁴¹.

V.1.6 Regime IVA dei canoni di locazione, di noleggio e simili per scopi ludici, sportivi o ricreativi

Come sopra enunciato, ai fini della territorialità delle prestazioni di servizio di locazione e di noleggio di unità da diporto il criterio da considerare per la loro tassazione, oltre alla sede di ritiro del mezzo, è il luogo di utilizzo dell'unità; criterio valido sia per le suddette operazioni a breve termine sia per quelle a lungo termine se quest'ultime sono rese a privati consumatori⁵⁴².

541 Si veda approfondimento in uno dei successivi paragrafi.

542 Si veda il Paragrafo IV.1.5.

L'applicazione di tale criterio comporta che se l'unità da diporto viene utilizzata esclusivamente fuori dalle acque territoriali comunitarie i canoni di locazione o di noleggio non sono soggette a IVA, viceversa, se il suo utilizzo avviene esclusivamente all'interno delle acque territoriali comunitarie, l'IVA è dovuta sull'intero importo dei canoni stessi.

Nella realtà si assiste a un utilizzo misto dell'imbarcazione da diporto, dentro e fuori le acque territoriali comunitarie.

Date le oggettive difficoltà di seguire con precisione gli spostamenti delle unità da diporto

nelle acque internazionali e in quelle territoriali comunitarie, al fine di stabilire la quota parte di corrispettivo da assoggettare ad imposta era stata definito in via amministrativa la facoltà di utilizzare percentuali presuntive di utilizzo delle unità da diporto entro il territorio dell'Unione Europea fissate forfetariamente in relazione al tipo di propulsione (motore o vela) ed alla lunghezza delle unità stesse⁵⁴³.

Tali percentuali forfetarie del canone di locazione o noleggio soggetto a IVA, sono state abolite dopo le contestazioni da parte della Commissione europea.

In particolare, la Commissione europea, in seguito all'emanazione di un parere motivato⁵⁴⁴, ha contestato all'Italia di aver adottato le suddette percentuali forfetarie, risultando tale procedura **non compatibile con le disposizioni unionali**⁵⁴⁵

543 Agenzia delle Entrate, circolare 7 giugno 2002, n. 49.

544 Datato 25 Luglio 2019.

545 In particolare, nel parere motivato del 25 luglio 2019, la Commissione europea ha specificato che

V - LA LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA (IL LEASING NAUTICO) E IL NOLEGGIO DI UNITA' DA DIPORTO

che prevedono l'adozione di metodi analitici circa il luogo dell'effettiva utilizzazione o dell'effettiva fruizione dei servizi di locazione o noleggio delle imbarcazioni da diporto.

Specifiche deroghe contenute nelle disposizioni comunitarie⁵⁴⁶ in relazione allo spostamento del luogo di tassazione al di fuori dell'Unione Europea possono essere applicate solo per far fronte a un rischio di doppia imposizione, di non imposizione e di distorsione della concorrenza e non possono rappresentare le basi giuridiche di una norma che preveda l'adozione di percentuali forfettarie⁵⁴⁷ di presumibile utilizzo. Pertanto l'Italia è stata invitata dalla Commissione europea ad adottare nuove regole al fine di soddisfare le rigorose condizioni d'applicazione della direttiva IVA comunitaria.

Con la legge di bilancio 2020⁵⁴⁸, il legislatore italiano è intervenuto e ha cancellato il metodo delle percentuali di presumibile utilizzo stabilendo che, ai fini del non assoggettamento all'IVA, per le prestazioni di servizi di locazione e noleggio e simili, a breve termine di unità da diporto vale l'effettiva utilizzazione e fruizione del servizio al di fuori dell'Unione Europea, requisito che deve essere dimostrato attraverso adeguati mezzi di prova e non più ricorrendo a metodi forfettari.

Per quanto riguarda l'entrata in vigore del nuovo criterio, occorre fare riferimento a una successiva normativa contenuta nel decreto legge di luglio 2020⁵⁴⁹ che ha rinviato l'efficacia delle

dall'art. 56 della Direttiva IVA si evince che, in via generale, il luogo della prestazioni di servizi costituita dalla locazione o dal noleggio di un'imbarcazione da diporto, qualora sia a breve termine, deve essere il luogo in cui l'imbarcazione è effettivamente messa a disposizione del destinatario.

546 Articolo 59-bis, lettera a), della Direttiva 2006/112/CE (Direttiva iva). Tale disposizione comunitaria consente agli Stati membri, al fine di evitare i casi di doppia imposizione, di non imposizione o di distorsione di concorrenza, di spostare il luogo di imposizione al di fuori dell'unione europea qualora l'effettiva utilizzazione e l'effettiva fruizione dei servizi avvengano al di fuori dell'Unione europea.

547 Si veda il paragrafo "Motivazioni" del Provvedimento Direttoriale dell'Agenzia delle Entrate del 29 Ottobre 2020 prot. n. 341339 a pagina 7.

548 Articolo 1, comma 725, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Legge di bilancio 2020).

549 L'articolo 48, comma 7, del Decreto-legge 16

disposizioni previste dalla Legge di bilancio 2020⁵⁵⁰ ai contratti stipulati a partire dal 1° novembre 2020 e ha esteso, inoltre, l'applicazione delle nuove disposizioni relative ai nuovi criteri di effettività anche ai servizi di locazione, noleggio e simili, resi a privati consumatori, di imbarcazioni, non a breve termine⁵⁵¹.

E' stato inoltre chiarito⁵⁵² che il precedente metodo, ovvero quello basato sulle percentuali presuntive di utilizzo, possa continuare a trovare applicazione in relazione a tutte le operazioni dipendenti da contratti di locazione, noleggio e simili, sia a breve che a lungo termine relativi a unità da diporto, stipulati anteriormente al 1° novembre 2020 e anche se usufruiti in epoca successiva. Pertanto, a un contratto concluso a ottobre 2020 relativo a un noleggio di una imbarcazione per il mese di Luglio 2021, si continueranno ad applicare le predette percentuali presuntive di utilizzo.

Con specifici provvedimenti⁵⁵³, sono stati individuati i mezzi e le modalità di prova idonei a provare, con precisione e coerenza, che l'unità da diporto⁵⁵⁴ ha effettuato la navigazione al di fuori dell'Unione europea.

luglio n. 76 ha modificato l'articolo 1, commi 725 e 726, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Legge di bilancio 2020) disponendo che, per le operazioni effettuate a partire dal 1° novembre 2020, il luogo della prestazione dei servizi di locazione, noleggio e simili di imbarcazione da diporto, a breve e non a breve termine, di cui, rispettivamente, all'articolo 7-quater, comma 1, lettera e), e all'articolo 7-sexies, comma 1, lettera e-bis), del D.P.R. 633/1972 si considera al di fuori dell'Unione europea qualora, attraverso adeguati mezzi di prova sia dimostrata l'effettiva utilizzazione e l'effettiva fruizione del servizio fuori dell'Unione stessa.

550 All'art.1, comma 726, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Legge di bilancio 2020) era stata prevista come data di entrata in vigore delle nuove disposizioni il 1° aprile 2020.

551 Articolo 7-sexies, comma 1, lettera e-bis), del D.P.R. 633/1972: servizi di locazione, noleggio a lungo termine nei confronti di consumatori finali.

552 Chiarimenti contenuti nelle Risoluzioni dell'Agenzia entrate n. 47 del 17 agosto 2020 e n. 62/E del 30 settembre 2020.

553 Provvedimenti Agenzia entrate n. 234483 del 15 giugno 2020 e n. 341339 del 29 ottobre 2020.

554 Compreso i natanti se iscritti nell'Archivio telematico centrale delle unità da diporto (ATCN).

V - LA LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA (IL LEASING NAUTICO) E IL NOLEGGIO DI UNITA' DA DIPORTO

L'effettiva utilizzazione e fruizione dell'unità da diporto fuori dell'Unione europea si evince in primis dal contratto di locazione o di noleggio, anche sulla base della dichiarazione resa dall'utilizzatore dell'unità sotto la propria responsabilità al momento della messa a disposizione⁵⁵⁵. Il contratto, inoltre, deve essere supportato da mezzi di prova⁵⁵⁶ secondo modalità differenti in base alla durata del contratto.

Con riferimento ai mezzi di prova del tempo di navigazione⁵⁵⁷ al di fuori dell'Unione europea, in

caso di locazione o noleggio a breve termine, l'Agenzia delle Entrate effettua una distinzione a seconda che l'unità da diporto sia equipaggiata o meno con sistemi di navigazione satellitare.

Nel primo caso, ("unità dotata di sistemi di navigazione satellitare o di transponder"), per la prova fanno fede i dati e le informazioni estratte dai sistemi di navigazione in uso, o dagli apparecchi a essi connessi, che a tal fine devono essere in grado di indicare, con precisione e coerenza, le tratte marittime effettuate dall'imbarcazione.

Nel secondo caso, ("unità priva di sistemi di navigazione satellitare o di transponder"), la prova è fornita esibendo, oltre al contratto di locazione, noleggio e simili, almeno due dei seguenti mezzi di prova:

- dati cartacei o digitali del giornale di navigazione o del giornale di bordo;
- fotografie digitali del punto nave per ogni settimana di navigazione e rilevate con una frequenza di almeno due per ogni settimana di navigazione;
- documentazione comprovante (fatture, contratti, ricevute fiscali e relativi mezzi di pagamento) l'ormeggio dell'unità nei porti ubicati al di fuori dell'Unione europea;
- la documentazione attestante acquisti di beni

⁵⁵⁵ Per i soli contratti di locazione, anche finanziaria, e noleggio a lungo termine è stato espressamente previsto che la dichiarazione resa dall'utilizzatore, è redatta in conformità al modello approvato dall'Agenzia delle Entrate con provvedimento n. 151377 del 15.06.2021 ed è trasmessa telematicamente.

⁵⁵⁶ La definizione di mezzo di prova è contenuta al punto f) dell'art.1 del Provvedimento Agenzia entrate n. 341339 del 29 ottobre 2020.

⁵⁵⁷ Si veda a conferma del parametro "tempo" il titolo del paragrafo 4.1 del Provvedimento Agenzia Entrate n.341339/2020: "Prova del tempo di navigazione al di fuori dell'Unione europea."

e/o servizi, presso esercizi commerciali ubicati fuori dell'Unione europea, relativi all'utilizzo al di fuori dell'Unione europea dell'unità da diporto.

Per la locazione o il noleggio a lungo termine, la prova dell'utilizzo dell'unità "per ogni settimana di navigazione"⁵⁵⁸ fuori dalle acque comunitarie è fornita con riferimento a ciascun anno solare di durata del contratto, attraverso l'esibizione oltre del contratto stesso, dei dati cartacei o digitali annotati sul giornale di navigazione o sul giornale ufficiale di bordo o, in sua assenza, di un registro vidimato, attestanti gli spostamenti effettuati e le relative ore di moto, di inizio e fine di ciascun spostamento e con separata indicazione di quelli effettuati con finalità di prove a mare, spostamenti tecnici o attinenti a manutenzioni, prove/riscaldamento motori, ecc.

Oltre a tali mezzi di prova è necessario esibire almeno uno dei seguenti elementi per ogni "settimana di navigazione":

- 1) i dati e le informazioni estratte dai sistemi di navigazione satellitare o di transponder in uso, o dagli apparecchi a essi connessi;
- 2) fotografie digitali del punto nave rilevate con una frequenza di almeno due per ogni settimana di navigazione;
- 3) documentazione comprovante l'ormeggio dell'unità nei porti ubicati al di fuori dell'Unione europea durante la settimana di navigazione;
- 4) la documentazione attestante acquisti di beni e/o servizi, presso esercizi commerciali ubicati fuori dell'Unione europea, durante la settimana di navigazione.

E' stata comunque concessa⁵⁵⁹ all'utilizzatore dell'unità da diporto, nell'ambito di contratti di noleggio e locazione a lungo termine, la possibilità di rendere al fornitore del servizio, una dichiarazione attestante la navigazione dell'unità in acque extra-comunitarie per ogni anno di durata del contratto.

⁵⁵⁸ Definizione introdotta dall'Agenzia delle Entrate al punto 1, lettera e), e punto 5.1 del Provvedimento Agenzia Entrate n. 341339 del 29 ottobre 2020: "Prova della navigazione al di fuori dell'Unione europea. ⁵⁵⁹ Punto 5.3 del Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 341339/2020 del 29 Ottobre 2020: "dichiarazione di non imponibilità anticipata e responsabilità del dichiarante."

V - LA LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA (IL LEASING NAUTICO) E IL NOLEGGIO DI UNITA' DA DIPORTO

In questo caso la quota di non assoggettamento all'IVA delle prestazioni deve intendersi provvisoriamente calcolata in modo tale che il fornitore possa emettere la fattura in regime di parziale o integrale esclusione dall'imposta.

L'utilizzatore dovrà poi verificare a consuntivo quanto dichiarato anticipatamente, e comunicare al proprio fornitore l'eventuale differenza in base ai conteggi effettuati sulla base dei dati a consuntivo; il fornitore a sua volta dovrà effettuare le necessarie variazioni in aumento o diminuzione dell'imposta⁵⁶⁰, procedendo a versare, se del caso, la maggiore IVA e gli interessi di mora, senza pagamento di alcuna sanzione⁵⁶¹.

La documentazione comprovante l'effettivo utilizzo e fruizione dell'imbarcazione al di fuori della UE deve essere obbligatoriamente conservata, da parte del fornitore e dell'utilizzatore, fino alla scadenza dei termini di accertamento⁵⁶² per essere messa a disposizione dell'Amministrazione

finanziaria ove richiesta. Resta comunque ferma la possibilità, per l'Amministrazione finanziaria, di accertare eventuali fenomeni di frode o abuso in relazione ai dati e ai documenti esibiti come mezzi di prova.

V.1.7 L'identificazione diretta, il rappresentante fiscale e il regime speciale OSS in caso di locazione e noleggio da parte di soggetti non residenti

La normativa IVA italiana⁵⁶³ prevede che laddove gli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto siano previsti

⁵⁶⁰ Ai sensi dell'articolo 26 del D.P.R. 633/1972.

