

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 12/12/2016

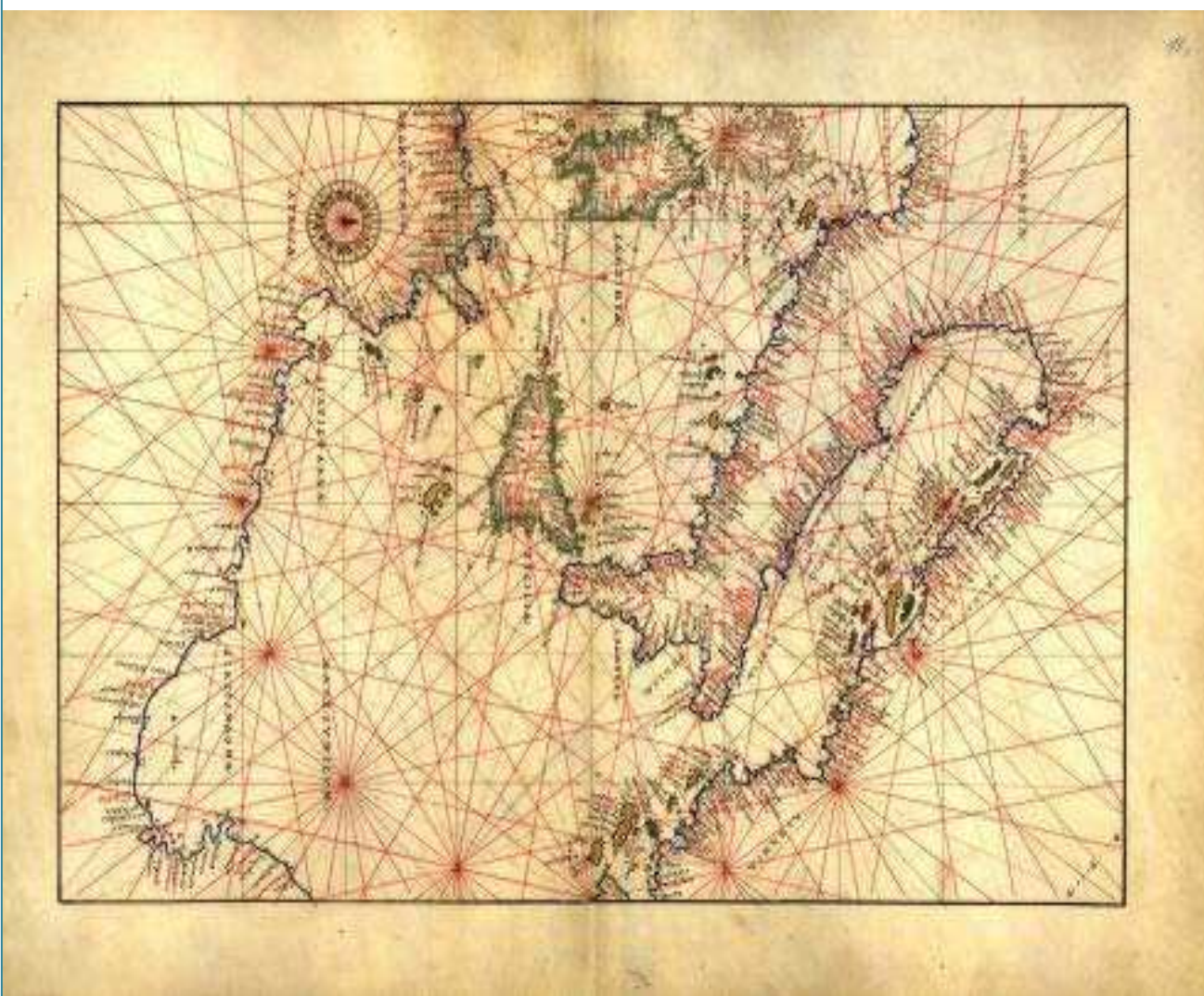
All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/38884-il-regime-fiscale-e-doganale-del-diporto-acquisto-e-gestione-dell-unit>

Autore: Pittaluga Francesco

Il regime fiscale e doganale del diporto: acquisto e gestione dell'unità

Il regime fiscale e doganale del diporto: acquisto e gestione dell'unità

Ottobre 2016



dott. Francesco F. Pittaluga

Pur garantendo la massima affidabilità riguardo al contenuto di quanto precede, l'Autore non risponde dei danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. Quanto precede rispecchia esclusivamente l'interpretazione dell'Autore, e non impegna in modo alcuno l'Amministrazione delle Dogane e dei Monopoli.

La presente opera è coperta dal diritto d'autore e come tale tutelata ai sensi della L. 633/1941. Eventuali richiami o utilizzi (anche solo parziali) della stessa in altre opere, articoli o saggi dovranno essere previamente autorizzate dall'Autore e, in ogni caso, dell'effettiva paternità della presente dovrà essere fatta menzione in nota.

La Spezia, Ottobre 2016

Ringrazio gli amici e colleghi Franco Giacché e Francesco Terlizzi per il sostegno ed i consigli datimi

LE FONTI NORMATIVE

- Convenzione di Ginevra del 18 maggio 1956 *“Convenzione doganale concernente l'importazione temporanea, per uso privato, di imbarcazioni da diporto e di aeromobili”*, resa esecutiva in Italia con legge 3 novembre 1961, n. 1553;
- Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (I.V.A.)
- Decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43 (T.U.L.D.)
- Regolamento (CEE) n. 2913/1992 del Consiglio del 12 ottobre 1992 (C.D.C.);
- Regolamento (CEE) n. 2454/1993 della Commissione del 2 luglio 1993 (D.A.C.)
- Decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (T.U.A.)
- Decreto ministeriale 16 novembre 1995, n. 577 *“Regolamento recante norme per disciplinare l'impiego dei prodotti petroliferi destinati a provviste di bordo nelle imbarcazioni in navigazione nelle acque comunitarie”*
- Legge 8 luglio 2003, 172 *“Disposizioni per il riordino della natura da diporto e del turismo nautico”*
- Decreto ministeriale 4 aprile 2005, n. 95 *“Regolamento di sicurezza recante norme tecniche per le navi destinate esclusivamente al noleggio per finalità turistiche”*;
- Decreto ministeriale 10 maggio 2005, n. 121 *“Regolamento recante l'istituzione e la disciplina dei titoli professionali del diporto”*
- Decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171 *“Codice della nautica da diporto ed attuazione della direttiva 2003/44/CE a norma dell'articolo 6 della legge 8 luglio 2003, n. 172”*
- Decreto ministeriale 16 maggio 2006 *“Approvazione del modello di dichiarazione di potenza per i motori installati nelle unità da diporto”*;
- Decreto ministeriale 29 luglio 2008, n. 146 *“Regolamento di attuazione dell'articolo 65 del decreto legislativo 18 luglio 2010, n. 171 recante il codice della nautica da diporto”*;
- Decreto ministeriale 26 febbraio 2013 *“Definizione delle modalità di comunicazioni telematiche necessarie per lo svolgimento dell'attività di noleggio occasione di unità da diporto”*;
- Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento e del Consiglio del 9 ottobre 2013 che istituisce il nuovo codice doganale unionale (C.D.U.)
- Legge 7 ottobre 2015, n. 167 *“Delega al Governo per la riforma del codice della nautica da diporto”* e del decreto legislativo 11 gennaio 2016, n. 5 *“Attuazione della direttiva 2013/53/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 20 novembre 2013, relativa alle unità da diporto e alle moto d'acqua e che abroga la direttiva 94/25/CE”*
- Regolamento delegato (UE) 2015/2446 del 24 novembre 2015 (Regolamento Delegato del C.D.U. o RD-C.D.U.)
- Regolamento di esecuzione (UE) 2015/2447 del 24 novembre 2015 (Regolamento di Esecuzione del C.D.U. o RE-C.D.U.);

- Decreto ministeriale 15 dicembre 2015, n. 225 *“Regolamento recante norme per disciplinare l'impiego dei prodotti energetici e degli oli lubrificanti nelle imbarcazioni in navigazione nelle acque marine comunitarie e nelle acque interne”*.

1. Fonti normative applicabili e nozioni generali in materia di nautica da diporto.

1.1 Le fonti applicabili, la nozione di unità da diporto e di navigazione da diporto.

Fino all'emanazione della legge 8 luglio 2003, 172¹ *“Disposizioni per il riordino della nautica da diporto e del turismo nautico”* e del decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171² *“Codice della nautica da diporto ed attuazione della direttiva 2003/44/CE a norma dell'articolo 6 della legge 8 luglio 2003, n. 172”*, la disciplina fondamentale in materia di nautica da diporto e di turismo nautico era ancora costituita dal Codice della Navigazione³ e dalla legge 11 febbraio 1971, n. 50 *“Norme sulla navigazione da diporto”*, abrogata – appunto – con l'entrata in vigore del C.N.D. (cfr. art. 66 c 1 lett. e di questo)

Nel novellato sistema normativo - successivamente arricchitosi con l'emanazione del Decreto Ministeriale 29 luglio 2008, n. 146⁴ *“Regolamento di attuazione dell'articolo 65 del decreto legislativo 18 luglio 20105, n. 171 recante il codice della nautica da diporto”*, della legge 7 ottobre 2015, n. 167⁵ *“Delega al Governo per la riforma del codice della nautica da diporto”* e del decreto legislativo 11 gennaio 2016, n. 5⁶ *“Attuazione della direttiva 2013/53/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 20 novembre 2013, relativa alle unità da diporto e alle moto d'acqua e che abroga la direttiva 94/25/CE”*, che ha in più punti modificato il C.N.D. – la gerarchia delle fonti è individuata direttamente dall'art. 1 c. 3 D. Lgs. 171/2005 in forza del quale:

“per quanto non previsto nel presente codice, in materia di navigazione da diporto si applicano le leggi, i regolamenti e gli usi di riferimento ovvero, in mancanza, le disposizioni del Codice della Navigazione ...omissis... e le relative norme attuative. Ai fini dell'applicazione delle norme del Codice della Navigazione, le imbarcazioni da diporto sono equiparate alle navi ed ai galleggianti di stazza lorda non superiore alle 10 tonnellate, se a propulsione meccanica, ed alle 25 tonnellate, in ogni altro caso, anche se l'imbarcazione supera detta stazza, fino al limite di 24 metri”.