⁵⁶¹ In applicazione dell'articolo 5 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 per la propria condotta diligente.

⁵⁶² Articolo 57, commi 1 e 2, del D.P.R. 633/1972 (Termini di accertamento): 1. Gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nell'articolo 54 e nel secondo comma dell'articolo 55 devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. 2. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento dell'imposta a norma del primo comma dell'articolo 55 può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

⁵⁶³ Art. 17, comma 3, del D.P.R. 633/1972.

a carico di un soggetto non residente, quest'ultimo dovrà adempierli, anteriormente all'inizio della operazione (cessione di beni o prestazione di servizi)

Pertanto nell'ambito delle prestazioni di noleggio/locazione a breve o lungo termine rese in favore di privati consumatori (B2C), qualora risulti soddisfatto il presupposto della territorialità, il soggetto passivo non residente, prima dell'inizio dell'operazione, dovrà alternativamente:

- identificarsi direttamente ai sensi dell'articolo 35-ter del D.P.R. 633/1972⁵⁶⁴;
- nominare un rappresentante fiscale, residente nel territorio dello Stato⁵⁶⁵;
- per le prestazioni di servizi effettuate a partire dal 1° luglio 2021, potrà avvalersi del nuovo regime speciale dello sportello unico⁵⁶⁶ denominato "One Stop Shop" (in sigla OSS): sia in versione UE per i soggetti stabiliti nell'Unione che prestano servizi a privati in uno Stato membro in cui non dispongono di alcuna sede; sia in versione non UE per i soggetti passivi non comunitari che prestano servizi a privati (B2C) nella UE. Attraverso tale regime sarà possibile dichiarare e versare l'IVA dovuta in altri Stati UE nel solo Stato di identificazione, mediante un portale web senza che il soggetto passivo sia obbligato a identificarsi ai fini IVA in ciascun stato membro della UE in cui effettua le prestazioni di servizi.

L'istituto della rappresentanza fiscale, dell'identificazione diretta ai fini IVA, nonché il regime speciale OSS, non comportano automaticamente soggettività passiva anche ai fini delle imposte dirette, che si ha solamente in presenza di **stabile organizzazione in Italia**⁵⁶⁷.

⁵⁶⁴ La dichiarazione per l'identificazione diretta deve essere presentata o inviata al Centro Operativo di Pescara utilizzando il modello ANR/3.

⁵⁶⁵ La nomina del rappresentante fiscale deve essere effettuata nelle forme previste dall'art. 1 comma 4 D.P.R. 441/1997: da atto pubblico, da scrittura privata registrata o da lettera annotata in apposito registro presso l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente in relazione al domicilio fiscale del rappresentante.

⁵⁶⁶ D.Lgs. 83/2021 del 15 giugno 2021, che recepisce gli articoli 2 e 3 della direttiva 2017/2455/UE nonché la direttiva (UE) 2019/1995.

⁵⁶⁷ Articolo 11, par.3, del Regolamento UE n. 282 del 15 marzo 2011.

V - LA LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA (IL LEASING NAUTICO) E IL NOLEGGIO DI UNITA' DA DIPORTO

Una delle principali differenze tra l'istituto del rappresentante fiscale e quello della identificazione diretta è rappresentata dalla responsabilità nei confronti del Fisco: il rappresentante fiscale è responsabile in solido con il soggetto non residente per tutti gli obblighi previsti dalla normativa e, in particolare, per il pagamento dell'imposta dovuta; diversamente nell'identificazione diretta, unico debitore resta il soggetto non residente.

Si precisa che l'identificazione diretta non è attualmente consentita per i soggetti extracomunitari⁵⁶⁸.

V.1.8 Gestione dell'APA nei contratti di noleggio

I contratti di noleggio standard prevedono che il noleggiatore corrisponda all'armatore, oltre al corrispettivo pattuito per il noleggio dell'unità da diporto, anche un'ulteriore somma definita: "Advance Provisioning Allowance - APA", che rappresenta un fondo spese in denaro a titolo di anticipo per le spese correnti che saranno sostenute durante il periodo di noleggio.

Le pattuizioni contrattuali previste normalmente dai contratti di noleggio proposti dalle associazioni nazionali o internazionali di Broker, stabiliscono che l'APA non rappresenta una somma acquisita dall'armatore, in quanto di norma essa viene trasferita direttamente dal broker al comandante (ma anche laddove essa sia eventualmente transitata dai conti dell'armatore, si tratta comunque di un movimento finanziario finalizzato al trasferimento di fondi al comandante), quindi da un punto di vista giuridico l'APA rappresenta una somma rientrante nella sfera giuridica del noleggiatore.

La parte del fondo APA utilizzata dal comandante o dall'armatore, su precisa richiesta del noleggiatore, per l'acquisto di beni e servizi di carattere personale, necessari a soddisfare le personali necessità del noleggiatore stesso e dei suoi ospiti, quali ad esempio viveri e bevande o altri servizi di carattere personale, che non presentano alcun legame con la navigazione del mezzo noleggiato, purché adeguatamente documentati, sono pertanto da considerarsi esclusi dalla base imponibile dell'IVA.

⁵⁶⁸ Ris. Agenzia delle Entrate n. 220/E del 5 Dicembre 2003.

Per quanto sopra esposto, il trattamento ai fini IVA del Fondo "APA" risulta il seguente:

- nel rapporto tra armatore e noleggiatore, al momento del trasferimento delle somme relative all'APA, non integrando pagamento di alcuna cessione di beni o prestazione di servizi non assumono rilevanza ai fini dell'IVA, in quanto mera movimentazione di carattere finanziario⁵⁶⁹;
- le specifiche somme relative all'APA utilizzate per soddisfare esigenze di navigazione, quali i consumi di carburanti e lubrificanti, sono da considerarsi quale parte variabile del corrispettivo del noleggio, che saranno correttamente addebitata a consuntivo al noleggiatore, alla fine del noleggio, e come tali da ricomprendersi nella relativa base imponibile con applicazione della stessa aliquota IVA⁵⁷⁰.

Per quanto infine attiene ai compensi per il servizio di consegna e/o ritiro dell'unità navale in un porto diverso da quello ordinariamente utilizzato dall'armatore (cosiddetti "Delivery - Redelivery Fees"), sono da considerarsi ai fini IVA prestazioni accessorie alla prestazione di noleggio e pertanto andrà applicato il medesimo regime IVA applicato ai canoni di noleggio.

IV.1.9 Il noleggio occasionale di unità da diporto

Al fine di incentivare la nautica da diporto e il turismo nautico è stata introdotta la disposizione che consente al titolare persona fisica o società non avente come oggetto sociale il noleggio o la locazione, ovvero l'utilizzatore a titolo di leasing, di imbarcazioni e navi da diporto, di effettuare, in forma occasionale, attività di noleggio delle predette unità. Il Codice della nautica stabilisce espressamente che tale forma di noleggio non costituisce uso commerciale dell'unità⁵⁷¹.

⁵⁶⁹ Ai sensi dell'art. 2, comma 3, let. a) del D.P.R. 633/1972.

⁵⁷⁰ La rilevanza fiscale di tale maggior corrispettivo (che comunque non può che essere quantificato a consuntivo) verrà determinata sulla base degli effettivi utilizzi, risultanti da apposito dettagliato Report redatto da Comandante.

⁵⁷¹ Art. 49-bis, D.Lgs. 18 luglio 2005, n. 171, aggiunto dal comma 1 dell'articolo 59-ter del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito con modificazioni dalla Legge 24 marzo 2012, n. 27, come successivamente modificato dall'art. 23 del D.L. 21 giugno 2013, n. 69, convertito dalla L. 9 agosto 2013, n. 98, e dal D.Lgs. 160/2020.

V - LA LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA (IL LEASING NAUTICO) E IL NOLEGGIO DI UNITA' DA DIPORTO

E' interessante sottolineare che in sede di revisione del Codice della Nautica da diporto⁵⁷² è stato espressamente precisato che il noleggio occasionale si applica esclusivamente alle unità iscritte nei registri nazionali.

Il noleggio occasionale, per essere tale, non deve eccedere i 42 giorni nel corso dell'anno. Ove tale condizione venga rispettata, i proventi derivanti dall'attività di noleggio occasionale possono essere assoggettati, a richiesta del percipiente⁵⁷³, a un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali, nella misura del 20%.

Poiché non si tratta di attività commerciale, naturalmente non è ammessa alcuna detrazione o deduzione dei costi e delle spese sostenute.

Per la liquidazione, l'accertamento, la discussione, il contenzioso riguardanti l'imposta sostitutiva si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

Per il noleggio occasionale il comando e la condotta dell'imbarcazione da diporto possono essere assunti dal titolare, dall'utilizzatore a titolo di locazione finanziaria dell'imbarcazione ovvero attraverso l'utilizzazione di altro personale, con il solo requisito del possesso da almeno tre anni della patente nautica⁵⁷⁴. Nel caso di navi da diporto, in luogo della patente nautica, il conduttore deve essere munito di titolo professionale per diporto.

L'effettuazione del noleggio occasionale è subordinata esclusivamente alla previa comunicazione, da effettuarsi mediante modalità telematiche, all'Agenzia delle Entrate e alla Capitaneria di porto territorialmente competente, nonché all'Inps e all'Inail, in caso di impiego di personale. A tal fine sono stati predisposti appositi modelli da trasmettere prima dell'inizio di ciascuna attività di noleggio occasionale⁵⁷⁵.

Il contratto di noleggio occasionale deve essere tenuto a bordo in originale o copia conforme, **unitamente alle dette comunicazioni** nonché

572 Testo dell'art. 49-bis D.Lgs 18 luglio 2005 n. 171, modificato dall'art.32, punto a) del D.lgs. 3 novembre 2017 n. 229.

573 Il regime agevolato dell'imposta sostitutiva presuppone la preventiva comunicazione da inviare alla casella dedicata dell'Agenzia delle Entrate dc.acc.noleggio@agenziaentrate.it.

574 Art. 49-bis, comma 2, del D.Lgs. 18 luglio 2005, n. 171.

575 Modelli scaricabili presso la pagina www.guardiacostiera.it/diporto/noleggio del sito web del Comando generale delle Capitanerie di porto.

alle ricevute delle avvenute trasmissioni agli uffici competenti. L'effettuazione del noleggio occasionale, in assenza delle suddette comunicazioni comporta l'applicazione di sanzioni amministrative⁵⁷⁶.

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

V.2.1. Il contenuto del contratto di locazione finanziaria (leasing) di unità da diporto

Il contratto di locazione finanziaria (leasing) non è definito dal Codice Civile. Pur avendo alcuni elementi in comune con il contratto di locazione, se ne differenzia nettamente, oltre che per alcune peculiarità giuridiche, anche in relazione ad una diversa funzione economica. Tuttavia, da un punto di vista civilistico si applicano, ove compatibili, le disposizioni relative al contratto di locazione⁵⁷⁷.

Mediante il contratto di locazione finanziaria di un'unità da diporto, una società di leasing (locatore) acquista un'unità da diporto prescelta dal cliente (conduttore o utilizzatore) e gliela concede in uso per un determinato periodo di tempo, dietro il pagamento di un canone periodico.

Dopo il versamento dell'ultimo canone l'utilizzatore ha la facoltà di riscattare l'unità da diporto versando un corrispettivo predeterminato oppure può recedere dal contratto non riscattando il bene che rimane in questo caso di proprietà della società di leasing.

Le unità da diporto utilizzate a titolo di locazione finanziaria con facoltà di acquisto sono iscritte a nome del locatore (società di leasing) con specifica annotazione nell'archivio telematico centrale delle unità da diporto (ATCN) e sulla licenza di navigazione del nominativo dell'utilizzatore e della data di scadenza del relativo contratto⁵⁷⁸.

576 Ai sensi dell'articolo 55, comma 1, del Codice della nautica, per l'assenza della comunicazione alla Capitaneria di porto; ai sensi dell'articolo 3, comma 3, del decreto-legge 22 febbraio 2002, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 aprile 2002, n. 73, per la mancata comunicazione all'Inps o all'Inail.

577 Artt. 1571 e seguenti del Codice Civile.

578 Art. 16 del D.Lgs.171/2005.

V - LA LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA (IL LEASING NAUTICO) E IL NOLEGGIO DI UNITA' DA DIPORTO

In seguito alle semplificazioni introdotte dalla riforma del Codice della nautica, adesso, anche l'utilizzatore, se previsto dal contratto di leasing e se munito di procura autenticata, potrà effettuare direttamente l'iscrizione della propria unità senza dover attendere che vi provveda direttamente la società di leasing⁵⁷⁹.

In caso di risoluzione del contratto di locazione finanziaria, il proprietario o l'utilizzatore dell'unità da diporto, chiede la cancellazione dell'annotazione nell'archivio telematico e sulla licenza di navigazione, del nominativo dell'utilizzatore⁵⁸⁰.

Ai fini dell'annotazione nell'Archivio telematico centrale (ATCN) dell'utilizzatore a titolo di leasing è necessario presentare all'ufficio di iscrizione dell'unità da diporto copia del contratto di locazione finanziaria registrato o in corso di registrazione nonché ricevuta attestante l'avvenuto pagamento dell'imposta di registro.

Il contratto di locazione finanziaria delle imbarcazioni e delle navi da diporto deve essere redatto per iscritto a pena di nullità⁵⁸¹ e deve essere registrato. Non sussiste invece l'obbligo della sua tenuta a bordo in originale o in copia conforme⁵⁸².

In caso di violazione di disposizioni in materia di navigazione che prevedano sanzioni di natura amministrativa, l'utilizzatore a titolo di locazione finanziaria è obbligato in solido con l'autore delle violazioni 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 diporto⁵⁸³.

Per quanto riguarda la responsabilità civile, l'utilizzatore dell'unità da diporto in locazione finanziaria è responsabile in solido con il conducente⁵⁸⁴.