¹ Di seguito, semplicemente “legge delega” o “L. 172/2003”.

² Di seguito, semplicemente “Codice della Nautica da Diporto” o “C.N.D.” o “D. Lgs. 171/2005”.

³ Di seguito, semplicemente “Cod. Nav.”

⁴ Di seguito, semplicemente “Regolamento di attuazione” o “Reg. att. C.N.D.” o D.M. 146/2008

⁵ Di seguito, semplicemente “nuova legge delega” o L. 171/2015;

⁶ Di seguito, semplicemente “D. Lgs. 5/2016”

In tale sistema, non solo il C.N.D. prevale sulle disposizioni del Codice della Navigazione (cosa, in sé, normale essendo il primo una *lex specialis*), ma addirittura quest'ultimo viene surclassato da ogni altra legge, regolamento ed uso di riferimento in materia di diporto: in buona sostanza, le disposizioni codicistiche così come quelle del regolamento attuativo del Cod. nav. rimangono sì in vigore, ma quali norme “di chiusura”, applicabili nel solo caso in cui le altre fonti appena citate non disciplinino *aliunde* la materia.

L'ambito oggettivo di applicazione della nuova disciplina sul diporto nautico è stabilito dall'art. 1 c. 1 del C.N.D. che vi fa rientrare:

“...omissis... la navigazione da diporto, anche se esercitata per fini commerciali mediante le unità da diporto di cui all'art. 3 del presente codice, ivi comprese le navi di cui all'art. 3 della legge 8 luglio 2003, n. 172”.

Il successivo art. 3 del D. Lgs. cit. distingue le unità da diporto in tre grandi categorie:

- ⇒ **NAVI DA DIPORTO**, con scafo di lunghezza superiore a 24 metri misurata secondo le norme armonizzate EN/ISO/DIS 8666 per la misurazione dei natanti e delle imbarcazioni da diporto⁷;
- ⇒ **IMBARCAZIONI DA DIPORTO**, con scafo di lunghezza compresa fra 10 e 24 metri mirato secondo le norme armonizzate di cui sopra;
- ⇒ **NATANTI DA DIPORTO**, ossia le unità da diporto a remi o con scafo di lunghezza inferiore a 10 metri, misurata secondo le stesse modalità sopra meglio esaminate.

Come vedremo meglio in seguito, mentre le unità e le imbarcazioni da diporto sono sovente accomunate da una disciplina identica, per quanto riguarda i natanti le diversità di trattamento normativo sono notevoli e giustificate proprio dalla loro minore “consistenza materiale”.

La nozione di “**NAVIGAZIONE DA DIPORTO**” è invece contenuta nell'art. 1 c. 2 del C.N.D. che la definisce quella:

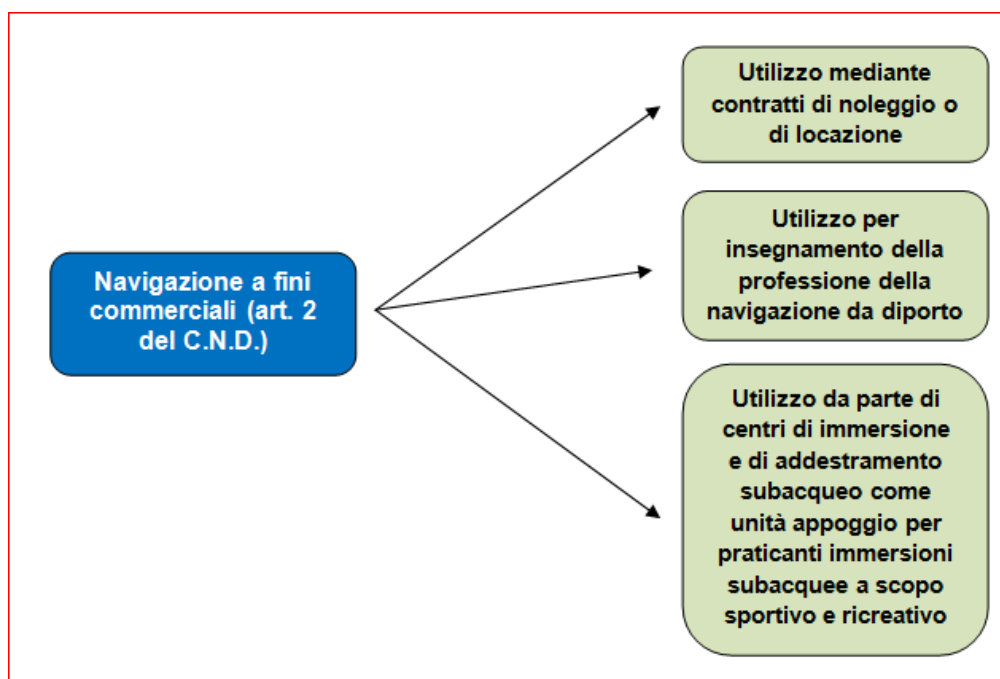
“effettuata in acque marittime ed interne a scopi sportivi o ricreativi e senza fine di lucro, nonché quella esercitata a scopi commerciali, anche mediante le navi di

⁷ La modalità di misurazione della lunghezza Lh - Length hull delle unità da diporto è quella “standard armonizzata” secondo la norma UNI EN ISO 8666 ed è quella indicata incontrovertibilmente sui certificati di marcatura CE, sulle dichiarazioni di conformità e sui manuali del proprietario

cui all'art. 3 della legge 8 luglio 2003, n. 172, ferma restando la disciplina ivi prevista”.

La nozione di “**NAVIGAZIONE A FINI COMMERCIALI**” a sua volta è desumibile dall'art. 2 del C.N.D. a mente del quale l'unità si intende utilizzata a fini commerciali quanto:

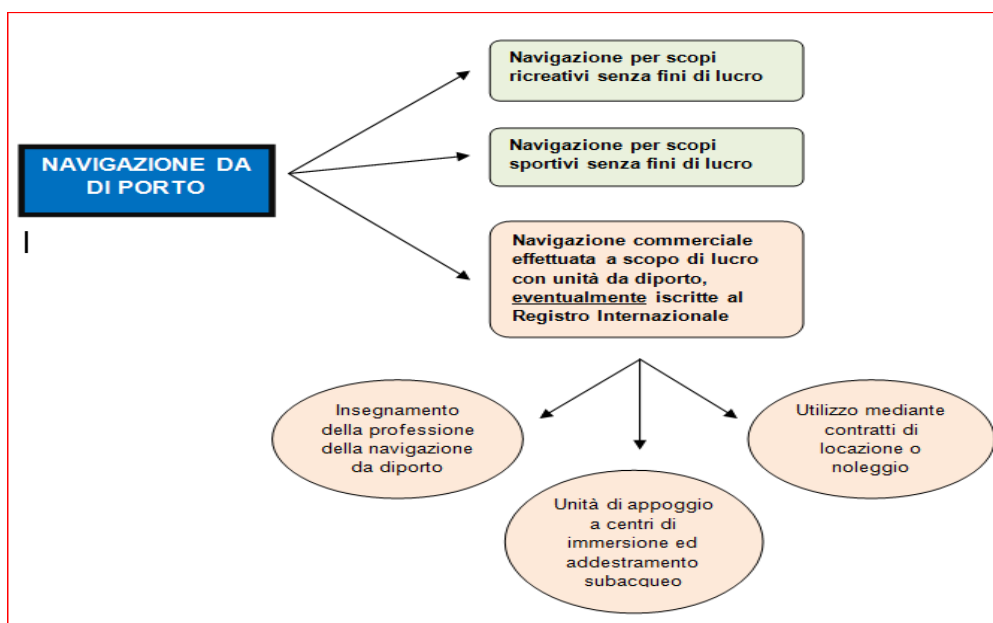
- ⇒ è oggetto di contratti di locazione o di noleggio;
- ⇒ è utilizzata per l'insegnamento della professione della navigazione da diporto;
- ⇒ è utilizzata da centri di immersione e di addestramento subacqueo come unità di appoggio per i praticanti immersioni subacquee a scopo sportivo o ricreativo.



A questo punto è necessario operare una precisazione, al fine di meglio comprendere quale sia la distinzione fra una nave commerciale *tout court* ed una nave da diporto utilizzata a fini commerciali posto che, in alcuni casi, quali ad esempio la locazione ed il noleggio, tale differenza sembra quantomeno evanescente.

In realtà, un *discrimen* è sempre presente, evidente e netto se solo si pensa al fatto che l'utilizzo a fini commerciali di una nave da diporto si ha quando l'unità, pur essendo impiegata (armata) a fine di lucro da parte delle persone che ne hanno la proprietà o la disponibilità, viene utilizzata da persone fisiche (e, trattandosi di consumatori finali, certo non potrebbe trattarsi di persone giuridiche) per una navigazione a scopi sportivi o ricreativi. Allorché tale scopo non sussiste, la navigazione non può essere considerata da diporto, con tutte le evidenti conseguenze (id est: inapplicabilità del D. Lgs. 171/2005).

Tra le unità da diporto bisogna quindi distinguere quelle che vengono utilizzate per il solo uso privato da quelle che vengono utilizzate per un uso commerciale, anche se in entrambi i casi rimane fermo il concetto che l'utilizzatore finale deve avere uno scopo sportivo o ricreativo. L'uso privato si ha quando l'unità è utilizzata direttamente dalle persone fisiche che ne hanno la disponibilità per una navigazione in acque marittime o interne a scopi sportivi o ricreativi e senza fine di lucro. L'utilizzo commerciale si ha invece quando l'unità è impiegata per fini di lucro da parte di persone fisiche o giuridiche che ne hanno la proprietà o la disponibilità, ma viene utilizzata da persone fisiche (consumatori finali) per una navigazione, in acque marittime o interne poco importa, a scopi sportivi o ricreativi⁸.



Per perimetrare l'ambito di applicazione della disciplina è richiesto il contemporaneo soddisfacimento di un requisito oggettivo (la tipologia dell'imbarcazione) e di un requisito soggettivo (la finalità dell'utilizzo), in quanto è necessario che la navigazione avvenga⁹:

- ⇒ per uno scopo sportivo o ricreativo;
- ⇒ per un scopo commerciale come definito dall'art. 2 cit., e ciò indipendentemente dal fatto che l'attività sia svolta con navi da diporto di scafo superiore a 24 metri e comunque di stazza lorda non superiore a 1.000 tonn., adibite in navigazione internazionale

⁸ NAUTICA & FISCO, IV Edizione, Agenzia delle Entrate e UCINA, p. 13.

⁹ La differenza rispetto all'abrogata previsione di cui all'art. 1 c. 2 L. 50/1971 per il quale "è navigazione da diporto quella effettuata a scopi sportivi o ricreativi dai quali esuli il fine di lucro" è fin troppo netta: lì poteva essere considerata navigazione da diporto solo quella per fine ludico/sportivo e sempre che fosse assicurata la totale assenza di fini di lucro; qui, invece, lo scopo lucrativo è ammissibile ma a condizione che sia perseguito mediante l'impiego delle navi di cui all'art. 3 della L. 172/2003.

esclusivamente al noleggio per finalità turistiche, ed iscritte al Registro Internazionale di cui all'art. 1 del D.L. 30 dicembre 1997, n. 457 *“Disposizioni urgenti per lo sviluppo del settore dei trasporti e l'incremento dell'occupazione”*.

Con tale D.L. è stato per la prima volta istituito nel nostro Paese il c.d. **REGISTRO INTERNAZIONALE**¹⁰ in cui potevano essere iscritte, a seguito di specifica autorizzazione dell'allora Ministero dei Trasporti e della Navigazione, *“le navi adibite esclusivamente a traffici commerciali internazionali”* (cfr. art. 1 c. 1 del D.L. 457/1997), con originario divieto assoluto di iscrizione per le navi da guerra, le navi di Stato in servizio non commerciale, le navi da pesca e da diporto (cfr. art. 1 c. 4 del D.L. cit.).

1.2 Il Registro Internazionale (artt. 1 e 2 del D.L. 457/1997, artt. 1 e 3 della L. 172/2003).

Il R.I. – *ab origine* istituito per l'immatricolazione delle navi mercantili impiegate in attività commerciali di trasporto marittimo di beni o persone¹¹ - è ancora diviso in tre sezioni nelle quali sono iscritte rispettivamente:

- ⇒ le navi appartenenti a soggetti (persone fisiche, giuridiche o enti) italiani o di altri Paesi della U.E. ai sensi dell'art. 143 c. 1 lett. a) del Cod. nav., ossia quelle le cui quote appartengono per oltre 12 carati ad uno di tali soggetti;
- ⇒ le navi di nuova costruzione o provenienti da registri stranieri appartenenti a soggetti non comunitari, i quali assumono direttamente l'esercizio della nave attraverso una stabile organizzazione sul territorio nazionale con gestione demandata a persona fisica o giuridica di nazionalità italiana o di altri paesi dell'Unione europea, domiciliata nel luogo di iscrizione della nave, che assume ogni responsabilità per il suo esercizio nei confronti delle autorità amministrative e dei terzi (cfr. art. 143 c. 1 lett b del Cod. nav.);
- ⇒ le navi appartenenti 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 dell'Unione europea ai sensi dell'art. 145 del Cod. nav.¹² (regime di

¹⁰ Di seguito, semplicemente “R.I.”.

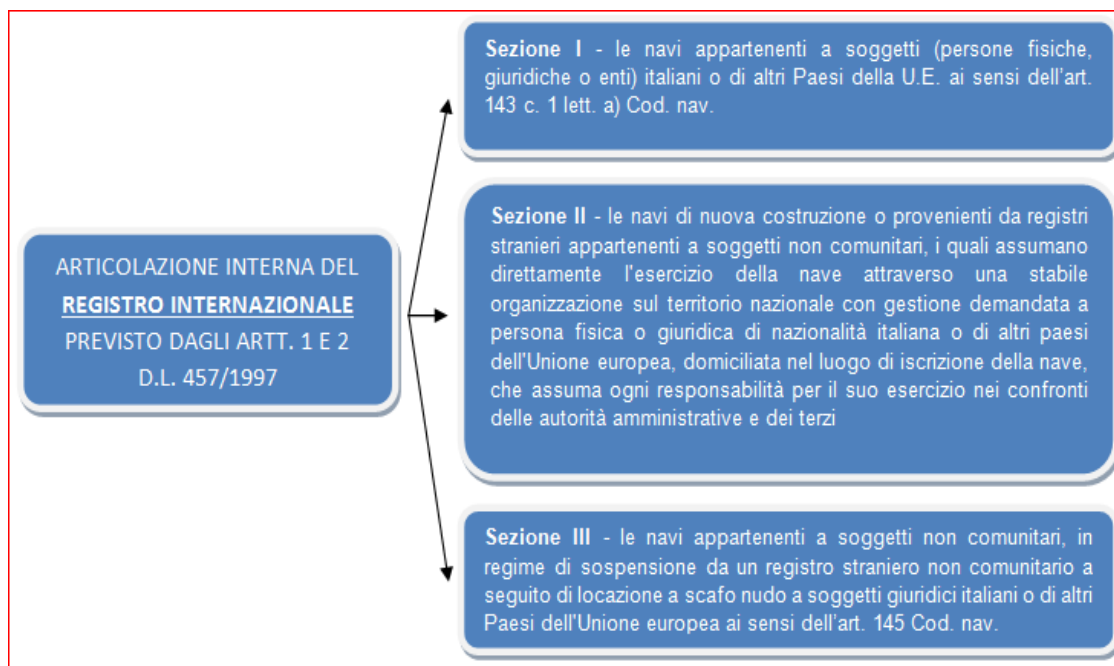
¹¹ NAUTICA & FISCO, IV Edizione, Agenzia delle Entrate e UCINA, p. 74.

¹² **Art. 145 Cod. Nav. “Navi iscritte in registri stranieri”**

1. *Non possono ottenere l'iscrizione nelle matricole o nei registri nazionali le navi che risultino già iscritte in un registro straniero.*
2. *Agli effetti degli artt. 149 e 155 Cod. nav., posso ottenere l'iscrizione in speciali registri nazionali le navi che risultino già iscritte in un registro straniero ed in regime di sospensione a seguito di locazione a scafo nudo.*
3. *Per l'istituzione dei registri speciali di cui al comma 2, per l'attuazione ed il completamento delle disposizioni in esso contenute, risetto alla riserva di cui all'art. 224 del Cod. nav., si provvede con decreto del Ministro dei Trasporti e della Navigazione”.*

"bareboat charter in" disciplinato dall'art. 28 e 29 della Legge 14.06.1989 n. 234 e dal D.P.R. 21.02.1990, n.66).

Nel R.I. non possono comunque essere iscritte le navi da guerra, le navi di Stato in servizio non commerciale, le navi da pesca ed, in origine, le unità da diporto.



Per l'iscrizione della nave all'interno del R.I., è necessaria – come detto – la preventiva autorizzazione del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, che viene rilasciata tenuto conto dei contratti collettivi sottoscritti dalle OO.SS. sindacali dei datori di lavoro e dei lavoratori.

Successivamente al rilascio di tale autorizzazione, l'ufficio competente – individuato nella Capitaneria di porto sede di Direzione Marittima prescelta - acquisita la documentazione di rito ai sensi delle disposizioni di cui agli artt. 146 e ss. Cod. Nav., procede all'iscrizione nel R.I..