In sostanza il contratto di locazione finanziaria ha la natura di un finanziamento concesso dalla

579 Art. 15-bis, primo comma, del D.Lgs. 171/2005.

580 Art. 16, comma 1-bis, del D.Lgs. 171/2005

581 Art. 117 del D.Lgs. 1 settembre 1993, n. 385.

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

583 Art. 53, comma 8, del D.Lgs. 171/2005.

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

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 bene⁵⁸⁵.

V.2.2. Il presupposto territoriale per il leasing nautico

Il leasing nautico per sua natura rappresenta una prestazione di servizi a lungo termine, cioè di durata superiore a 90 giorni, pertanto per stabilire il regime IVA applicabile occorre verificare se l'utilizzatore del servizio è un soggetto passivo d'imposta o un privato consumatore⁵⁸⁶.

Nel caso di prestazioni di leasing rese da una società di leasing a committenti che siano soggetti passivi d'imposta (B2B) non è stata introdotta alcuna deroga alla regola generale in materia di presupposto territoriale IVA⁵⁸⁷.

Pertanto una prestazione di leasing deve considerarsi effettuata nel territorio dello Stato quando il soggetto che ha preso in leasing un'unità da diporto è un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato.

Del tutto irrilevante è in questo caso la circostanza che la società di leasing sia italiana, comunitaria o estera. Rimane invece esclusa dall'IVA italiana una prestazione di leasing resa a un soggetto passivo (quindi un operatore) stabilito in altro Paese dell'Unione Europea ovvero in un Paese terzo.

Al contrario, per le prestazioni di locazione finanziaria di unità da diporto effettuate nei confronti di utilizzatori non soggetti d'imposta occorre considerare le eccezioni alla regola generale IVA per la determinazione del luogo di effettuazione della prestazione di servizi⁵⁸⁸.

In particolare le prestazioni di leasing nautico, sono da considerarsi effettuate nel territorio del-

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

586 Art. 7-sexies del D.P.R. 633/1972.

587 Art. 7-ter, comma 1, del D.P.R. 633/72.

588 Per una trattazione completa si veda il precedente Paragrafo V.1.5.

V - LA LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA (IL LEASING NAUTICO) E IL NOLEGGIO DI UNITA' DA DIPORTO

lo Stato quando ad esempio:

- l'unità da diporto è messa a disposizione in Italia da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato e viene utilizzata nel territorio della Comunità;

- l'unità da diporto è messa a disposizione in uno Stato extracomunitario da soggetti passivi ivi stabiliti, ma l'unità viene utilizzata nel territorio dello Stato.

V.2.3 Regime IVA del leasing nautico e la dichiarazione anticipata dell'utilizzatore ai fini della non imponibilità IVA

In relazione al presupposto territoriale dell'IVA, le prestazioni di servizi derivanti da contratti di locazione finanziaria di unità da diporto rese a utilizzatori non soggetti d'imposta (privati) sono pertanto escluse, al ricorrere delle condizioni previste dalle norme, dal campo di applicazione dell'imposta se utilizzate fuori dal territorio dell'Unione Europea⁵⁸⁹.

Per i contratti di leasing nautico relativi a imbarcazioni e navi da diporto⁵⁹⁰, conclusi a decorrere dal 1° novembre 2020, per stabilire la parte di corrispettivo da non assoggettare a IVA occorre applicare il criterio "dell'effettiva utilizzazione ed effettiva fruizione"⁵⁹¹ del servizio in acque extracomunitarie, ovvero è necessario dimostrare, per ciascun anno di durata del contratto di leasing, la quota di utilizzo dell'imbarcazione al di fuori

⁵⁸⁹ Art. 7-sexies, comma 1, let. e-bis), primo periodo del D.P.R. 633/1972.

⁵⁹⁰ Il Provvedimento espressamente esclude i natanti e delle imbarcazioni con scafo di lunghezza inferiore a 10 metri senza obbligo di registrazione, 591 L'articolo 48, comma 7, del Decreto-legge 16 luglio n. 76, ha modificato l'articolo 1, commi 725 e 726, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Legge di bilancio 2020) disponendo che, per le operazioni effettuate a partire dal 1° novembre 2020, il luogo della prestazione dei servizi di locazione, noleggio e simili di imbarcazione da diporto, a breve e non a breve termine, di cui, rispettivamente, all'articolo 7-quater, comma 1, lettera e), e all'articolo 7-sexies, comma 1, lettera e-bis), del D.P.R. 633/1972 si considera al di fuori dell'Unione europea qualora, attraverso adeguati mezzi di prova sia dimostrata l'effettiva utilizzazione e l'effettiva fruizione del servizio fuori dell'Unione stessa.

delle acque territoriali dell'Unione Europea facendo ricorso a mezzi di prova specificamente individuati dall'Agenzia delle Entrate⁵⁹².

E' stato precisato⁵⁹³ che il precedente metodo basato sulle percentuali presuntive di utilizzo (cosiddetto sistema forfettario), possa continuare a trovare applicazione in relazione a tutte le operazioni dipendenti da contratti di locazione finanziaria relativi a unità da diporto, stipulati anteriormente al 1° novembre 2020, anche se usufruiti in epoca successiva. Pertanto a un contratto di leasing concluso il 30 Ottobre 2020 di durata di cinque anni, si continueranno ad applicare le predette percentuali presuntive di utilizzo per tutta la durata del contratto⁵⁹⁴.

Secondo le nuove disposizioni contenute nel Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate⁵⁹⁵, la prova dell'utilizzo dell'unità "per ogni settimana di navigazione" è fornita con riferimento a ciascun anno solare di durata del contratto, mediante l'esibizione:

- del contratto di leasing;
- dei dati cartacei o digitali contenuti nel giornale di navigazione o nel giornale ufficiale di bordo o in assenza di questi ultimi, in un registro vidimato, attestante tutti gli spostamenti effettuati dall'unità, le relative ore di moto, nonché l'inizio e la fine di ciascun spostamento con evidenza dei trasferimenti effettuati per finalità di prova, spostamenti tecnici o attinenti a manutenzioni;

⁵⁹² Il Provvedimento dell'Agenzia Entrate n. 341339 del 29 ottobre 2020 definisce i mezzi e le modalità di prova idonee a dimostrare l'utilizzazione e la fruizione dell'imbarcazione da diporto al di fuori dell'Unione Europea ai sensi dell'art. 7-septies, comma 1 lettera e) bis del DPR 633/1972; il citato Provvedimento menziona nelle definizioni al punto e): "per utilizzo della imbarcazione da diporto nell'ambito dei contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio ed altri contratti simili non a breve termine s'intendono le settimane in cui l'imbarcazione ha effettuato spostamenti tra porti (inclusi gli spostamenti da e verso il medesimo porto), con esclusione degli spostamenti tra cantieri o porti per motivi tecnici".
⁵⁹³ Chiarimenti contenuti nelle Risoluzioni dell'Agenzia entrate n. 47 del 17 agosto 2020 e n. 62/E del 30 settembre 2020.

⁵⁹⁴ Con esclusione del solo importo eventualmente previsto per il riscatto.

⁵⁹⁵ Provvedimento Direttoriale Agenzia delle Entrate 29 Ottobre 2020, prot. n. 341339/2020.

V - LA LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA (IL LEASING NAUTICO) E IL NOLEGGIO DI UNITA' DA DIPORTO

- “per ogni settimana di navigazione” fuori dalle acque comunitarie viene inoltre richiesto, uno dei seguenti mezzi di prova:
 - i dati e le informazioni estratte dai sistemi di navigazione satellitare o di transponder in uso (ad esempio il sistema A.I.S.)
 - le fotografie digitali del punto nave per ogni settimana di navigazione individuata da un qualsiasi dispositivo e rilevata con una frequenza di almeno due per ogni settimana di navigazione;
 - la documentazione comprovante (fatture, contratti, ricevute fiscali e relativi mezzi di pagamento) l'ormeggio dell'unità da diporto durante la settimana di navigazione presso porti ubicati al di fuori dell'Unione europea;
 - la documentazione attestante acquisti di beni e/o servizi, presso esercizi commerciali ubicati al di fuori dell'Unione europea durante la settimana di navigazione.

E' inoltre prevista, per i contratti di leasing, la facoltà per l'utilizzatore di poter dichiarare in via anticipata mediante apposita comunicazione, all'inizio del contratto di leasing e in ciascun anno successivo di durata del contratto, l'uso previsto dell'unità da diporto per quanto attiene la navigazione della stessa al di fuori dell'Unione europea. In tal modo è possibile determinare in via provvisoria la percentuale della base imponibile del maxi canone e/o dei canoni periodici da non assoggettare all'imposta, consentendo alla società di leasing di poter emettere la fattura in regime di parziale esclusione da IVA.

In base alle disposizioni di legge vigenti⁵⁹⁶ la predetta dichiarazione resa dall'utilizzatore, è redatta in conformità al modello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate e inviata esclusivamente in via telematica sempre all'Agenzia delle Entrate⁵⁹⁷, che rilascia apposita ricevuta telematica con indicazione del protocollo di ricezione.

Come precisato dall'Agenzia⁵⁹⁸, gli estremi del protocollo telematico della dichiarazione sono resi disponibili nell'area riservata del sito web dell'Agenzia delle Entrate sia al soggetto dichia-

⁵⁹⁶ Legge n. 178 del 30 dicembre 2020, articolo 1, comma 710 e seguenti.

⁵⁹⁷ Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 0151377 del 15 Giugno 2021.

⁵⁹⁸ Provvedimento del 15 Giugno 2021 punto 4.

rante che, per la parte dei dati ad esso riferiti, al soggetto indicato in dichiarazione come parte contraente. Quest'ultimo dovrà riportare gli estremi del protocollo di ricezione della dichiarazione nelle relative fatture emesse ai sensi dell'art.7 sexies.

Qualora l'utilizzatore dichiari una percentuale determinata provvisoriamente, sulla base dell'uso previsto dell'unità da diporto, lo stesso è obbligato a verificare a consuntivo (a conclusione dell'anno solare), quanto dichiarato anticipatamente ed a inviare, entro il primo mese dell'anno successivo la relativa dichiarazione consuntiva. In caso di modifica della precedente dichiarazione, la società di leasing emetterà nota di variazione⁵⁹⁹, senza applicazione di sanzioni ed interessi, in relazione alla eventuale maggiore imposta.

Nel caso in cui venga riscontrata una dichiarazione mendace, l'Agenzia delle Entrate procederà con il recupero nei confronti dell'utilizzatore della maggiore IVA dovuta rispetto a quella indicata in fattura dalla società di leasing per effetto della dichiarazione presentata. Sarà inoltre irrogata una sanzione amministrativa pari al 30% della maggiore imposta e saranno dovuti gli interessi di mora.

In conclusione, quindi, è previsto un regime di responsabilità dell'imposta sul valore aggiunto esclusiva in capo all'utilizzatore in caso di non ottemperanza alla norme di compilazione e invio della dichiarazione; la società di leasing è responsabile dell'imposta qualora risulti di avere ommesso la preventiva verifica dell'avvenuta presentazione telematica della dichiarazione da parte dell'utilizzatore all'Agenzia delle Entrate⁶⁰⁰.

Per le operazioni dipendenti da contratti stipulati

⁵⁹⁹ Ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. 633/1972.

⁶⁰⁰ Occorre tuttavia precisare che ai fini dell'applicazione del regime della responsabilità esclusiva dell'utilizzatore rientrano le operazioni di leasing, per le quali sono state presentate le specifiche dichiarazioni, la cui data della fattura decorre dal sessantesimo giorno successivo all'adozione del provvedimento Agenzia delle Entrate del 15 Giugno 2021 n. 151377, e quindi l'esclusiva responsabilità del dichiarante è valida solo per le operazioni la cui data della fattura decorre dal 14 agosto 2021.

V - LA LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA (IL LEASING NAUTICO) E IL NOLEGGIO DI UNITA' DA DIPORTO

dal 1° novembre 2020⁶⁰¹ al 14 agosto 2021 resta in vigore il regime di responsabilità condivisa dell'IVA tra soggetto concedente e soggetto utilizzatore poiché il nuovo regime di responsabilità esclusiva dell'utilizzatore è invocabile solo per le operazioni la cui data fattura decorre dal 14 agosto 2021 e a fronte delle quali siano stati utilizzati e comunicati tramite i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate il nuovo modello di dichiarazione.

Si fa inoltre presente che resta ferma la validità delle operazioni, dipendenti da contratti stipulati dal 1° novembre 2020 al 14 luglio 2021, che hanno fatto ricorso a modelli in forma cartacea di dichiarazioni ai fini del non assoggettamento a IVA, messi a disposizione da associazioni di categoria durante il periodo nel quale non era ancora disponibile il modello dichiarativo.

Per la compilazione del modello dichiarativo in esame è necessario prestare attenzione alle seguenti sezioni del modello:

- I. il frontespizio, che contiene:
 - il codice fiscale del dichiarante;
 - il codice fiscale o i dati anagrafici dell'eventuale rappresentante firmatario della dichiarazione;
 - il numero di protocollo della dichiarazione che si intende integrare, in caso di integrazione di una dichiarazione già inviata;
 - l'impegno alla trasmissione telematica.

II. Il quadro A, relativo alla dichiarazione della percentuale di utilizzo dei servizi di locazione finanziaria non a breve termine, nel territorio della UE, che contiene le seguenti informazioni:

- il codice fiscale della società di leasing;

• i dati identificativi dell'unità da diporto: paese di iscrizione, numero di iscrizione⁶⁰² e nome: per identificare, una unità in corso di

⁶⁰¹ Data a decorrere dalla quale è entrato in vigore il criterio "dell'effettiva utilizzazione ed effettiva fruizione" del servizio in acque extracomunitarie per i contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio ed altri contratti simili ai sensi dell'articolo 7-quater, comma 1, lettera e), e dell'articolo 7-sexies, comma 1, lettera e-bis), del D.P.R. 633/72. Per approfondimenti si rinvia al Paragrafo IV.1.6.