In linea generale, ai sensi dell'art. 1 c. 5 del D.L. 457/1997, le navi iscritte al R.I. devono essere adibite in via esclusiva alla navigazione internazionale e soffrono il c.d. "divieto di cabotaggio"¹³ che, però, è solo tendenzialmente assoluto: infatti le navi da carico (incluse

¹³

Art. 224 Cod. Nav. "Riserva di prestazione di servizi di cabotaggio e del servizio marittimo"

1. *Il servizio di cabotaggio fra i porti della Repubblica è riservato, nei termini di cui al regolamento (CEE) n. 3577/92 del Consiglio, del 7 dicembre 1992, agli armatori comunitari che impiegano navi registrate in uno Stato membro dell'Unione europea e che battono bandiera del medesimo Stato membro, sempre che tali navi soddisfino tutti i requisiti necessari per l'ammissione al cabotaggio in detto Stato membro.*

navi traghetto, merci e miste) aventi stazza lorda superiore a 650 tonn. possono effettuare anche traffici di cabotaggio:

- ⇒ limitatamente ad un viaggio di cabotaggio mensile quando segue o precede un viaggio in provenienza o diretto verso un altro Stato, se vengono rispettati i criteri previsti dal successivo art. 2 c. 1 lett. b) e c) del D.L. cit.;
- ⇒ ovvero limitatamente a 6 viaggi mensili oppure viaggi illimitati purché singolarmente superiori alle 100 miglia marine e sempreché rispettino particolari condizioni sulla composizione dell'equipaggio¹⁴;

Come detto, l'originaria versione dell'art. 1 c. 4 del D.L. 457/1997 prevedeva il divieto *tout court* di iscrizione al R.I. delle unità da diporto; tale divieto è parzialmente caduto ad opera dell'art. 3 della L. 172/2003 che consente ora l'iscrizione anche **delle navi da diporto**:

- **con scafo di lunghezza superiore a 24 metri e comunque di stazza lorda inferiore a 1.000 tonn.;**
- **adibite in navigazione internazionale esclusivamente al noleggio per finalità turistiche.**

L'avverbio “esclusivamente” può, invero, dare luogo ad una difficoltà interpretativa in quanto non è ben chiaro se si riferisca ad una caratteristica della navigazione internazionale ovvero della finalità turistica del noleggio.

Pare ai più che sia riferibile solo alle finalità turistiche del noleggio e non anche all'attività di navigazione vera e propria che, pertanto, possa anche essere svolta all'interno del territorio nazionale (*rectius*: all'interno delle acque territoriali); invero, non pare nemmeno che l'attività *de qua* debba essere svolta “in prevalenza” in ambito internazionale, posto che nessuna disposizione prevede tale obbligo.

Sembra, infatti, conforme allo spirito della norma dover riferire l'internazionalità della navigazione alle caratteristiche intrinseche della nave da diporto, ossia alla presenza dei requisiti tecnici di sicurezza che la abilitano alla navigazione internazionale, sia che si tratti di navigazione a corto raggio (che si svolge entro 60

2. *Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano alle navi che effettuano servizio marittimo dei porti, delle rade e delle spiagge.*

¹⁴ Art. 1, comma 5, della L.30/1998 come modificato dall'art. 9, comma 5, della Legge 28 dicembre 1999, n. 522, dall'art. 34, comma 6, Legge 1° agosto 2002, n. 166, dall'art. 80, comma 44, Legge 27 dicembre 2002, n. 289 ed infine dall'art. 39, comma 14-bis, D.L. 30 settembre 2003, n. 269, nel testo integrato dalla relativa legge di conversione, con effetto a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data del 1° gennaio 2004

miglia da porti rifugio appartenenti a Stati diversi in qualsiasi tratto di mare e, se autorizzate dall'Amministrazione, entro 90 miglia da un porto rifugio su rotte sicure) sia che si tratti di navigazione normale (che si svolge fra appartenenti a Stati diversi e che si svolge in qualsiasi tratto di mare e senza alcun limite di distanza dalla costa), ai sensi di quanto previsto dall'art. 2 c. 1 del decreto ministeriale 4 aprile 2005, n. 95 *“Regolamento di sicurezza recante norme tecniche per le navi destinate esclusivamente al noleggio per finalità turistiche”*).

L'art. 3 della L. 172/2003 è stato completato proprio dal D.M. cit. il cui campo di applicazione (cfr. art. 1 c. 1) si estende a tutte le navi battenti bandiera italiana, nuove o già esistenti all'atto della sua entrata in vigore, iscritte al R.I. **ed impiegate esclusivamente in attività di noleggio nelle acque marittime per finalità turistiche** aventi le seguenti caratteristiche:

- unità a motore o a vela con scafo di lunghezza superiore a 24 metri e stazza lorda non superiore a 1.000 tonn.;
- munite di certificato di classe rilasciato da un organismo autorizzato¹⁵;
- abilitate al trasporto di passeggeri per un numero non superiore a 12, escluso l'equipaggio.

Il legislatore ha ritenuto di non superare il limite massimo di passeggeri trasportabili dalle navi commerciali per trasporto merci al fine di evitare una illecita concorrenza con le navi passeggeri propriamente dette che, comunque, sono sottoposte a maggiori e particolari controlli di sicurezza, differente regime abilitativo per il comando e conseguenti superiori oneri di gestione;

- adibite a navigazione internazionale, “normale” o “a corto raggio” che sia.

E' da sottolineare che, **per le navi da diporto aventi tali caratteristiche, l'iscrizione al R.I. non è, a termini di legge, obbligatoria rimanendo pur sempre un adempimento facoltativo**, al quale – però – sono legate conseguenze di non poco momento specie in ambito fiscale, anche se tale “favore” si è ormai molto mitigato a seguito delle intervenute evoluzioni della prassi amministrativa dell'Agenzia delle Entrate (vedi oltre) in materia di riconoscimento della non imponibilità I.V.A.; ed è proprio l'iscrizione della nave da diporto del Registro in questione a fargli assumere la denominazione di **YACHT COMMERCIALE** dovendo, invece, tutte le altre essere definite quali **PLEASURE YACHT** o

¹⁵ L'elenco è attualmente disponibile alla pagina internet del M.I.T. <http://www.mit.gov.it/mit/site.php?p=cm&o=vd&id=3265>.

PLEASURE VESSEL¹⁶ (caratteristica che, però, come vedremo, in sé non inibisce l'uso commerciale del mezzo nautico ai sensi dell'art. 1 c. 2 del C.N.D.).

Le navi da diporto iscritte al R.I. (cfr. art. 3 c. 2, 4 e 5 della L. 172/2003):

- sono sottoposte alle norme tecniche e di conduzione previste dal regolamento di sicurezza di cui al D.M. 95/2005;
- sono, di regola, armate con equipaggio minimo di due persone, oltre al comandante, di nazionalità italiana o di altro Stato membro della U.E.;

e sono esenti dal divieto di cabotaggio previsto dall'art. 1 c. 5 D.L. 457/1997 che, invece, continua a sussistere per tutte le altre navi iscritte al medesimo R.I..

1.3 L'equipaggio delle navi iscritte al Registro Internazionale.

Per quanto riguarda la composizione degli equipaggi delle navi iscritte al R.I., assistiamo ad una doppia deroga. Per comprendere meglio i termini della questione, si consideri che la disciplina fondamentale in termini di equipaggio è dettata dagli artt. 316 e ss. del Cod. nav.. In particolare, l'art. 318 dispone che:

- “1. L'equipaggio delle navi nazionali armate nei porti della Repubblica deve essere interamente composto da cittadini italiani o di altri Paesi appartenenti all'Unione europea.*
- 2. Alle disposizioni di cui al comma 1 può derogarsi attraverso accordi collettivi nazionali stipulati dalle organizzazioni sindacali dei datori di lavoro e dei lavoratori comparativamente più rappresentative a livello nazionale. Per i marittimi di nazionalità diversa da quella italiana o comunitaria, imbarcati in conformità a quanto previsto dal presente comma, non sono richiesti visto di ingresso nel territorio dello Stato, permesso di soggiorno e autorizzazione al lavoro anche quando la nave navighi nelle acque territoriali o sostì in un porto nazionale.*
- 2-bis. I certificati dei primi ufficiali di coperta non italiani, imbarcati in virtù degli accordi collettivi nazionali di cui al comma 2, sono soggetti a*

¹⁶ *“In nessun caso il possesso o l'utilizzo ai fini commerciali di una nave da diporto avente le caratteristiche suddette, obbliga l'armatore, italiano o straniero, ad iscrivere la nave nel Registro Internazionale, e ciò anche se la nave viene utilizzata mediante contratti di noleggio con finalità turistiche. Come si è detto, denominiamo <yacht commerciali> le navi che, avendo le caratteristiche sopra indicate, siano state iscritte al Registro Internazionale, mentre le navi non iscritte in tale Registro, pure in presenza delle dette caratteristiche, vengono denominate semplicemente <navi da diporto>”* (NAUTICA & FISCO, IV Edizione, Agenzia delle Entrate e UCINA, p. 76).

riconoscimento da parte dell'amministrazione competente, ai sensi dell'articolo 3 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 9 maggio 2001, n. 324.

3. *Per le navi adibite alla pesca marittima, l'autorità marittima periferica, delegata dal Ministro delle infrastrutture e dei trasporti, autorizza, previa richiesta dell'armatore, che il personale di bordo sia composto anche da cittadini extracomunitari, tranne che per la qualifica di comandante”.*

Per principio generale, l'equipaggio delle navi armate in Italia deve essere composto esclusivamente da cittadini italiani o comunitari potendosi derogare a tale regola solo attraverso la fonte contrattuale collettiva.

Una eccezione è però prevista per il caso in cui vi sia “penuria” di personale; l'art. 319 del Cod. nav., infatti, dispone che:

- “1. *Nei porti esteri della navigazione marittima o interna e nei porti nazionali ove non siano disponibili rispettivamente marittimi o personale navigante di nazionalità italiana, possono essere assunti anche stranieri in misura non superiore ad un quarto dell'intero equipaggio e per il solo tempo necessario al viaggio da compiere.*
2. *In caso di speciali esigenze, l'autorità consolare o la capitaneria di porto può autorizzare l'assunzione di stranieri in misura superiore a quella indicata nel comma precedente”.*

Per quanto attiene, invece, alle navi iscritte nel R.I. – ma diverse dalle navi da diporto – trova applicazione l'art. 2 del D.L. 457/1997 in forza del quale (c. 1):

“con accordo con le OO.SS. dei datori di lavoro e dei lavoratori del settore comparativamente più rappresentative, relativo a ciascuna nave da iscrivere o già iscritta, da depositare presso l'ufficio di iscrizione della nave, può derogarsi a quanto disposto dall'art. 318 Cod. nav.”. e (c. 1-bis, aggiunto dalla L. 88/2001) “in deroga a quanto previsto dall'art. 318 c. 1 Cod. Nav. nonché dalle disposizioni di cui al comma 1 del presente articolo, la composizione degli equipaggi delle navi di cui al comma 1 può essere determinata in conformità ad accordi sindacali nazionali stipulati dalle OO.SS. dei datori di lavoro e dei lavoratori del settore comparativamente più rappresentative a livello nazionale”.

Anche la fonte speciale, quindi, consente la deroga a quanto previsto dall'art. 318 Cod. nav. prevedendo una “doppia via”, in quanto:

- ⇒ se la deroga è prevista da un accordo contrattuale collettivo concluso con le OO.SS. comparativamente più rappresentative, è necessario che tale accordo abbia ad oggetto la

specifica unità navale iscritta o iscrivenda e sia depositato in copia presso la Capitaneria di porto di ascrizione;

- ⇒ se la deroga è prevista da un accordo contrattuale collettivo sottoscritto con le OO.SS. comparativamente più rappresentative a livello nazionale, nessun ulteriore adempimento di tipo formale è richiesto.

Inoltre, gli accordi *de quibus* non sono “liberi” nel loro contenuto in quanto devono pur sempre rispettare i criteri previsti dal medesimo art. 2 c. 1 del D.L. cit. (nel testo introdotto in sede di legge di conversione), ossia:

- a) le navi iscritte al R.I. provenienti dalle matricole e dai registri di cui agli articoli 146 e 148 del Cod. nav., alla data del 01/01/1998, o quelle ad esse assimilate per accordo con le parti sociali, saranno interamente armate con equipaggio avente i requisiti di nazionalità di cui all'art. 318 c. 1 del Cod. nav. ed imbarcheranno almeno un allievo ufficiale di coperta e un allievo ufficiale di macchina, in vigenza dei benefici di cui al D.L. 287/1995 convertito in L. 343/1995.

Qualora una di tali navi operi in acque territoriali straniere per lavori in mare, di assistenza e di rifornimento a piattaforme di perforazione o per servizi nei porti e siano per contratto obbligate dallo Stato rivierasco ad imbarcare una quota di marittimi di quella nazionalità, come previsto dall'art. 1 c. 2-bis del D.L. 457/1997 (con disposizione introdotta dalla L. 522/1999), le stesse sono armate con un numero di membri di equipaggio aventi i requisiti di cui all'art. 318 c. 1 del Cod. nav. determinato sulla base di appositi accordi stipulati fra le OO.SS. maggiormente rappresentative a livello nazionale. In sostanza, in tale ipotesi pare venire meno la possibilità di ricorrere ad una fonte pattizia di livello inferiore;

- b) le navi iscritte al R.I., provenienti da registri esteri e già locate a scafo nudo ai sensi degli artt. 28 e 29 della L. 234/1989, devono essere armate con sei membri dell'equipaggio aventi i requisiti di nazionalità di cui all'art. 318 c. 1 Cod. nav. e, tra questi, devono esservi obbligatoriamente il comandante, il primo ufficiale di coperta e il direttore di macchina. I restanti tre componenti saranno ufficiali o sottufficiali, e almeno un allievo ufficiale di macchina e un allievo ufficiale di coperta in vigenza dei benefici di cui al D.L. 287/1995 convertito in L. 343/1995.

Sulle navi inferiori alle 3.000 tonn. di stazza lorda ovvero alle 4.000 tonn. di stazza lorda convenzionale come definite sulla base dei contratti collettivi nazionali di lavoro, il numero di membri dell'equipaggio aventi i requisiti di cui all'art. 318 c. 1 cit. è di tre, tra cui obbligatoriamente il comandante;

- c) le navi iscritte al R.I. acquistate all'estero o comunque provenienti da registri esteri, nonché le navi di nuova costruzione consegnate all'armatore in data successiva al

28/02/1998 (data di entrata in vigore della L. 30/1988), sono armate con i criteri di cui alla lettera *b*). Ulteriori membri dell'equipaggio aventi i requisiti di nazionalità di cui all'art. 318 c. 1 del Cod. nav. possono essere determinati fra le parti sociali mediante gli accordi sindacali di cui al presente comma;

- d*) le navi di cui alle lettere *b*) e *c*) possono inoltre essere armate per la quota di lavoratori comuni, in via prioritaria, con personale italiano assunto con contratto di formazione e lavoro ai sensi del D.L. 726/1984 convertito in L. 863/1984 e, in mancanza di questo, con personale non avente i requisiti di cui al comma 1 dell'art. 318 del Cod. nav..

Le disposizioni sopra viste, costituenti eccezione all'art. 318 del Cod. nav., come detto, valgono solo per quelle navi iscritte al R.I. diverse dalle navi da diporto. Per queste ultime trova applicazione l'art. 3 c. 4 della L. 172/2003 a mente del quale “***sono armate di norma con equipaggio di due persone, più il comandante, di nazionalità italiana o di altro Stato membro della U.E.. Qualora lo ritenga necessario, il comandante può aggiungere all'equipaggio componenti di altra nazionalità*”.**

2. La pubblicità, i documenti e l'armamento delle unità da diporto.

2.1 Il regime di pubblicità delle unità da diporto.

2.1.a) Le diverse tipologie di pubblicità previste dall'ordinamento giuridico italiano.

Le navi e le imbarcazioni da diporto (ma non i natanti) sono beni mobili registrati e, come tali, sono soggetti a particolari forme di pubblicità che, per quanto qui attiene, sono disciplinate dal C.N.D. e, in particolare, dagli artt. 15 e ss.. Per i natanti non è invece prevista alcuna forma di pubblicità, salvo il caso in cui sia la parte stessa a richiederne l'immatricolazione e, dunque, a "trattarli" come imbarcazioni da diporto.

Un regime pubblicitario era già previsto dalla previgente L. 50/1978 ma, in sede di conferimento della delega legislativa al Governo (cfr. art. 6 . 1 lett a della L. 172/2003), il Parlamento decise di vincolarne l'esercizio alla necessità di conseguire la:

“semplificazione e snellimento del procedimento di iscrizione e di trascrizione nei registri delle imbarcazioni e delle navi da diporto e delle procedure attinenti al rilascio ed al rinnovo dei certificati di sicurezza nonché all'istituzione dei registri nazionali”.

Prima di iniziare l'esame delle singole disposizioni in materia, occorre rammentare che, nell'ordinamento italiano, le forme di pubblicità relative a beni immobili o beni mobili registrati possono essere di tre distinte tipologie, differenti in ragione degli effetti che ne derivano. Si conosce, infatti:

⇒ la **PUBBLICITÀ NOTIZIA**, in cui gli adempimenti richiesti hanno quale unico fine quello di assicurare la loro conoscibilità legale da parte di terzi dei fatti oggetto di pubblicità, ma non di renderli *ex se* a loro opponibili.

Da ciò deriva che, qualora si renda necessario opporre ad un terzo l'esistenza di un fatto giuridico, non sarà sufficiente dimostrare il corretto adempimento degli oneri pubblicitari ma dovrà essere data la prova, eventualmente anche presuntiva, dell'effettiva conoscenza del fatto giuridico da parte del terzo;

⇒ la **PUBBLICITÀ DICHIARATIVA**, il cui scopo è quello di rendere opponibili ai terzi i fatti giuridici per i quali siano state correttamente adempiute le prescritte formalità pubblicitarie.

L'inosservanza di tali disposizioni, che costituisce non tanto un dovere (in quanto non incide sulla validità o l'efficacia del negozio giuridico sottostante) ma un onere¹⁷, determina l'inopponibilità dei fatti non registrati ai terzi a meno che non si riesca a dimostrare che questi ne erano comunque a conoscenza.

Viceversa, il corretto adempimento dei prescritti oneri pubblicitari determina *tout court* l'opponibilità del fatto ai terzi, e ciò indipendentemente dalla prova dell'effettiva conoscenza da parte loro, ed anzi impedendo loro di fornire prova contraria;

- ⇒ la **PUBBLICITÀ COSTITUTIVA**, che si caratterizza per il fatto di incidere direttamente sull'efficacia dell'atto anche *inter partes*. In sostanza, a differenza della precedente, avente come unico scopo quello di rendere opponibile a terzi un fatto giuridico, quella costituita ha come fine principale quello di rendere efficace il negozio giuridico e – quale effetto mediato – di renderlo contestualmente opponibile ai terzi i quali, pertanto, dalla data di trascrizione o di iscrizione, non potranno dimostrare di non averne avuto conoscenza.

A differenza della pubblicità dichiarativa, quella costitutiva – attualmente prevista dall'ordinamento giuridico italiano in relazione alla pubblicità immobiliare delle regioni ancora dotate del c.d. “sistema tavolare” di derivazione asburgica o al regime pubblicitario delle ipoteche o, ancora, all'iscrizione al Registro Imprese delle società di capitali – non costituisce un semplice onere quanto un vero e proprio obbligo per le parti contrattuali in quanto, in mancanza, i negozi fra di loro intercorrenti (pur validi dal punto di vista civilistico) non sono suscettibili di dispiegare efficacia.