⁶⁰² Per i paesi esteri si fa riferimento all'official number di registrazione nel Registro di Bandiera.

costruzione nella casella 2 (numero di iscrizione) occorre indicare il codice convenzionale "9999999", lasciando vuota la casella 1 (paese di iscrizione) e compilando la casella 3 (nome dell'imbarcazione) con un numero progressivo (1,2,3,...) quando la dichiarazione si riferisce a più unità in costruzione dello stesso dichiarante⁶⁰³;

- i dati del contratto di leasing: data inizio e di fine del contratto di locazione finanziaria;
- l'attestazione della percentuale di utilizzo dell'unità da diporto nel territorio Unione europea che può essere preventiva, indicando l'anno di riferimento, oppure consuntiva, nel qual caso deve essere indicato il numero di protocollo della relativa dichiarazione preventiva se presentata.

Dalla lettura di quest'ultimo punto presente nel quadro A del modello, si evince la facoltà del dichiarante di compilare anche la sola dichiarazione consuntiva, accettando in tal modo l'utilizzatore, in questo specifico caso, la fatturazione da parte della società di leasing con IVA sull'intero valore del canone di leasing nel corso dell'anno, salvo poi successivamente in seguito alla presentazione della dichiarazione consuntiva, di avere diritto di ottenere la nota di credito⁶⁰⁴ per l'eventuale utilizzo dell'unità da diporto al di fuori dell'Unione europea. Circa le modalità di presentazione della dichiarazione si precisa quanto segue:

- la dichiarazione⁶⁰⁵ deve essere presentata esclusivamente mediante i canali telematici Entratel/Fisconline dell'Agenzia delle Entrate;
- la dichiarazione può essere presentata direttamente dal dichiarante o tramite un soggetto incaricato della trasmissione telematica;
- la trasmissione è effettuata utilizzando esclusivamente il software denominato "dichiarazione nautica", disponibile gratuitamente sul sito internet www.agenziaentrate.it.

⁶⁰³ Si veda anche risposta ad interpello n.843/2021 del 21 Dicembre 2021.

⁶⁰⁴ Trattasi di variazione di cui all'art. 26, comma 2, del D.P.R. 633/1972 proprio in quanto si riduce l'ammontare imponibile dell'operazione sulla base della verifica, a consuntivo, a fine anno della documentazione prodotta dall'utilizzatore

⁶⁰⁵ Il modello è disponibile sul sito internet www.agenziaentrate.it

V - LA LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA (IL LEASING NAUTICO) E IL NOLEGGIO DI UNITA' DA DIPORTO

- a seguito della presentazione della dichiarazione è rilasciata una ricevuta telematica con indicazione del numero di protocollo di ricezione. I soggetti incaricati della trasmissione telematica hanno l'obbligo di rilasciare al dichiarante copia della dichiarazione inviata, nonché copia della ricevuta rilasciata dall'Agenzia delle Entrate che costituisce prova dell'avvenuta presentazione.

Con riferimento al riscontro dell'avvenuta presentazione della dichiarazione da parte del dichiarante e da parte della società di leasing, le istruzioni specificano che gli estremi del protocollo telematico di ricezione e i dati della dichiarazione sono resi disponibili, dopo il rilascio della suddetta ricevuta, nell'area riservata del sito web dell'Agenzia delle Entrate sia al soggetto dichiarante sia, per la parte dei dati ad esso riferiti, al soggetto indicato in dichiarazione come parte contraente (società di leasing).

V.2.4. Leasing di unità da diporto da costruirsi o in costruzione

Non è insolito il caso in cui un contratto di leasing abbia per oggetto un'unità da diporto non ancora terminata o in corso di costruzione. Spesso avviene che il futuro utilizzatore di tale unità stipuli un contratto d'appalto con un cantiere per la costruzione di un'unità da diporto a uso privato o a uso commerciale e che successivamente la società di leasing subentri in tale contratto.

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle entrate⁶⁰⁶, ai canoni di "prelocazione" (tra cui è da ricomprendere il cd. maxi canone), che vengono corrisposti in una fase antecedente alla materiale consegna ed utilizzo dell'unità da diporto,

⁶⁰⁶ Circolare Agenzia delle Entrate n.38/E del 22 luglio 2009 e risposta all'Interpello n.394/2022.

in quanto la stessa non sia ancora in grado di navigare o perché in fase di costruzione e/o assemblaggio o perché non abbia ancora ottenuto la licenza di navigazione, è applicabile lo stesso trattamento IVA riservato ai canoni pagati successivamente alla consegna del mezzo.

In base a quanto sopra affermato, un soggetto che stipula un contratto di leasing avente ad oggetto una nave in costruzione la cui consegna è prevista in un anno solare successivo a quello di stipula del contratto stesso, potrà presentare una dichiarazione telematica cosiddetta "anticipata"⁶⁰⁷ sulla base dell'uso previsto dell'unità, al fine di poter applicare ai canoni di prelocazione lo stesso regime Iva previsto per i canoni da pagarsi successivamente alla consegna. La verifica dell'effettiva navigazione, da comunicarsi mediante trasmissione di una apposita "dichiarazione consuntiva" dovrà essere effettuata entro il 31 Gennaio dell'anno successivo a quello di primo utilizzo del predetto mezzo, inteso come anno di messa in servizio per la navigazione⁶⁰⁸.

Pertanto ad esempio in presenza di contratto di leasing per una unità da diporto in corso di costruzione stipulato nel corso dell'anno 2022, la cui consegna finale all'utilizzatore è prevista per l'estate 2023, l'utilizzatore può presentare la "dichiarazione consuntiva" entro il mese di Gennaio 2024, atteso che essendo l'unità di fatto utilizzabile solo a partire dal 2023, tale termine costituisce di fatto la prima data utile che consente all'utilizzatore di definire a consuntivo l'effettiva percentuale di navigazione nelle acque della UE⁶⁰⁹.

⁶⁰⁷ Articolo 1, comma 710, della Legge di Bilancio 2021.

⁶⁰⁸ Risoluzione Agenzia delle Entrate n.39/E del 28 maggio 2021 e Risoluzione n.54/E del 6 agosto 2021 punto 3.

⁶⁰⁹ Si veda a proposito la risposta all'Interpello dell'Agenzia delle Entrate n.394/2022.

**V - LA LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA (IL LEASING NAUTICO) E IL NOLEGGIO
DI UNITA' DA DIPORTO**







VI.
PROFILI FISCALI
DELLE NAVI ISCRITTE
NEL REGISTRO
INTERNAZIONALE

VI - PROFILI FISCALI DELLE NAVI ISCRITTE NEL REGISTRO INTERNAZIONALE

VI.1 NON IMPONIBILITÀ IVA DELLE OPERAZIONI RELATIVE ALLE NAVI ISCRITTE NEL REGISTRO INTERNAZIONALE

Come è stato già illustrato in precedente capitolo⁶¹⁰, ai fini dell'IVA sono considerate assimilabili alle esportazioni, e quindi non imponibili, le seguenti operazioni relative a navi destinate all'esercizio di attività commerciali⁶¹¹ e adibite alla navigazione in alto mare:

- la cessione;
- la locazione e il noleggio⁶¹²;
- 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, compreso i bunkeraggi e le somministrazioni di alimenti e di bevande a bordo;
- gli altri servizi relativi alle navi suddette, compreso l'uso di bacini di carenaggio nonché quelli relativi alla costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione, trasformazione, assiemaggio, allestimento e arredamento;
- la demolizione.

Poiché le navi iscritte nel registro internazionale sono per definizione navi adibite ad una attività commerciale, il regime di non imponibilità sopra indicato si applica pertanto ad esse in forza di legge e non soltanto in forza di una pronuncia amministrativa, a condizione che siano effettivamente impiegate per la navigazione in alto mare⁶¹³.

VI.2 Esenzione da accisa su prodotti petroliferi

Alle unità da diporto iscritte nel Registro Internazionale si applicano sempreché ne ricorrano le condizioni le agevolazioni per l'impiego dei prodotti energetici e degli oli lubrificanti⁶¹⁴.

⁶¹⁰ Si veda il Capitolo III.

⁶¹¹ Art. 8 bis, comma 1, lett. a), del D.P.R. 633/1972.

⁶¹² Il regime di non imponibilità risulterà applicabile solo qualora il contratto di locazione o noleggio preveda una finalità commerciale, diversamente in presenza di utilizzatore soggetto non passivo d'imposta la prestazione sarà assoggettata ad IVA ordinaria secondo le regole del B2C a breve o lungo termine illustrate al Capitolo IV.

⁶¹³ Si veda per una completa trattazione dell'argomento il paragrafo III.1.5.

⁶¹⁴ Si rinvia al Capitolo IV.

VI.3 Riduzione della base imponibile IRPEF e IRES

Per quanto riguarda le imposte dirette, il reddito derivante dall'utilizzazione di navi iscritte nel Registro Internazionale concorre in misura pari al 20% a formare il reddito complessivo assoggettabile all'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e all'imposta sul reddito delle società (IRES)⁶¹⁵.

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

Per le navi iscritte nel Registro Internazionale in corso d'anno, la suddetta agevolazione può applicarsi a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio dello stesso anno. Essa pertanto può applicarsi anche in un periodo antecedente l'immatricolazione, sempre che ovviamente esistano in tale periodo le condizioni per l'iscrivibilità della nave nel Registro Internazionale.

Nel senso più sopra indicato si è pronunciato in passato il Ministero delle Finanze⁶¹⁶ in relazione alla prima iscrizione di navi commerciali nel Registro Internazionale⁶¹⁷.

VI.4 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.⁶¹⁸

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 Inter-

⁶¹⁵ Art. 4, comma 2, del D.L. 30 dicembre 1997, n. 457, convertito in L. 27 febbraio 1998, n. 30.

⁶¹⁶ Agenzia delle Entrate, risoluzione 23 febbraio 1999, n. 47/E.

⁶¹⁷ Art. 4 del D.L. 30 dicembre 1997, n. 457, convertito in L. 27 febbraio 1998, n. 30.

⁶¹⁸ Agenzia delle Entrate, circolare n. 263/E del 12 novembre 1998.

VI - PROFILI FISCALI DELLE NAVI ISCRITTE NEL REGISTRO INTERNAZIONALE

nazionale. Pertanto la quota di valore a questa attribuibile è scomputata dalla base imponibile dell'imposta.⁶¹⁹

Analogamente a quanto indicato per IRPEF ed IRES, l'esclusione in parola deve ritenersi operante per tutto l'esercizio in corso all'atto dell'iscrizione nel Registro Internazionale, e quindi anche per i mesi dell'esercizio antecedenti tale iscrizione, sempre che anche per tali mesi ricorrano le condizioni di iscrिवibilità.

Nel senso sopra indicato si è pronunciato il Ministero delle Finanze in sede di istruzioni al decreto istitutivo dell'IRAP⁶²⁰.

VI.5 Credito d'imposta per ritenute IRPEF sulle retribuzioni al personale di bordo

Alle imprese armatrici che esercitano un'attività produttiva di reddito mediante l'utilizzazione di navi iscritte nel Registro Internazionale è attribuito un credito d'imposta in misura corrispondente all'importo delle ritenute a titolo di acconto sul reddito delle persone fisiche dovuta sui redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo corrisposti al personale di bordo imbarcato sulle navi iscritte nel Registro Internazionale, da valere ai fini del versamento delle ritenute stesse⁶²¹.

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

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

- l'impresa armatrice deve operare le ordinarie ritenute alla fonte sui redditi corrisposti al personale imbarcato sulle navi iscritte nel Registro Internazionale, registrando un debito verso l'Erario per il relativo importo;

- l'impresa armatrice deve registrare un credito verso l'Erario in misura pari alle ritenute operate;

- tale credito può compensare il debito verso l'Erario per le ritenute operate e non è pertanto necessario procedere ad alcun versamento di ritenute;

- in sede di compilazione del modello 770 deve essere evidenziato il mancato versamento di ritenute con utilizzo del relativo credito d'imposta.

Naturalmente l'attribuzione del credito d'imposta in esame, anche se costituisce una sopravvenienza attiva, non concorre a formare il reddito dell'impresa armatrice ai fini IRES e IRPEF. Per quanto riguarda l'IRAP, ciò è valido limitatamente ai crediti di imposta maturati per i lavoratori dipendenti.

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

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

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

E' stato inoltre chiarito dall'Agenzia delle Entrate che non è possibile estendere il beneficio del credito d'imposta alle imprese subappaltatrici in quanto la disposizione agevolativa fa riferimento solo ai soggetti aventi rapporti contrattuali con l'armatore⁶²².

VI.6 Esonero dai contributi previdenziali e assistenziali per il personale di bordo

Per quanto riguarda i contributi sociali previsti dalle norme interne, le imprese armatrici bene-

⁶¹⁹ Art. 12, comma 3, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

⁶²⁰ Agenzia delle Entrate, Circolare 4 giugno 1998, n. 141/E.

⁶²¹ Art. 4, primo comma, del D.L. n. 457/1997, convertito con la legge 30/1998.

⁶²² Risposta dell'Agenzia delle Entrate a interpellato n. 346 del 27 agosto 2019.

VI - PROFILI FISCALI DELLE NAVI ISCRITTE NEL REGISTRO INTERNAZIONALE

ficiano di agevolazioni⁶²³ per il versamento dei contributi previdenziali ed assistenziali, normalmente dovuti per legge sui compensi corrisposti ai dipendenti, in relazione al personale imbarcato su navi iscritte nel Registro Internazionale. Lo stesso personale viene esonerato dal versamento dei contributi previdenziali ed assistenziali per la parte che sarebbe normalmente a suo carico.

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

VI.7 Esonero da IVA all'importazione

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

Per quanto riguarda l'IVA, tenuto conto che le unità iscritte nel registro internazionale fruiscono del regime di non imponibilità IVA⁶²⁴, in relazione alle operazioni di importazione di dette unità, è consentito all'importatore di non corrispondere l'IVA⁶²⁵ al momento dell'espletamento delle formalità doganali a condizione che l'armatore attesti il requisito dell'alto mare mediante dichiarazione presentata all'Agenzia delle Entrate attraverso gli appositi canali telematici.

VI.8 La tonnage tax per le navi iscritte nel registro internazionale

La tonnage tax costituisce un sistema di determinazione del reddito imponibile IRES opzionale e di carattere forfettario applicabile alle navi destinate all'esercizio delle seguenti attività: trasporto di merci, trasporto passeggeri (comprese

quelle iscritte nel registro internazionale), soccorso, rimorchio, realizzazione, trasporto e posa in opera di impianti offshore e altre attività di assistenza marittima da svolgersi in alto mare⁶²⁶.

La tonnage tax può essere applicata dalle società per azioni e in accomandita per azioni, dalle società a responsabilità limitata, dalle società cooperative, dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice, purché residenti nel territorio dello Stato, nonché dalle società e dagli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio nazionale ma dotati di stabile organizzazione in Italia⁶²⁷, in relazione al reddito prodotto dalle navi iscritte nel Registro Internazionale che abbiano un tonnellaggio superiore alle 100 tonnellate di stazza netta.

L'applicazione della tonnage tax in luogo della normale determinazione del reddito imponibile deve essere comunicata all'Agenzia delle Entrate al momento della presentazione delle dichiarazioni annuali dei redditi e dell'IRAP relative al periodo d'imposta a partire dal quale si intende applicarla.⁶²⁸

La comunicazione suddetta è irrevocabile per dieci esercizi sociali e al termine del decennio, l'opzione si intende tacitamente rinnovata per un altro decennio a meno che non sia revocata secondo le modalità ed i termini previsti per la comunicazione dell'opzione. Essa deve essere esercitata relativamente a tutte le navi gestite dallo stesso gruppo di imprese alla cui composizione concorrono la società controllante e le società controllate.⁶²⁹

Per i gruppi di imprese la comunicazione va presentata esclusivamente dalla società controllante. Le controllate devono, comunque, comunicare l'esercizio dell'opzione alla controllante tramite raccomandata con ricevuta di ritorno.

E' stato approvato, inoltre, dall'Agenzia delle Entrate, l'articolo 6, comma 1, del D.M. del 23 giugno 2005.

627 Art. 2, comma 217, della L. 24 dicembre 2008, n.244.

628 D.M. 23 giugno 2005.

629 Art. 155, comma 1, del TUIR così come modificato dall'art. 6, comma 1, D.Lgs. n. 221/2016.

623 L'articolo 1 della L. n. 205 del 2017 al comma n. 693 ha stabilito che "A decorrere dall'anno 2018 i benefici di cui all'articolo 6 del decreto-legge 30 dicembre 1997, n. 457, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1998, n. 30, sono corrisposti nel limite del 45,07 per cento".

624 Art. 8-bis, comma 1, let. a), del D.P.R. 633/1972.
625 Art. 68, let. a), del D.P.R. 633/1972.

VI - PROFILI FISCALI DELLE NAVI ISCRITTE NEL REGISTRO INTERNAZIONALE

trate il modello⁶³⁰ "Comunicazioni per i regimi di tonnage tax, consolidato, trasparenza e per l'opzione IRAP" con le relative istruzioni per la compilazione. Tale modello deve essere utilizzato:

- dalla società controllante nelle ipotesi di variazioni del gruppo di imprese che hanno aderito al regime forfetario
- e nei casi in cui non sia possibile comunicare l'opzione per la tonnage tax all'interno della dichiarazione dei redditi come nell'ipotesi delle società nel primo anno di attività, oppure nel caso di ricorso a un diverso modello REDDITI (ad esempio REDDITI SP anziché REDDITI SC) in base alla forma societaria in essere nell'annualità precedente⁶³¹.

Il modello deve essere presentato in via telematica, direttamente o tramite gli intermediari abilitati. La prova della presentazione è costituita dalla ricevuta rilasciata in via telematica dall'Agenzia delle Entrate, che attesta l'avvenuto ricevimento della comunicazione.

Nell'ipotesi di variazione del gruppo, il rinnovo deve essere effettuato entro tre mesi dall'evento che ha prodotto la variazione.

Il reddito imponibile è calcolato in via forfetaria applicando determinati coefficienti al tonnellaggio netto di ciascuna nave, suddiviso in scaglioni, ponderato per ciascun giorno di utilizzazione della stessa.

La determinazione di tale reddito va fatta moltiplicando la stazza netta della nave per una cifra fissa basata su varie fasce di tonnellaggio netto. In questo modo si ottiene l'importo giornaliero del reddito, per determinare il reddito annuo è sufficiente moltiplicare tale importo per i giorni di utilizzo della nave.

Nel conteggio non devono essere computati i giorni di mancata utilizzazione a causa di operazioni di manutenzione, riparazione ordinaria o straordinaria, nonché di ammodernamento e trasformazione della nave. Sono altresì esclusi dal computo dei giorni di operatività quelli nei quali la nave è in disarmo temporaneo⁶³².

630 Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 17 dicembre 2015 n.161213.

631 Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 80 del 14 settembre 2015.

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

Il reddito determinato forfetariamente concorre, insieme al reddito determinato in modo ordinario, derivante dall'esercizio di attività diverse da quelle che fruiscono del regime di tonnage tax, alla formazione del reddito complessivo. È espressamente prevista la possibilità di dedurre le perdite pregresse secondo il regime ordinario⁶³³.

È stato chiarito dall'Agenzia delle Entrate⁶³⁴ che il regime della tonnage tax non comporta l'esclusione dalla fruizione del credito d'imposta per ritenute IRPEF sulle retribuzioni dei marittimi⁶³⁵, in quanto non sussiste alcuna incompatibilità tra le due agevolazioni: il credito d'imposta riguarda gli obblighi del sostituto d'imposta mentre la tonnage tax attiene alle modalità di determinazione del reddito.

Altra caratteristica significativa del regime forfetario è costituita dall'obbligo di formazione dei cadetti ufficiali, e questo allo scopo di consolidare maggiormente il know-how nazionale⁶³⁶.

Alcuni limiti all'esercizio dell'opzione e alla sua efficacia sono previsti nel caso di navi iscritte nel registro internazionale locati dal contribuente a scafo nudo per un periodo superiore, per ciascuna unità, al 50% dei giorni di effettiva navigazione per ciascun esercizio sociale⁶³⁷. Qualora venga meno l'efficacia dell'opzione per effetto del superamento dei limiti sopra descritti o per mancato rispetto di formazione dei cadetti ufficiali, il contribuente non può esercitare nuovamente l'opzione prima che decorso del decennio originariamente previsto e, comunque non prima del quinto periodo d'imposta successivo a quello in cui le società stesse sono decadute dal regime opzionale⁶³⁸.

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 un ammontare pari al minor

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

634 R.M. n.104/e del 17 novembre 2016.

635 Art. 4 comma 1 del D.L. n. 457 del 1997. Per approfondimenti si veda il Paragrafo IV.4.9.

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

637 Art. 157, comma 1, del T.U.I.R.

638 Art. 155, comma 5, del T.U.I.R.

VI - PROFILI FISCALI DELLE NAVI ISCRITTE NEL REGISTRO INTERNAZIONALE

importo tra⁶³⁹: 1) la plusvalenza latente data dalla differenza tra il valore normale della nave ed il costo non ammortizzato della stessa rilevati nell'ultimo giorno dell'esercizio precedente a quello in cui l'opzione è esercitata; 2) la plusvalenza realizzata all'atto della cessione ai sensi dell'art. 86 del T.U.I.R. e comunque non inferiore alla plusvalenza latente diminuita dei redditi relativi alla nave oggetto di cessione determinati ai sensi della presente disciplina⁶⁴⁰.

⁶³⁹ Art. 158, comma 1, del T.U.I.R.

⁶⁴⁰ Ai fini della determinazione della plusvalenza realizzata ai fini dell'art. 86 del T.U.I.R., il costo

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.⁶⁴¹


non ammortizzato è determinato secondo i valori fiscali individuati in base alle disposizioni vigenti in assenza dell'esercizio dell'opzione di cui all'art. 155 del T.U.I.R.

⁶⁴¹ Art. 12 del D.M. 23 giugno 2005.

VI - PROFILI FISCALI DELLE NAVI ISCRITTE NEL REGISTRO INTERNAZIONALE







VII.
I PORTI TURISTICI
ED I POSTI BARCA

VII - I PORTI TURISTICI ED I POSTI BARCA

VII.1 COSTRUZIONE E GESTIONE DEL PORTO TURISTICO

VII.1.1 Le strutture portuali

Il demanio marittimo, comprende i porti marittimi naturali, i porti costruiti artificialmente, i porti comunque realizzati in concessione ovvero incamerati dallo Stato dopo la fine della concessione stessa.

Gli spazi su cui insistono i porti, essendo parte del demanio necessario, imprescrittibile e inalienabile, non possono essere ceduti a privati se non in concessione e per un periodo limitato di tempo.

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

In certi casi la concessione, classico atto amministrativo, assume anche contenuti privatistici. Si parla, in questi casi, di concessioni-contratto che regolano tutti i rapporti pubblici e privati tra Autorità concedente ed Ente concessionario che procede alla realizzazione delle opere.

L'atto di concessione che autorizza la costruzione e la gestione del porto ha di massima natura meramente obbligatoria⁶⁴². Vi sono tuttavia casi nei quali con la concessione si costituisce anche un diritto reale, e più in particolare un diritto di superficie a favore del concessionario.

La legge⁶⁴³ distingue alcuni tipi di strutture portuali per la nautica da diporto fornendo le seguenti definizioni:

- porto turistico è il complesso di strutture inamovibili realizzate con opere a terra e a mare allo scopo di servire unicamente e precipuamente la nautica da diporto ed il diportista nautico, anche mediante l'apprestamento di servizi complementari;

- approdo turistico è la posizione dei porti polifunzionali destinata a servire la nautica da diporto ed il diportista nautico anche mediante l'apprestamento di servizi complementari;

- punti di ormeggio sono le aree demaniali marittime e gli specchi acquei dotati di strutture che non comportano impianti di difficile rimozione, destinati all'ormeggio, alaggio, varo e rimessaggio di piccole imbarcazioni e natanti da diporto.

I porti turistici sono pertanto strutture portuali dedicate specificamente alla nautica da diporto con particolari impianti necessari alla fornitura di servizi ad essa complementari.

Le strutture portuali per la nautica da diporto sono normalmente costruite su aree demaniali anche se in casi assai limitati, esse possono insistere, in toto o in parte, su aree di proprietà privata, quindi su aree di natura giuridica diversa, spesso adiacenti a quelle demaniali e comunicanti con il mare a mezzo di canali o altre opere.

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

Trattandosi di porti polifunzionali, essi hanno normalmente una parte predisposta per l'approdo di unità da diporto. I principali porti italiani sono gestiti da Autorità Portuali⁶⁴⁴, enti pubblici che agiscono tra l'altro quali gestori dei beni demaniali con libertà di fissare i canoni.

Per quanto infine riguarda i punti di ormeggio essi comprendono le strutture di minore portata con le attrezzature minime indispensabili per ormeggio e alaggio di piccole imbarcazioni.

Sempre più frequentemente i porti turistici

⁶⁴² Corte di Cassazione, 26 aprile 2005, n. 8637.
⁶⁴³ Art. 2 del D.P.R. 2 dicembre 1997, n. 509.
⁶⁴⁴ Art. 6 della Legge 28 gennaio 1994, n. 84.

VII - I PORTI TURISTICI ED I POSTI BARCA

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 speciale⁶⁴⁵ 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.

L'applicazione della detta legge speciale è peraltro subordinata all'assenso da parte della Regione, in specie là ove l'area demaniale marittima ricade nell'ambito del demanio turistico ricreativo. In tal caso infatti le funzioni amministrative sono delegate alla Regione.

Per quanto riguarda le funzioni amministrative sul demanio marittimo, esse risultano attualmente devolute al Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, o alle Autorità Portuali o alla Regione o ai Comuni in funzione della localizzazione dell'area demaniale marittima sul litorale.

⁶⁴⁵ D.P.R. 2 dicembre 1997, n. 509.

VII.1.2 I Marina Resort

Al fine di rilanciare le imprese della filiera nautica, il D.L. 12 settembre 2014, n. 133⁶⁴⁶, ha previsto che le strutture organizzate per la sosta e il pernottamento dei diportisti⁶⁴⁷ all'interno delle proprie unità da diporto ormeggiate nello specchio acqueo appositamente attrezzato, secondo i requisiti stabiliti dal Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, sentito il Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo, rientrano nelle strutture ricettive all'aria aperta⁶⁴⁸.

Con successivo Decreto⁶⁴⁹ sono stati definiti i nuovi criteri minimi che i *Marina Resort* devono possedere per essere considerati "strutture ricettive all'aria aperta". Tali strutture in particolare devono essere:

- idonee ed attrezzate a consentire l'ormeggio in sicurezza ad un numero di unità da diporto non inferiore a sette e
- essere dotate di specifici impianti, servizi e attrezzature.

Un successivo Decreto⁶⁵⁰ ha ulteriormente modificato la definizione di *Marina Resort*, prevedendo che la sosta e il pernottamento non è più consentito, in via generale, ai turisti, ma ai soli "diportisti"⁶⁵¹.

La qualificazione dei *Marina Resort* alla stregua di strutture ricettive all'aria aperta comporta la possibilità di applicare alle prestazioni rese ai diportisti per la sosta e il pernottamento di diportisti all'interno delle proprie unità da diporto

⁶⁴⁶ La misura prevista dall'art. 32, inizialmente fino al 31 dicembre 2014, è poi stata resa permanente dalla Legge di stabilità 2016 che ha espressamente previsto quanto segue: " le strutture organizzate per la sosta e il pernottamento di turisti all'interno delle proprie unità da diporto ormeggiate nello specchio acqueo appositamente attrezzato, secondo i requisiti stabiliti dal Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, sentito il Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo, rientrano nelle strutture ricettive all'aria aperta".

⁶⁴⁷ La parola "turisti" è stata sostituita dalla parola "diportisti" dall'art. 10 bis del D.L. Agosto 14 agosto 2020, n. 104, così come modificato dalla legge di conversione 13 ottobre 2020, n. 126.

⁶⁴⁸ Si veda il D.M. del 6 luglio 2016.