2.1.b) Aspetti generali della pubblicità navale.

Fatti questi brevissimi (e si spera non tediosi) richiami alla disciplina della pubblicità legale, possiamo ad esaminare le disposizioni del D. Lgs. 171/2005 significando che, a parere di chi scrive, se tali forme pubblicitarie hanno nella assoluta maggioranza dei casi una valenza meramente dichiarativa, nei confronti del Fisco – e per quanto riguarda, nello specifico, gli yacht commerciali o le unità ad uso commerciale - si può ben dire che alcune di esse abbiano una valenza “paracostitutiva” stante la totale inopponibilità all'Amministrazione fiscale di taluni fatti non correttamente pubblicizzati (come, ad esempio, la mancata annotazione dell'utilizzo commerciale dell'unità da diporto).

In linea generale, si può dire che per navi ed imbarcazioni da diporto è obbligatoria l'iscrizione in appositi pubblici registri (cosiddetta “**immatricolazione**”)¹⁸ di tutti gli atti costitutivi, traslativi o estintivi della proprietà o di altri diritti reali.

¹⁷ Salva eventuale comminatoria di sanzioni di tipo amministrativo derivanti dal mancato adempimento di tale onere.

¹⁸ NAUTICA & FISCO, IV Edizione, Agenzia delle Entrate e UCINA, p. 16

L'art. 15 del C.N.D. prevede infatti che:

- ⇒ le **NAVI DA DIPORTO**¹⁹ siano iscritte in registri²⁰ tenuti esclusivamente dalle Capitanerie di porto (Compamare). In questo caso, alla nave viene dato un numero di immatricolazione preceduto dalla sigla dell'ufficio di iscrizione e seguito dalla lettera "**ND**" (cfr. art. 19 c. 1 del Reg. att. C.N.D.)²¹;
- ⇒ le **IMBARCAZIONI DA DIPORTO**²² siano iscritte in registri²³ tenuti:
- dalle Capitanerie di porto (Compamare) o dagli Uffici circondariali marittimi (Circomare). In questo caso, all'imbarcazione viene assegnato un numero di immatricolazione preceduto dalla sigla dell'ufficio di iscrizione e seguito dalla lettera "**D**" (cfr. art. 19 c. 1 del Reg. att. C.N.D.)²⁴;
 - dagli uffici provinciali del Dipartimento dei Trasporti Terrestri autorizzati dal Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti ossia, secondo la previsione di cui all'art. 4 del Reg. att. C.N.D., gli Uffici della Motorizzazione Civile individuati nell'art. 5 del D.P.C.M. 05/07/2006.

In questo caso, all'imbarcazione viene assegnato un numero di immatricolazione preceduto dalla lettera "**N**" e seguito dalla sigla della provincia di iscrizione (cfr. art. 19 c. 2 del Reg. att. C.N.D.)²⁵.

¹⁹ Unità con scafo di lunghezza superiore a 24 metri misurata secondo le norme armonizzate EN/ISO/DIS 8666 per la misurazione dei natanti e delle imbarcazioni da diporto.

²⁰ Registro delle navi da diporto o R.N.D..

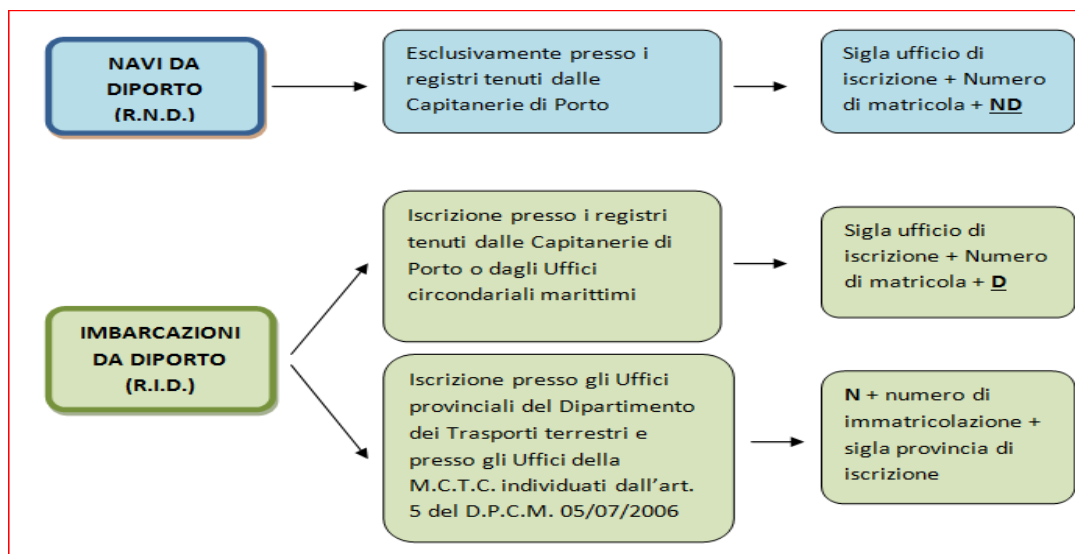
²¹ Ad esempio, GE1156ND.

²² Unità con scafo di lunghezza compresa fra 10 e 24 metri misurato secondo le norme armonizzate di cui sopra.

²³ Registro delle imbarcazioni da diporto o R.I.D..

²⁴ Ad esempio, GE0659D.

²⁵ Ad esempio, N0687GE.



Il successivo art. 17 del C.N.D. prevede che:

*“per gli effetti previsti dal codice civile [ossia la pubblicità dichiarativa, n.d.r.], gli atti costitutivi, traslativi o estintivi della proprietà o di altri diritti reali su unità da diporto soggette ad iscrizione ai sensi del presente decreto legislativo sono resi pubblici, su richiesta avanzata dall'interessato, **entro sessanta giorni dalla data dell'atto, mediante trascrizione nei rispettivi registri di iscrizione ed annotazione sulla licenza di navigazione.**”*

Tale disposizione è confermata dall'art. 9 del Reg. att. del C.N.D. in forza del quale:

“le domande e gli atti [diversi dal rinnovo della licenza di navigazione, n.d.r.] per i quali il codice civile richiede la trascrizione sono resi pubblici mediante trascrizione nei registri delle unità ed annotazione sulla relativa licenza di navigazione”.

Tale previsione normativa:

⇒ da un lato, perimetra gli atti soggetti a pubblicità, elencando testualmente tutti gli atti “costitutivi, traslativi o estintivi della proprietà o di altri diritti reali su unità da diporto soggette ad iscrizione”.

Nondimeno, la stessa non è esaustiva in quanto, come vedremo, sono soggetti a pubblicità anche altri atti non afferenti ad un diritto reale ma, piuttosto, ad un diritto di uso su cosa altrui piuttosto che ad una semplice modalità di utilizzo dell'unità da diporto.

Infatti:

- ai sensi dell'art. 16 del C.N.D., **per le unità da diporto** (tutte, ivi comprese le imbarcazioni che, come detto, non possono essere iscritte al R.I. di cui all'art. 1 del D.L. 457/1997) **utilizzate a titolo di locazione finanziaria con facoltà di acquisto**, l'iscrizione avviene a nome del locatore con specifica annotazione, sia sul registro di iscrizione sia sulla licenza di navigazione, del nominativo dell'utilizzatore e della scadenza del relativo contratto;
- ai sensi dell'art. 2 c. 2 del C.N.D., **l'utilizzazione a fini commerciali delle navi e delle imbarcazioni da diporto deve essere annotata nei relativi registri di iscrizione** (R.N.D. o R.I.D.) con 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 Imprese tenuto dalla competente C.C.I.A.A.. Anche in questo caso, gli estremi della annotazione devono essere riportati sulla licenza di navigazione.

In questo caso, la forma di pubblicità scelta dal legislatore non è l'iscrizione ma la semplice **annotazione** che, comunque, ha una efficacia del tutto particolare specie nei confronti del Fisco in quanto è una delle condizioni essenziali per potere fruire di alcune condizioni di favore previste dalle vigenti disposizioni per il settore del diporto.

Si deve anche rammentare che, ai sensi dell'art. 2 c. 4 del C.N.D., **le unità da diporto utilizzate a fini commerciali “possono essere utilizzate esclusivamente per le attività a cui sono adibite”**, con la conseguenza che una violazione di tale precetto può comportare la cancellazione dell'annotazione (con tutte le conseguenze che ne derivano in tema di benefici fiscali) oltre all'applicazione della sanzione amministrativa di cui all'art. 55 del C.N.D. di importo compreso fra € 2.066,00 ed € 8.263,00²⁶.

²⁶

“L'art. 2 del codice della nautica da diporto prevede l'impiego di unità da diporto in virtù di contratti di locazione e noleggio quale utilizzo a fini commerciali. Uguale destinazione è poi riservata ad unità da diporto utilizzate per l'insegnamento professionale della navigazione da diporto. L'inquadramento giuridico dell'impiego di unità da diporto a fini di insegnamento in forza di contratti di locazione deve effettuarsi alla luce dell'art. 1, comma 3 del codice della nautica da diporto, in base al quale, in materia di navigazione da diporto, si applicano per quanto non previsto da detto codice, le leggi, i regolamenti gli usi di riferimento ovvero, in mancanza, le disposizioni del codice della navigazione. In virtù di ciò, il contratto di locazione di unità da diporto trova la sua principale disciplina nel Capo I del titolo III del codice della nautica da diporto. La definizione contenuta nell'articolo 42 del codice conferisce la detenzione dell'unità da diporto al conduttore che ne esercita la navigazione e ne assume la responsabilità e i rischi. Tale soggetto, ove il contratto di locazione lo preveda espressamente, può impiegare la stessa unità per un ulteriore uso commerciale, cioè, l'insegnamento della navigazione. Il conduttore è, pertanto, soggetto legittimato ad esercitare la navigazione(attività propria

La medesima sanzione si applica a chi fa un uso commerciale di unità da diporto senza avere proceduto alle annotazioni indicate dal art. 2 c. 2 cit.²⁷.

Ancora, ai sensi dell'art. 2 c. 3 del C.N.D., qualora oggetto di utilizzo a fini commerciali siano unità da diporto battenti bandiera di un Paese U.E. o extra U.E., l'esercente è tenuto a presentare alla Capitaneria di porto (o, in caso di navigazione interna, all'autorità marittima) competente sul luogo in cui l'unità abitualmente staziona una **dichiarazione** riportante indicazione delle caratteristiche dell'unità, del 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. Una copia di tale dichiarazione (che, chiaramente, non può essere oggetto di pubblicità trattandosi di unità non immatricolate in Italia) deve sempre essere tenuta a bordo ed esibita in caso di controlli.

La mancata presentazione di essa è punita in via amministrativa ai sensi del già citato art. 55 del C.N.D. con una sanzione di importo compreso fra € 2.066,00 ed €

dell'armatore) e nel caso in esame ad adibire l'imbarcazione ad ulteriore attività commerciale assumendosene ope legis la responsabilità e i rischi. I motivi su esposti portano, quindi, a ritenere non necessaria ai fini dell'annotazione nei registri di iscrizione la dichiarazione di armatore del conduttore, soluzione che è, peraltro, rispondente ai principi di semplificazione e snellimento dell'azione amministrativa, ispiratori del codice della nautica da diporto” (Ministero dei Trasporti, prot. n. 1268 del 31/05/2006).

“Si è concordato con l'interpretazione del Comando Generale sulla possibilità di esercitare con l'unità da diporto le attività commerciali individuate nei punti a) b) c) dell'art. 2 comma 1. Resta fermo l'impedimento esclusivamente per le unità adibite a noleggio o locazione di essere adibite alla navigazione da diporto. In merito alla possibilità di utilizzare per l'insegnamento della navigazione da diporto unità locate da soggetti terzi si precisa quanto segue. Il contratto di locazione di unità da diporto trova la sua principale disciplina nel Capo I del titolo III del codice della nautica da diporto. La definizione contenuta nell'articolo 42 del codice conferisce la detenzione dell'unità da diporto al conduttore che ne esercita la navigazione e ne assume la responsabilità e i rischi. Tale soggetto, ove il contratto di locazione lo preveda espressamente, può impiegare la stessa unità per un ulteriore uso commerciale, cioè, l'insegnamento della navigazione. Il conduttore è, pertanto, soggetto legittimato ad esercitare la navigazione (attività propria dell'armatore) e nel caso in esame ad adibire l'imbarcazione ad ulteriore attività commerciale assumendosene ope legis la responsabilità e i rischi. Codesti uffici provvederanno all'annotazione nei registri di iscrizione del nominativo del conduttore senza ulteriori formalità” (Ministero dei Trasporti, prot. n. 2531 del 17/07/2006).

²⁷

“In tema di navigazione, chiunque esercita le attività di locazione, noleggio, appoggio per le immersioni subacquee ed insegnamento della navigazione da diporto senza l'osservanza delle formalità previste dalla legge, ovvero utilizza imbarcazioni da diporto per attività diverse da quelle a cui sono adibite, è punito con sanzione amministrativa pecuniaria. Tale disciplina non trova applicazione per i semplici natanti” (Tribunale di Palermo, Sez. V, 30/03/2015).

8.263,00; la mancata tenuta a bordo di copia della dichiarazione regolarmente presentata, invece, trova punizione nell'art. 53 c. 4 del C.N.D. con una sanzione amministrativa di importo compreso fra € 50,00 ed € 500,00;

- ⇒ dall'altro, individua le forme di pubblicità che non si risolvono esclusivamente nell'annotazione dell'atto nei registri tenuti presso gli uffici pubblici sopra indicati ma si sostanziano anche nell'annotazione dello stesso sulla licenza di navigazione, di tal che la mancanza di tale secondo adempimento determina l'inopponibilità ai terzi della pubblicità eventualmente richiesta (e solo parzialmente assolta).

2.1.c) Aspetti peculiari della pubblicità navale: l'immatricolazione delle navi e delle imbarcazioni da diporto.

Per quanto riguarda le formalità amministrative per mezzo delle quali viene assicurata la pubblicità in parola, l'art. 3 c. 1 del Reg. att. C.N.D. prevede che per l'iscrizione nei R.N.D., il proprietario deve presentare alla competente Autorità (come, come abbiamo visto, è soltanto la Capitaneria di porto):

- a) il titolo di proprietà, in una delle forme previste dall'art. 2657 c.c. (ossia atto pubblico o scrittura privata autenticata) o, in caso di acquisto *mortis causa*, dall'art. 2648 c.c. o la dichiarazione di successione. In alternativa a questi, qualora si tratti di una nave da diporto appena costruita, può essere prestato l'estratto del registro delle navi in costruzione (vedi oltre).

Qualora l'istante sia il proprietario di una nave già iscritta nei registri di uno Stato membro della U.E., in luogo del titolo di proprietà (cfr. art. 3 c. 2 del Reg. att. C.N.D.) è sufficiente la presentazione di un certificato di cancellazione dal registro comunitario da cui però risultino le generalità del proprietario stesso e degli elementi necessari per l'individuazione dell'unità;

- b) in alternativa ad esso, l'estratto del registro navi in costruzione ed il certificato di stazza;
- c) laddove si tratti di una nave da diporto già di nazionalità estera, il certificato di cancellazione dal registro straniero che, come detto, se integrato delle informazioni inerenti le generalità del proprietario e comunque necessarie per l'identificazione univoca della nave, terrà anche luogo del titolo di proprietà di cui alla precedente lettera a).

Se la nave da diporto è utilizzata a titolo di locazione finanziaria con facoltà di acquisto, l'immatricolazione avviene a nome del locatore con specifica annotazione sul registro e sulla licenza di navigazione del nominativo dell'utilizzatore e della scadenza del contratto (cfr. art. 16 del C.N.D.).

Qualora oggetto di iscrizione nel R.I.D. è una **imbarcazione da diporto**, l'art. 19 del C.N.D. prevede la presentazione, da parte del proprietario, dei seguenti documenti:

- a) il titolo di proprietà, in una delle forme previste dall'art. 2657 c.c. o, in caso di acquisto *mortis causa*, dall'art. 2648 c.c. o la dichiarazione di successione ovvero anche una dichiarazione dell'alienante con sottoscrizione autenticata o la fattura di vendita con firma, per quietanza, dell'alienante ed autenticata nelle forme di legge (cfr. art. 10 del Reg. att. C.N.D.).

Se l'istante è il proprietario di una imbarcazione da diporto già iscritta nei registri di uno Stato membro della U.E., in luogo del titolo di proprietà (cfr. art. 19 c. 3 del C.N.D.) è sufficiente la presentazione di un certificato di cancellazione dal registro comunitario da cui devono risultare le generalità del proprietario e tutti gli elementi necessari per individuare l'unità;

- b) la dichiarazione di conformità CE rilasciata dal costruttore o da un suo mandatario stabilito nel territorio comunitario unitamente ad una attestazione CE del tipo, se prevista, rilasciata da un organismo notificato.

In particolare, le unità da diporto per le quali viene rilasciata la certificazione CE sono classificate in base alla categoria di progettazione che indica i requisiti di sicurezza e le condizioni meteo-marine per le quali l'unità è stata progettata²⁸:

Categoria	Forza del vento	Altezza onde
A	superiore a 8 (scala Beaufort)	superiori a 4 metri
B	max 8 (scala Beaufort)	max fino 4 metri
C	max 6 (scala Beaufort)	max fino 2 metri
D	max 4 (scala Beaufort)	max fino 0,3 metri

- c) la dichiarazione di potenza del motore o dei motori entro bordo installati;
- d) per le sole imbarcazioni provenienti da uno Stato membro della U.E. e munite di marcatura CE, oltre ai documenti di cui sopra, deve essere presentato:
- il certificato di cancellazione dal precedente registro di iscrizione che, se riporta i dati tecnici dell'imbarcazione, sostituisce la documentazione tecnica sopra vista;
 - nel caso in cui la legislazione dello Stato membro di provenienza non preveda l'iscrizione nei registri, in luogo del certificato di cancellazione deve essere

²⁸ Vademecum del leasing nautico, UCINA e COMANDO GENERALE CAPITANERIE DI PORTO, Ottobre 2010, p. 21.

prodotta una dichiarazione (si ritiene sostitutiva dell'atto notorio) del proprietario dell'unità o del suo legale rappresentante.

Qualora l'imbarcazione proveniente da un altro Stato membro della U.E. non sia munita della marcatura CE, la documentazione tecnica sopra citata viene sostituita da una attestazione di idoneità rilasciata da un organismo tecnico riconosciuto ai sensi del D. Lgs. 14 giugno 2011, n. 104.