⁶⁴⁹ D.M. 6 luglio 2016.

⁶⁵⁰ D.L. n.104/2020 articolo 10 bis dell'articolo 100

⁶⁵¹ Escludendo altresì esplicitamente "i servizi resi nell'ambito di contratti annuali o pluriennali per lo stazionamento", parole successivamente soppresse a decorrere dal 1° Gennaio 2021 dalla L.178/2020 articolo 1 comma 598.

VII - I PORTI TURISTICI ED I POSTI BARCA

ormeggiate, l'aliquota IVA ridotta del 10%⁶⁵², indipendentemente dal tipo di contratto (stagionale, annuale, pluriennale)⁶⁵³; resta invece soggetta all'aliquota IVA ordinaria la sola locazione di spazi di ormeggi per imbarcazioni.

Per i *Marina Resort* sono agevolabili ai fini IVA, non solo i servizi di accoglienza e messa a disposizione dello specchio acqueo per il pernottamento dei diportisti a bordo delle proprie imbarcazioni, ma anche i servizi strettamente accessori quali pulizia, assistenza all'ormeggio, prenotazione, vigilanza, sicurezza e addebito dei consumi.

I *Marina Resort* continueranno diversamente ad applicare l'aliquota IVA ordinaria al 22% alle altre tipologie di servizi prestate (alaggio, varo, movimentazione, lavaggi carena ecc.), che non si qualificano come accessorie alle prestazioni di accoglienza⁶⁵⁴.

VII.1.3 La concessione per la costruzione e gestione di strutture portuali

Il rapporto di concessione amministrativa che si instaura tra il demanio marittimo ed il concessionario, il più delle volte anche gestore delle strutture portuali per il diporto, può influenzare il sottostante rapporto tra gestore e diportista relativo all'utilizzo di uno specifico posto barca.

In specie molte clausole contenute nell'atto di concessione riversano la loro efficacia anche sul rapporto privatistico instaurato dal concessionario con l'utente della struttura. Ciò pur lasciando libero il concessionario di sottoscrivere con l'utente qualsiasi formulazione contrattuale legittima.

Normalmente nell'ambito dei diritti che scaturiscono dal rapporto concessorio possono individuarsi due distinte posizioni in relazione al contenuto specifico della concessione:

- l'assegnazione di un diritto di tipo obbligatorio sui beni ricevuti in concessione (il contenuto del diritto derivante dalla concessione è in tal caso assimilabile a quello del contratto di locazione);

652 Di cui al n.120 della Tabella A parte III, allegata al Decreto IVA.

653 Articolo 1, comma 598, della Legge n.178 del 2020.

654 Con risposta a interpello del 20 maggio 2021 n. 360, l'Agenzia delle Entrate ha anche chiarito che i contratti di stazionamento a terra restano soggetti ad IVA nella misura ordinaria.

- 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 con finalità turistico-ricreative di aree, pertinenze demaniali marittime e specchi acquee le quali normalmente non richiedono la costruzione di immobili (ad esempio concessioni di arenili per stabilimenti balneari) ovvero che riguardano modeste strutture già esistenti, eventualmente incamerate dallo Stato dopo la scadenza di una precedente concessione non rinnovata.

Rientrano invece nel secondo caso le concessioni per la costruzione e gestione di strutture dedicate alla nautica da diporto (porti turistici o marine) che prevedono la costituzione di un diritto di superficie per la realizzazione, da parte del concessionario, di opere sull'area demaniale costituenti strutture portuali in senso stretto ed eventualmente altri fabbricati per servizi complementari.

In questo secondo caso, a seguito della costruzione delle opere nell'ambito portuale, si costituisce una proprietà superficaria di cui è titolare il concessionario. Questi può quindi fare atti di disposizione nei confronti di terzi aventi per oggetto tali opere.

Se l'atto di concessione non prevede diversamente il concessionario può ad esempio cedere il diritto di superficie su parti delle opere portuali per un periodo non eccedente quello della concessione. Le stesse opere possono anche formare oggetto di contratti di leasing.

Ovviamente il concessionario, pur avendone la facoltà, può viceversa decidere di non cedere all'utente il diritto di superficie ma di utilizzare contratti di natura obbligatoria quali ad esempio la locazione.

Resta comunque fermo che il rapporto contrattuale tra concessionario e utente non può trasferire diritti e facoltà non ricompresi nel rapporto concessorio originario.

VII - I PORTI TURISTICI ED I POSTI BARCA

VII.1.4 I canoni per concessioni relative alla costruzione e gestione di porti turistici

Le concessioni relative alla costruzione e gestione dei porti turistici fino alla fine dell'anno 2008 sono stati assoggettati a canoni demaniali fissati nell'atto di concessione che, derivando da un rapporto di tipo contrattuale costitutivo di un diritto di superficie, si ritenevano non soggetti ad aumenti successivi.

Ben diversa natura hanno le concessioni con finalità turistico-ricreative di aree, pertinenze demaniali marittime e specchi acquei che normalmente non richiedono la costruzione di immobili (ad esempio concessioni di arenili per stabilimenti balneari) ovvero che riguardano modeste strutture spesso già esistenti.

Come si è detto in questo caso il rapporto instaurato è paragonabile a quello derivante da un contratto di locazione ed è pertanto soggetto ad aumenti da parte del demanio marittimo.

La Legge finanziaria del 2007⁶⁵⁵ ha completamente rideterminato i canoni annui per le concessioni con finalità turistico-ricreative.

Con la stessa legge i criteri di determinazione dei canoni demaniali marittimi per concessioni relative ad attività turistico-ricreative sono stati estesi anche alle concessioni relative alla costruzione e gestione di strutture dedicate alla nautica da diporto anche se già esistenti.

In tal modo sono stati parificati i canoni dovuti per due attività aventi caratteristiche completamente diverse tra di loro. Ciò ha peraltro determinato un sensibile aumento dei canoni dovuti dai concessionari di porti turistici già esistenti.⁶⁵⁶

Il Consiglio di Stato⁶⁵⁷ e il TAR della Toscana⁶⁵⁸ con propria ordinanza hanno sollevato la que-

655 L. n. 296/2006, che ha sostituito il comma 1, let. b), dell'art. 03 del D. L. 5 ottobre 1993, n. 400, convertito con modificazioni dalla legge 4 dicembre 1993, n. 494.

656 Art. 1, comma 252, della L. n. 296 del 2006, che ha introdotto il comma 3 dell'art. 03 del D.L. n. 400/1993.

657 Consiglio di Stato, ordinanza n. 2810/2012, pronunciata il 15 maggio 2012.

658 Ordinanza 8 maggio 2015 e 30 giugno 2015.

stione di costituzionalità della citata norma della Legge finanziaria 2007⁶⁵⁹ ritenendo rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità dell'art. 1, comma 252, di tale legge, nella parte in cui ridetermina il canone per le concessioni per la realizzazione e la gestione di strutture dedicate alla nautica da diporto con riferimento anche ai rapporti concessori in corso essendo in contrasto con gli articoli 3 e 41 della Costituzione.

La Corte Costituzionale⁶⁶⁰ non ha ritenuto di per sé illegittima l'estensione della normativa attinente la determinazione dei canoni demaniali prevista per le concessioni turistico ricreative anche alla portualità, ma ha comunque fissato importanti principi interpretativi ai quali il Consiglio di Stato e i TAR investiti delle controversie dovranno attenersi nelle proprie decisioni.

In particolare la Corte Costituzionale ha precisato che un'interpretazione costituzionalmente corretta impone la necessità di considerare la natura e le caratteristiche dei beni oggetto di concessione quali erano all'avvio del rapporto concessorio, nonché delle modifiche successivamente intervenute a cura e spese dell'amministrazione concedente. La Corte precisa infine che con riferimento all'aumento dei canoni tabellari deve essere esclusa l'applicabilità dei nuovi criteri commisurati al valore di mercato alle concessioni non ancora scadute che prevedano la realizzazione di impianti ed infrastrutture da parte del concessionario, ivi incluse quelle rilasciate prima del 2007.

VII.1.5 Le strutture portuali e la loro iscrizione catastale

Le strutture per la nautica da diporto, realizzate o in corso di realizzazione, vengono anzitutto censite al S.I.D. (Sistema Informativo Demanio), la cui realizzazione si è intersecata con la normativa relativa al Pubblico Demanio Marittimo. Sono tuttavia rimaste allo Stato le funzioni relative al sistema, la cui gestione sarà regolata mediante protocolli d'intesa con le Regioni. Fermo restando il rispetto dell'autonomia delle singole amministrazioni, il S.I.D., con riferimento all'iter connesso con il rilascio o rinnovo di concessio-

659 Art. 1, comma 252, della legge n. 296 del 2006.

660 Sentenza n. 29 del 10 gennaio 2017.

VII - I PORTI TURISTICI ED I POSTI BARCA

ne, prevede l'acquisizione di tutti i dati delle fasi essenziali dei procedimenti amministrativi.

Per quanto riguarda il censimento in catasto delle strutture portuali, occorre anzitutto ricordare come nell'ambito dei porti turistici possono distinguersi uno specchio acqueo riparato dal mare aperto, sia naturalmente che con opere artificiali (dighe foranee, moli frangiflutti etc.), una serie di opere a mare per l'attracco di unità da diporto e la fornitura di servizi (moli, banchine, pontili etc.) e, nella maggior parte dei casi, varie opere a terra (appartamenti, negozi, capannoni etc.) nonché opere infrastrutturali (strade, illuminazione, parcheggi etc.), il tutto normalmente insistente su aree del demanio marittimo date in concessione, salvo i limitati casi di porti di proprietà privata.

Il Ministero delle Finanze, Direzione Generale del Catasto e dei Servizi Tecnici Erariali, è intervenuto una prima volta in materia di accatastamento dei posti barca in occasione dell'ultima revisione generale della qualificazione, della classificazione e del classamento del Nuovo Catasto Edilizio Urbano⁶⁶¹, con la previsione di istituzione di una nuova categoria catastale "D/12", nella quale sarebbero dovuti essere censiti "i posti barca nei porti turistici, costituiti da ben delimitati specchi d'acqua sui quali vengono esercitati diritti reali ancorché in regime di concessione demaniale, caratterizzati dalla presenza di servizi, quali l'approdo al molo (anche di tipo galleggiante), l'allaccio per fornitura di acqua, luce, telefono oltre ad eventuali locali di deposito di uso esclusivo". Detta previsione non ha, però, trovato successiva operativa attuazione⁶⁶², per l'intervenuta anticipazione del termine di entrata in vigore della revisione generale, e conseguentemente il vigente Quadro Generale delle Categorie catastali non include la suddetta categoria catastale D/12.

L'ex Agenzia del Territorio ha successivamente precisato che, tenuto conto che l'autonomo accatastamento dei posti barca è stato previsto solo con la revisione degli estimi e del classamento, per il momento i posti barca devono essere ricompresi nella redditività complessiva delle strutture portuali di cui fanno parte e quindi nella categoria D/8 riguardante "fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività

661 Circ. Min. 14 marzo 1992, n. 5.

662 Circ. Min. 2 gennaio 1993, n. 3/1.

commerciale e non suscettibili di una destinazione diversa senza radicali trasformazioni"⁶⁶³.

L'ex Agenzia del Territorio ha fornito poi, ulteriori chiarimenti in ordine al classamento degli immobili appartenenti alla Categoria D (immobili a destinazione speciale) ed E (immobili a destinazione particolare)⁶⁶⁴. In tale sede è stato chiarito che ai porti turistici deve essere attribuita la Categoria D/8 in quanto equiparabili ai silos ed ai parcheggi, e che qualora siano distinguibili porzioni immobiliari individuali come entità autonome, ancorché presenti in un porto deputato al trasporto pubblico di persone e merci, occorre procedere al censimento di ciascuna di esse nella categoria pertinente. Solo nel caso di struttura portuale finalizzata sia al soddisfacimento di attività commerciali, sia all'ormeggio di imbarcazioni da diporto, che non possa essere articolata in più unità immobiliari, il classamento deve essere effettuato in relazione alla destinazione prevalente.

Infine, l'ex Agenzia del Territorio, ribadendo l'attribuzione dei porti turistici alla categoria D/8, ha specificato che in tale ambito rientrano i moli, le banchine, gli spazi di manovra e il parcheggio nonché gli spazi pertinenziali di servizio e gli uffici destinati alla gestione portuale, anche aventi carattere amministrativo, senza tuttavia fare alcun riferimento specifico ai posti barca (la cui redditività risulta ricompresa in quella complessiva delle strutture portuali di cui fanno parte)⁶⁶⁵.

Pertanto, ad avviso dell'ex Agenzia del Territorio, gli immobili costruiti nell'ambito del porto turistico, quali appartamenti, negozi, capannoni, garage etc., devono essere accatastati nelle categorie catastali di loro pertinenza a nulla rilevando la circostanza di insistere su area demaniale.

Per completezza di informazione va ricordato come le suddette conclusioni dell'ex Agenzia del Territorio non sono condivise da molti operatori i quali ritengono che alcune o tutte le strutture dei porti turistici rientrino non nella categoria D/8 bensì nelle categorie del gruppo E. Al riguardo si è venuto a creare un notevole contenzioso tuttora in corso.

663 Circ. Min. 14 marzo 2002, n. 13329.

664 Circ. Min. 16 maggio 2006, n. 4.

665 Agenzia del Territorio, circ. 13 aprile 2007, n. 4.

VII - I PORTI TURISTICI ED I POSTI BARCA

La tesi suddetta si basa sulla destinazione al perseguimento di una pubblica utilità a cui i beni del demanio portuale, anche nell'ambito di un uso particolare demandato ai privati, restano soggetti in forza del vincolo concessorio. Si sostiene infatti che non si possa parlare di utilizzazione del bene demaniale dal punto di vista commerciale, poiché il suo uso particolare mediante atto di concessione deve essere rivolto esclusivamente allo svolgimento delle funzioni marittime e portuali di carattere pubblico, considerato che anche in questo modo l'autorità portuale amministra i beni demaniali a lei affidati per promuovere l'attività del porto, svolgendo attività di controllo e ordinamento di tutti i servizi portuali⁶⁶⁶.

Sul tema è intervenuta anche la Legge n. 205 del 2017 (Finanziaria 2018) limitatamente ai porti di rilevanza economica nazionale e internazionale di competenza delle Autorità di sistema portuale, disponendo che a decorrere dall'1.1.2020, le banchine e le aree scoperte, adibite alle operazioni e ai servizi portuali e le connesse infrastrutture stradali e ferroviarie, nonché i depositi ivi ubicati strettamente funzionali alle citate operazioni e servizi portuali (carico, scarico, transbordo), costituiscono immobili a destinazione particolare, da censire in catasto nella categoria catastale E/1, anche se affidati in concessione a privati⁶⁶⁷. Con riferimento ai porti turistici, occorre comunque evidenziare che la stessa Legge n. 205 del 2017 ha, altresì, disposto che "...dal censimento catastale nelle categorie del gruppo E restano, comunque, escluse le strutture destinate a funzioni turistiche e da diporto..."⁶⁶⁸.

VII.1.6 Regime IMU relativo alle strutture portuali

La legge istitutiva dell'IMU⁶⁶⁹, dispone che nel

⁶⁶⁶ Si veda in tal senso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Trieste 16 gennaio 2012, n. 1 (in *GT Rivista di giurisprudenza tributaria* n. 6/2012 pag. 518).

⁶⁶⁷ Art. 1, comma 578, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205.

⁶⁶⁸ Art. 1, comma 581, della Legge 27 dicembre 2017 n. 205.

⁶⁶⁹ Il D.L. n. 201 del 6 dicembre 2011, convertito nella Legge n. 214 del 22 dicembre 2011, ha introdotto in via sperimentale il nuovo tributo. Importanti modificazioni sono state introdotte dal D. L. n.16 del 2 marzo 2012, convertito con modificazioni dalla Legge n.44 del 26 aprile 2012 e dall'art. 1, comma 380, della

caso di concessione su aree demaniali soggetto passivo dell'imposta è il concessionario, il quale è normalmente anche il gestore del porto turistico.

Pertanto il concessionario è comunque tenuto al pagamento dell'IMU sulla base della rendita globalmente attribuita o attribuibile alle singole strutture portuali da esso costruite in base ad un atto di concessione.

Il presupposto per l'applicazione dell'IMU, è il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività di impresa.

Se pertanto le strutture portuali sono accatastate in categoria D l'IMU deve essere assolta sulla base della rendita catastale attribuita. Se viceversa le strutture portuali sono accatastate, o si ritiene che dovrebbero essere accatastate, in categoria E, l'IMU non è dovuta.

Si ritiene che comunque non possano rientrare nell'ambito di applicazione dell'IMU gli specchi acquei relativi al porto e ai singoli posti barca. Essi, come si è detto, non possono neppure essere censiti catastalmente e comunque non costituiscono né fabbricato, né area fabbricabile, né terreno agricolo.

La giurisprudenza più recente, sia relativa all'accatastamento "originale", sia all'accatastamento in variante, ha stabilito il duplice principio che:

- la diga foranea non va comunque inclusa nel computo delle strutture, in quanto opera di protezione che non influisce sul valore commerciale delle strutture di ormeggio;
- la stima delle strutture deve basarsi sul "valore intrinseco" dell'immobile, che tenga cioè conto della sua effettiva redditività sulla base di condizioni specifiche di esercizio e di mercato⁶⁷⁰.

legge n. 228 del 24 Dicembre 2012.

⁶⁷⁰ Per tutte, la sentenza della Commissione Tributaria Emilia Romagna 1481/2018.

VII - I PORTI TURISTICI ED I POSTI BARCA

VII.2 CONTRATTO DI ORMEGGIO DEL POSTO BARCA

VII.2.1 Contenuto del contratto d'ormeggio

Il contratto di ormeggio del posto barca può essere utilizzato per soddisfare varie esigenze contrattuali. Trattasi invero di un contratto atipico il cui oggetto può spaziare dalla semplice messa a disposizione ed utilizzazione - in esclusiva o meno - delle strutture portuali per l'approdo, all'erogazione di vari altri servizi come ad esempio il servizio di custodia dell'imbarcazione, il diritto ad avere a disposizione lo spazio acqueo pur in assenza della barca, il diritto di usare bitte o anelli d'ormeggio o ancora il diritto di allacciarsi alle prese d'acqua e di energia elettrica o alla rete telefonica.

Il contratto di ormeggio può quindi prevedere una serie di prestazioni ed una pluralità di cause di per sé riconducibili a differenti schemi contrattuali quali la locazione (per quanto concerne la messa a disposizione di un tratto di molo o banchina e dello spazio acqueo riservato), il deposito (per quanto riguarda l'obbligo di custodia del bene che grava sul depositario), il comodato, la somministrazione (si pensi alla fornitura di acqua e di energia elettrica), etc.

Tenuto conto della natura onerosa del contratto, questo insieme di diritti o prestazioni presuppone la spettanza di un corrispettivo per il concessionario gestore del porto turistico.

Il corrispettivo può comprendere una parte relativa all'utilizzo dello specchio acqueo, mentre i corrispettivi per gli altri servizi, che possono variare nel tempo, saranno via via definiti anche in relazione alla quota effettivamente fruita ed alle spese sostenute dal gestore.

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

È uso comune che il contratto di ormeggio pluriennale abbia una durata pari al periodo della concessione. In questi casi, può avvenire che il

concessionario gestore richieda all'acquirente il pagamento anticipato di tutti i canoni periodici.

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

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

Il contratto di ormeggio non si riferisce soltanto al negozio che prevede il diritto all'uso del posto barca per tutta la durata della concessione. Si parla infatti di contratto di ormeggio anche per indicare un contratto che consente l'utilizzazione di un posto barca per un periodo di tempo più limitato (sosta di carattere stagionale o annuale) ovvero anche breve o brevissimo (sosta di un giorno o di pochi giorni durante la navigazione).

Chiaramente i contenuti giuridici e contrattuali nelle varie ipotesi sono molto diversi.

Dal punto di vista civilistico la giurisprudenza tende a considerare come "struttura minima essenziale" del contratto di ormeggio la messa a disposizione ed utilizzazione delle strutture portuali e la conseguente assegnazione di un delimitato spazio acqueo. Essa ritiene inoltre di assimilare il contratto di ormeggio che si configura, almeno in una sua parte, nel modo suddetto allo schema del contratto di locazione⁶⁷¹.

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 locazione⁶⁷², e cioè che la durata non può eccedere i trent'anni e che, in caso di stipulazione per un periodo più lungo, la

⁶⁷¹ Cfr. Cass. Ci., 21 ottobre 1994, n. 8657 e Cass. Civ., 2 agosto 2000, n. 10118.

⁶⁷² Art. 1573 del Codice Civile.

VII - I PORTI TURISTICI ED I POSTI BARCA

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.

VII.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 ordinaria, oppure con aliquota ridotta del 10% per i "Marina Resort"⁶⁷³

L'Agenzia delle Entrate⁶⁷⁴ confermando quindi l'orientamento della Corte di Giustizia⁶⁷⁵ ha ribadito che la locazione di posti barca deve essere considerata quale operazioni imponibile ai fini IVA, escludendo quindi la possibilità di qualificare tale operazioni come esente ai sensi dell'articolo 10 n. 8 del D.P.R. n. 633/1972. Secondo la Corte di Giustizia, in base al disposto delle direttive comunitarie, 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 a IVA.

⁶⁷³ Si veda paragrafo VII.2.1

⁶⁷⁴ Risoluzione Ministeriale n.1/E del 19 Gennaio 2010

⁶⁷⁵ Sentenza n. 174/06 del 25 ottobre 2007 e n. 428/02 del 3 marzo 2005

Diverso è il caso dei Marina Resort, affrontati al precedente Paragrafo VII.1.2.

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%⁶⁷⁶.

Va infine ricordata la normativa antielusiva ai fini dell'IVA prevista per l'intestazione di porti turistici o di posti barca a società di comodo.

Stabilisce il decreto IVA, analogamente a quanto previsto per la proprietà di unità da diporto, che non sono considerate attività commerciali il possesso e la gestione di complessi sportivi o ricreativi, compresi quelli destinati all'ormeggio, al ricovero e al servizio di unità da diporto da parte di società o enti, qualora la partecipazione ad essi consenta, gratuitamente o verso un corrispettivo inferiore al valore normale, il godimento, personale o familiare, dei beni e degli impianti stessi, ovvero quando tale godimento sia conseguito indirettamente dai soci o dai partecipanti alle suddette condizioni, anche attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni⁶⁷⁷.

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.

VII.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 reddito⁶⁷⁸. Essi vanno contabilizzati in base al principio di competenza⁶⁷⁹.

Pertanto nell'ipotesi di un contratto di ormeggio pluriennale, anche se il pagamento avvenga in

⁶⁷⁶ Art. 5 della Tariffa I allegata al Testo Unico dell'imposta di registro D.Lgs. 26 aprile 1986, n. 131.

⁶⁷⁷ Art. 4, comma 5, let. a), ultimo periodo, del D.P.R. 633/1972.

⁶⁷⁸ Art. 85 del T.U.I.R.

⁶⁷⁹ Artt. 56 e 109 del T.U.I.R.

VII - I PORTI TURISTICI ED I POSTI BARCA

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 portuali⁶⁸⁰ ovvero all'ammortamento finanziario trattandosi di beni devolvibili alla scadenza della concessione⁶⁸¹.

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 diporto⁶⁸².

Naturalmente non torna applicabile alcuna tassazione della rendita fondiaria se si tratta di beni immobili strumentali all'attività commerciale dell'impresa. I ricavi che derivano da tale attività costituiscono componenti positivi di reddito e sono tassabili secondo le norme proprie dell'IRRES sul reddito d'impresa.

VII.3 CESSIONE DELLA PROPRIETÀ SUPERFICIARIA

VII.3.1 Contenuto del diritto di superficie

Molto frequentemente mediante lo stesso atto di concessione intercorrente tra Demanio marittimo e concessionario gestore di un porto turistico viene a costituirsi un diritto di superficie a favore del concessionario. A volte tale diritto non è menzionato esplicitamente ma lo si desume dal contenuto dell'atto concessorio.

La Corte di Cassazione ha affermato sull'argomento che l'assetto dei diritti nascenti dalla concessione va determinato nel merito in relazione alla disciplina del singolo rapporto concessorio⁶⁸³.

La Suprema Corte ha anche evidenziato gli elementi che nell'ambito del rapporto concessorio caratterizzano la costituzione di un diritto reale. Sono ritenuti fondamentali, a tale proposito, l'esistenza

del diritto da parte del concessionario di iscrivere ipoteca sui beni realizzati e la previsione che, al termine della concessione, i beni realizzati vengano acquisiti in proprietà dallo Stato.

Una volta che l'opera oggetto della concessione sia stata realizzata, il concessionario diviene titolare di due diritti: il diritto reale di superficie in senso stretto risultante dall'atto concessorio e il diritto reale di proprietà superficaria sulle opere edificate del quale il primo diritto costituisce necessario presupposto.

Il diritto di superficie consiste infatti nel diritto concesso dal proprietario del suolo (in questo caso il Demanio marittimo) al superficario (in questo caso il concessionario gestore del porto) di erigere e mantenere al di sopra del suolo delle costruzioni (in questo caso il porto o l'approdo o l'ormeggio turistico)⁶⁸⁴ 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.

VII.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.

⁶⁸⁴ *Articoli 952, primo comma, e 953 del Codice Civile.*

⁶⁸⁰ *Art. 102 del T.U.I.R.*

⁶⁸¹ *Art. 104 del T.U.I.R.*

⁶⁸² *Si veda il Paragrafo III.3.2.*

⁶⁸³ *Sentenza 4 maggio 1998, n. 4402.*

VII - I PORTI TURISTICI ED I POSTI BARCA

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.

VII.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 secondaria⁶⁸⁵;
- qualora siano parte di una "ristrutturazione urbanistica", cioè di intervento di recupero di carattere urbanistico dell'intera zona portuale⁶⁸⁶.

Per quanto riguarda l'ipotesi di ristrutturazione urbanistica l'Agenzia delle Entrate della Liguria ha precisato⁶⁸⁷ che in linea di principio la cessione della proprietà superficaria sia di opere a mare (posti barca costituiti da un tratto di molo

⁶⁸⁵ Art. 31, lett. e), della L. 457/1978.

⁶⁸⁶ Art. 127-quinquiesdecies della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972.

⁶⁸⁷ Agenzia delle Entrate, Direzione della Liguria n. 22955 del 10 ottobre 2003.

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 costituisce 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.

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%⁶⁸⁸.

Per gli atti soggetti ad IVA, l'atto di cessione deve essere, in ogni caso, soggetto a registrazione in termine fisso, nella misura fissa di euro 200,00.

VII.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'IRRES o ad un ricavo⁶⁸⁹, se si tratta di beni destinati alla vendita, ovvero ad una plusvalenza patrimoniale⁶⁹⁰, 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).

⁶⁸⁸ Art. 5 della Tariffa, parte I, allegato A, al testo Unico Imposta di Registro (D.P.R. n. 131/1986).

⁶⁸⁹ Art. 85 del T.U.I.R.

⁶⁹⁰ Art. 86 del T.U.I.R.

VII - I PORTI TURISTICI ED I POSTI BARCA

In entrambi i casi il ricavo o la plusvalenza⁶⁹¹ costituiscono elementi positivi di reddito nello stesso esercizio in cui la cessione ha luogo.

I posti barca e gli immobili del porto turistico non ancora venduti ovvero costituenti beni strumentali essendo immobili relativi ad imprese commerciali non si considerano produttivi di reddito fondiario⁶⁹² in quanto tassati secondo le norme del reddito d'impresa previste ai fini dell'IRES⁶⁹³.

VII.4 CONTRATTO DI LOCAZIONE RELATIVO AL POSTO BARCA

VII.4.1 Contenuto del contratto di locazione del posto barca

Nell'atto di concessione tra Demanio marittimo ed il concessionario può intercorrere anziché un diritto reale di superficie, un contratto di tipo obbligatorio avente un contenuto assimilabile a quello della locazione.

In tal caso non si configura ovviamente alcuna proprietà superficaria, rimanendo invece la piena proprietà delle opere portuali al Demanio marittimo.

Conseguentemente il concessionario non potrà a sua volta trasferire la proprietà superficaria a terzi. Un altro caso di utilizzo di tale contratto può verificarsi quando, al termine del periodo di concessione, la proprietà del porto turistico torna al Demanio marittimo il quale può decidere di affittarlo ad un concessionario.

In questo caso il concessionario, se a ciò autorizzato, può soltanto sub-locare i posti barca a terzi.

Un'altra fattispecie è quella di un concessionario gestore del porto turistico che, pur avendo la proprietà superficaria dei posti barca, anziché cederli si limiti a darli in affitto a terzi.

691 Su opzione del contribuente la plusvalenza può essere rateizzata in un massimo di 5 anni se relativa ad un bene che l'impresa ha posseduto per un periodo non inferiore a tre anni, ai sensi dell'art. 87, comma 4, del T.U.I.R.

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

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

Abbiamo già visto come il contratto di ormeggio, nella sua struttura più essenziale, ricomprenda in sé anche il contenuto del contratto di locazione e come, del resto, nulla impedisca che venga stipulato un contratto di locazione separatamente dal contratto d'ormeggio. Per quanto riguarda i posti barca la stipulazione di un solo contratto di ormeggio resta naturalmente l'ipotesi più semplice e allo stesso tempo la più flessibile.

Diversa è viceversa la situazione per le opere a terra facenti parte del porto turistico, per esse ovviamente non è utilizzabile il contratto di ormeggio dovendosi invece necessariamente ricorrere al contratto di locazione.

In proposito occorre innanzi tutto distinguere tra la disciplina generale che il Codice Civile detta in materia di locazione e la disciplina prevista dalla legge speciale sugli immobili urbani ad uso non abitativo e ad uso abitativo⁶⁹⁴.

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 locazione⁶⁹⁵ 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".

VII.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%.⁶⁹⁶

694 Legge 392/1978 e successive variazioni e modificazioni.

695 Art. 1573 del Codice Civile.

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

VII - I PORTI TURISTICI ED I POSTI BARCA

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 ordinaria del 22%⁶⁹⁷.

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 indicata⁶⁹⁸.

Ai fini delle imposte dirette, la natura del titolo giuridico, in base al quale viene detenuto il posto barca, qualifica la tipologia di reddito che deriva dalla locazione stessa, vanno quindi 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 riferibile⁶⁹⁹;
- locazione da parte di un privato titolare di un diritto di utilizzo di tipo obbligatorio: in questo caso il canone percepito costituirà un reddito diverso⁷⁰⁰.

VII.5 CONCESSIONE DI APPRODI TURISTICI

VII.5.1 Contenuto del rapporto concessorio di subconcessione e di subentro

Si è già visto come un rapporto di concessione sia normalmente posto in essere per gli approdi turistici presso i porti polifunzionali gestiti dalle Autorità Portuali.⁷⁰¹

In relazione a tale rapporto l'Agenzia delle Entrate ⁶⁹⁷ La risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 1 del 19 gennaio 2010 aveva infatti chiarito che alle operazioni di locazione di posti barca è applicabile l'aliquota IVA ordinaria. Tale impostazione è stata confermata anche da ultimo dalla pronuncia della Corte di Giustizia relativa alla causa C-175/18.

⁶⁹⁸ Art. 5, comma 1, della Tariffa parte I, allegato A al Testo Unico Imposta di Registro (D.P.R. n. 131/1986).

⁶⁹⁹ Art. 36 del T.U.I.R.

⁷⁰⁰ Art. 67 del T.U.I.R.

⁷⁰¹ Si veda il Paragrafo VII.1

te aveva precisato⁷⁰², recependo l'orientamento della Corte di Cassazione⁷⁰³, che, pur svolgendo le Autorità Portuali in via prevalente funzioni preordinate al perseguimento di specifiche finalità di pubblico interesse, tuttavia esistevano attività caratterizzate da criteri e modalità proprie delle attività commerciali, tra le quali l'attività concernente il rilascio di concessioni demaniali finalizzata alla riscossione di canoni per gli approdi turistici.

In relazione a tale rapporto di concessione il legislatore con la legge finanziaria 2007⁷⁰⁴ ha successivamente riconosciuto che la natura giuridica di enti pubblici non economici delle Autorità portuali si estende anche a tale attività, ed ha provveduto altresì ad introdurre una norma di sanatoria per il passato. In tal modo sono state salvaguardate le pronunce dell'Agenzia delle Entrate, in recepimento dell'orientamento della Corte Suprema, e al tempo stesso è stato dettato un nuovo regime tributario applicabile agli atti posti in essere dal 1° gennaio 2007.

VII.5.2 Conseguenze fiscali del rapporto concessorio

Per quanto riguarda il trattamento tributario del rapporto di concessione per gli approdi nei porti polifunzionali intercorrente tra le Autorità Portuali e gli utenti diportisti, la già citata nuova disposizione della legge finanziaria 2007 ha statuito che gli atti di concessione demaniale rilasciati dalle Autorità Portuali, in ragione della natura giuridica di enti pubblici non economici delle medesime, restano assoggettati alla sola imposta proporzionale di registro ed i relativi canoni non costituiscono corrispettivi imponibili ai fini dell'IVA. E' stato inoltre stabilito che gli atti impositivi o sanzionatori fondati sull'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto ai canoni demaniali marittimi introitati dalle Autorità portuali perdono efficacia ed i relativi procedimenti tributari si estinguono.

Pertanto l'utente diportista, a fronte della concessione di approdo nei porti polifunzionali, deve corrispondere un canone assoggettato non

⁷⁰² Risoluzione n. 40/E del 16 marzo 2004.

⁷⁰³ Corte di Cassazione, sentenza n. 10097 del 25 luglio 2001.

⁷⁰⁴ Art. 1, comma 993, della legge 27 dicembre

2006, n. 296.

VII - I PORTI TURISTICI ED I POSTI BARCA

più ad IVA ed all'imposta di registro in misura fissa come precedentemente previsto⁷⁰⁵, ma alla sola imposta proporzionale di registro con l'aliquota del 2% sul valore del corrispettivo pattuito, come da regolare nota emessa dalle Autorità Portuali⁷⁰⁶.

In relazione ai casi, assai rari nella pratica, di un rapporto di sub-concessione o di subentro nella concessione tra il concessionario gestore ed i terzi, torna applicabile, in linea di principio, lo stesso trattamento fiscale previsto nel rapporto di concessione tra l'ente concedente, cioè il Demanio marittimo e il concessionario-gestore.

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

VII.6.1 Possesso di azioni della società che gestisce il porto

L'utilizzazione del posto barca può essere collegata al possesso di titoli azionari emessi dalla società concessionaria che ha assunto la gestione del porto turistico.

In questa ipotesi non si viene a configurare né un contratto d'ormeggio né alcuno degli altri contratti sopra citati. Il titolo in forza del quale il socio fruisce del posto barca assegnatogli non è un contratto di scambio bensì è lo stesso contratto di società.

Si realizza uno schema per molti aspetti analogo a quello della cosiddetta multiproprietà azionaria, caratterizzata dall'attribuzione in favore dei singoli soci del diritto di utilizzare, per una determinata frazione temporale, beni di cui la società resta proprietaria a tutti gli effetti⁷⁰⁷.

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

⁷⁰⁵ Nota Agenzia delle Entrate del 4 agosto 2005, prot. n. 138961.

⁷⁰⁶ Art. 5, allegato A, della Tariffa allegata al Testo Unico dell'Imposta di Registro (D.P.R. 131/1986).

⁷⁰⁷ Cassazione 10 maggio 1997, n. 4088, e 4 giugno 1999, n. 5494.

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 sociale⁷⁰⁸.

La nuova legge sulla nautica da diporto dedica una specifica norma a questi titoli rappresentativi del capitale di società concessionarie di porti o approdi turistici⁷⁰⁹.

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 risparmio⁷¹⁰. L'offerta di tali azioni al pubblico non costituisce quindi una sollecitazione all'investimento, soggetta alle regole di pubblicità previste dal Testo Unico delle disposizioni in materia in Intermediazione Finanziaria.

Questa norma è volta a promuovere l'utilizzo di questa forma di cartolarizzazione dei posti barca. Inoltre, la mancata inclusione nel novero degli strumenti finanziari semplifica notevolmente la procedura di collocamento per parte della società emittente.

VII.6.2 Conseguenze fiscali del godimento del posto barca tramite azioni

Il trasferimento 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 cessione⁷¹¹.

⁷⁰⁸ Così argomenta la Corte di Cassazione nella sentenza 18 aprile 2002, n. 5582.

⁷⁰⁹ Art. 12 della Legge 172/2003.

⁷¹⁰ Art. 1, comma 2, lett. a), del Testo Unico in materia di Intermediazione Finanziaria, di cui al D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58.

⁷¹¹ Art. 67, comma 1, lett. c) e c-bis), del T.U.I.R.

VII - I PORTI TURISTICI ED I POSTI BARCA

Dal punto di vista dell'IVA la cessione delle azioni costituisce un'operazione esente da IVA.⁷¹²

Come si è detto le società che gestiscono porti turistici possono essere considerate società di comodo ai fini IVA. Le prestazioni rese nei confronti dei soci, e quindi anche l'uso del posto barca, non costituiscono operazioni soggette ad IVA se rientranti nel contenuto patrimoniale delle azioni e se il corrispettivo sia inferiore al valore normale delle prestazioni stesse.

Naturalmente se la stessa società effettua anche un'attività commerciale con operazioni imponibili ad IVA, per questa parte l'imposta è applicabile regolarmente.

I soggetti nei cui confronti trovano applicazione le disposizioni citate che svolgano anche un'attività commerciale assumono la qualifica di soggetti passivi d'imposta parziali. Tale qualificazione soggettiva, comporta che il diritto alla detrazione dell'IVA può essere esercitato limita-

⁷¹² Art. 10, numero 4, del D.P.R. 633/1972.

tamente 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.⁷¹³

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 normale⁷¹⁴.

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 redditi⁷¹⁵.

⁷¹³ Ministero delle Finanze, risoluzione 8 settembre 1998, n. 137.

⁷¹⁴ Ministero delle Finanze, risoluzione 24 dicembre 2000, n. 108.

⁷¹⁵ Art. 67, comma 1, lett. I), del T.U.I.R., redditi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare, permettere.





RECENTE NORMATIVA E PRASSI DI RIFERIMENTO

RECENTE NORMATIVA E PRASSI DI RIFERIMENTO

AGENZIA DELLE ENTRATE:

- **Risposta ad istanza di interpello n. 843 del 21 Dicembre 2021** "Attestazione della condizione di navigazione in alto mare ai fini della non imponibilità in presenza di subappalto - art. 8-bis lett. e) d.P.R. n. 633/72"
- **Risposta ad istanza di interpello n. 26 del 14 Gennaio 2022** "Brexit - Trattamento IVA imbarcazione da diporto "
- **Risposta ad istanza di interpello n. 89 del 25 Febbraio 2022** "Applicazione del regime di non imponibilità alle operazioni di bunkeraggio- chiarimenti in merito alla documentazione necessaria - art. 8-bis, primo comma, decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633"
- **Risposta ad istanza di interpello N. 97 del 08 Marzo 2022 e n.120 del 17 Marzo 2022** "Non imponibilità - Dichiarazione di alto mare - Servizi di demolizione - Rettifica risposta n. 97 dell'8 marzo 2022"
- **Risposta ad istanza di interpello n. 174 del 06 Aprile 2022** "Non imponibilità IVA - Cessioni di dotazioni di bordo effettuate a favore di soggetti non aventi la qualifica di "armatori" - Cessioni all'esportazione - Articolo 8 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633 del 1972"
- **Risposta ad istanza di interpello n. 325 del 06 Giugno 2022** "Cessione di navi a un fondo comune di investimento alternativo chiuso riservato (FIA), con contestuale retro-locazione delle stesse al cedente -Trattamento ai fini dell'IVA - articolo 8-bis, comma 1, lettera a), del d.P.R.n. 633 del 1972"
- **Risposta ad istanza di interpello n. 394 del 29 Luglio 2022** "Articolo 7-sexies, comma 1, lettera e-bis), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 - Imbarcazione da diporto in costruzione - Contratto di leasing nautico stipulato nel 2022 - Consegna imbarcazione a aprile 2023 - Destinazione utilizzo intra e extra-UE -Adempimenti"
- **Circolare n.32/E del 21 Settembre 2022**

"Chiarimenti in relazione agli investimenti effettuati dai soggetti operanti nel settore della nautica da diporto ai fini della disciplina contenuta nell'articolo 1, comma 98, della legge n. 208 del 28 dicembre 2015, come da ultimo modificato dall'articolo 1, comma 175, legge 30 dicembre 2021, n. 234"

- **Risposta ad Istanza di Interpello n.568 del 22 Novembre 2022** "Iva- operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione- cessioni indirette dotazioni e provviste di bordo- Art. 8bis, primo comma lettera D, DPR 633 del 1972."

AGENZIA ADM

- **Circolare n.20/2022 del 27 Maggio 2022** "Procedure doganali e adempimenti operativi per l'introduzione di imbarcazione da diporto non unionale nel territorio doganale dell'Unione europea da sottoporre a lavori di manutenzione e refitting"
- **Allegato 71-01** "Documento giustificativo per una dichiarazione verbale di ammissione temporanea"
- **Modello T.O.R.O.**

RECENTE NORMATIVA E PRASSI DI RIFERIMENTO





La guida è aggiornata con provvedimenti e/o documenti di prassi
al giorno **31 dicembre 2022**





CONFINDUSTRIA
NAUTICA



AGENZIA
DELLE
DOGANE

Si ringraziano:

Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa
Agenzia delle Dogane
62° Salone Nautico Internazionale di Genova – Settembre 2022