Come per le navi da diporto, anche in questo caso se l'imbarcazione viene utilizzata a titolo di locazione finanziaria con facoltà di acquisto, l'iscrizione nel R.I.D. è effettuata a nome del locatore con annotazione sul registro e sulla licenza di navigazione del nominativo dell'utilizzatore e della scadenza del contratto (cfr. art. 16 del C.N.D.).

Per le sole imbarcazioni da diporto è poi prevista (cfr. art. 15 c. 3 del C.N.D.) la **possibilità di "autocostruzione"** da parte del proprietario senza ausili di alcuna impresa, cantiere o costruttore professionale. In tale caso, all'evidenza il proprietario non disporrà di alcun *titulus* per ottenere l'immatricolazione nel R.I.D. e, proprio per superare tale *impasse*, il legislatore ha previsto che si possa procedere previa presentazione:

- ⇒ di una dichiarazione sostitutiva dell'atto notorio, con sottoscrizione autenticata nelle forme di legge, corredata della documentazione fiscale attestante l'acquisto dei materiali utilizzati per la costruzione (cfr. art. 5 c. 1 del Reg. att. C.N.D.);
- ⇒ dell'attestazione di idoneità rilasciata da un organismo tecnico riconosciuto ai sensi del D. Lgs. 14 giugno 2011, n. 104.

Per le "imbarcazioni autocostruite" è però sancito un vincolo di indisponibilità in quanto, per il periodo di cinque anni dalla data di iscrizione, non possono essere immesse sul mercato (in sostanza, ne è vietata la cessione se non *mortis causa*) e, comunque, anche dopo tale periodo, la disponibilità è subordinata all'espletamento delle procedure necessarie per la valutazione di conformità CE.

Nel caso in cui il soggetto richiedente sia uno straniero o una società estera che intende ottenere o mantenere l'iscrizione di una unità di sua proprietà nel R.N.D. o nel R.I.D., qualora sia sfornito di domicilio in Italia dovrà provvedere ad eleggerlo²⁹ (cfr. art. 18 c. 1 del C.N.D.):

²⁹ E' *ope legis* previsto, e ciò al fine di evitare "faintendimenti" specie dal punto di vista dell'applicazione della disciplina fiscale, che la semplice elezione di domicilio come sopra operata **non costituisca stabile organizzazione in Italia della società estera** e, nei confronti dell'Autorità marittima, non costituisce nomina a raccomandatario marittimo (cfr. art. 18 c. 2 del C.N.D.).

Sul punto "*La circostanza che l'elezione di domicilio non costituisca stabile organizzazione in Italia della società estera assume rilevante importanza per i soggetti stranieri in quanto non*

- ⇒ presso l'autorità consolare dello Stato al quale appartiene nei modi e nelle forme previsti dalla legislazione di tale Stato;
- ⇒ ovvero presso un proprio rappresentante che abbia domicilio in Italia;

affinché ad esso le Autorità marittime o della navigazione interna possano rivolgersi in caso di comunicazioni inerenti l'unità iscritta.

Sempre per i medesimi fini “agevolatori” è previsto (art. 18 c. 3 del C.N.D.) per i cittadini italiani residenti all'estero che intendono iscrivere o mantenere l'iscrizione delle unità da diporto di loro proprietà all'interno dei registri tenuti ai sensi dell'art. 15, la nomina di un rappresentante domiciliato in Italia ed al quale l'Autorità marittima possa rivolgersi in caso di necessità.

2.1.d) Aspetti peculiari della pubblicità navale: il trasferimento dell'iscrizione e la cancellazione dai registri.

Nel corso della “vita” dell'unità è possibile (anzi, è probabile) che si debba procedere a numerose modifiche dell'immatricolazione, sia per l'intervento cambio del soggetto proprietario sia – con pari frequenza – per trasferimento dell'ufficio di iscrizione o per definitiva cancellazione dai registri.

Tale peculiare aspetto è governato dall'art. 21 del C.N.D. in forza del quale:

- ⇒ il trasferimento ad un altro ufficio dell'iscrizione dell'unità così come delle eventuali trascrizioni a suo carico è subordinata alla presentazione, da parte del proprietario o di un suo rappresentante, di apposita domanda all'ufficio di attuale iscrizione;
- ⇒ la definitiva cancellazione dell'unità dal R.N.D./R.I.D. di iscrizione può essere richiesta solo per:
 - vendita o trasferimento all'estero;
 - demolizione;

obbliga coloro che intendano fare battere bandiera italiana alla propria unità da diporto a sottostare a tutte le prescrizioni previste dalla legge civile e tributaria in presenza di una stabile organizzazione. Si ricorda infatti che, ai fini delle imposte dirette, non è tassabile il reddito d'impresa che sia prodotto in Italia da un soggetto non residente e non avente una stabile organizzazione nel territorio dello Stato. Naturalmente nulla impedisce che lo stesso soggetto sia anche nominato rappresentante fiscale” (NAUTICA & FISCO, IV Edizione, Agenzia delle Entrate e UCINA, p. 18)

- passaggio dalla categoria delle imbarcazioni a quella dei natanti da diporto;
- passaggio ad altro registro;
- perdita effettiva o presunta dell'unità da diporto.

Un caso puntualmente normato di “perdita di possesso” è quello conseguente al furto del mezzo nautico, ipotesi ricorrendo la quale, ai sensi dell'art. 15 c. 4 C.N.D. (come integrato dall'art. 6 c. 1 del Reg. att. del C.N.D.) è obbligatoria presentazione all'ufficio di immatricolazione, da parte del proprietario, dell'originale o della copia autentica della denuncia di furto nonché dell'originale della licenza di navigazione (a meno che non sia stata fatta oggetto di furto anch'essa, come ovvio) e l'annotazione, da parte dell'Ufficio, degli estremi della denuncia di furto nel registro di iscrizione e l'archiviazione della licenza di navigazione (che viene quindi ritirata in originale dall'ufficio). Qualora l'unità sia poi ritrovata ed il proprietario ne riacquisti il possesso, deve provvedere a presentare presso l'Ufficio il verbale di ritrovamento richiedendo l'annotazione della circostanza; una volta effettuata tale annotazione, l'ufficio rilascia una nuova licenza di navigazione previa visita di ricognizione del mezzo nautico effettuata da un organismo tecnico notificato.

2.1.e) Aspetti peculiari della pubblicità navale: le formalità pubblicitarie e le conseguenze della mancata ottemperanza.

Per il corretto adempimento delle formalità pubblicitarie, l'art. 17 del C.N.D. prevede a carico del soggetto interessato l'obbligo di richiedere la trascrizione entro 60 giorni dalla data dell'atto o del fatto giuridico rilevante.

Ai sensi dell'art. 11 del Reg. att. C.N.D., la pubblicità deve essere richiesta all'ufficio di iscrizione dell'unità mediante presentazione di una nota di trascrizione³⁰ in

³⁰

La nota di trascrizione contiene:

- a) cognome, nome, luogo, data di nascita e nazionalità, codice fiscale e regime patrimoniale delle parti, se coniugate, ovvero denominazione o ragione sociale, sede e numero di codice fiscale delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni non riconosciute, con l'indicazione per queste ultime e per le società semplici, anche delle generalità delle persone che le rappresentano secondo l'atto costitutivo;
- b) indicazione del titolo del quale si chiede la pubblicità e data del medesimo;
- c) nome del pubblico ufficiale che ha ricevuto l'atto o che ha autenticato le firme o che l'ha in deposito, ovvero nome di altro soggetto che ha autenticato le firme ai sensi dell'art. 7 del D.L. 223/2006, ovvero l'indicazione dell'autorità giudiziaria che ha pronunciato la sentenza;
- d) elementi di individuazione dell'unità da diporto;

doppio originale corredata dagli atti richiesti (se in lingua straniera, devono essere accompagnati da una traduzione in lingua italiana eseguita da un interprete nominato dal Tribunale o dall'autorità consolare) e, in caso di acquisto *mortis causa*, da una copia del certificato di morte del precedente proprietario.

Di seguito, lo *specimen* della nota di trascrizione:

(In bollo in duplice copia)

NOTA DI TRASCRIZIONE
(da presentare all'Ufficio di iscrizione dell'unità)

A FAVORE DI *(chi ha acquistato)*
Se persona fisica o Legale Rappresentante) Sig. _____ nato a _____
il ____/____/____ e residente a _____ in Via/Piazza _____
n° _____, C.F. _____ in regime di _____
comunione/separazione dei beni con _____

Se Persona giuridica) Rag. Sociale _____ con sede in _____
Via/Piazza _____ n° _____, P.I./C.F. _____ REA _____

CONTRO *(chi ha venduto)*
Se persona fisica o Legale Rappresentante) Sig. _____ nato a _____
il ____/____/____ e residente a _____ in Via/Piazza _____
n° _____, C.F. _____ in regime di _____
comunione/separazione dei beni con _____

Se Persona giuridica) Rag. Sociale _____ con sede in _____
Via/Piazza _____ n° _____, P.I./C.F. _____ REA _____

Si richiede

La trascrizione dell'atto: ☐ atto pubblico
☐ scrittura privata con sottoscrizioni autenticate e registrata
☐ dichiarazione dell'alienante con sottoscrizione autenticata e registrata
☐ sentenza
☐ altro _____

autenticato da _____ (notaio - ufficio comunale - STA) in data ____/____/____ e
registrato presso l'Agenzia dell'Entrate di _____ al n° _____ in data ____/____/____
mediante il quale il Sig./Società _____ vende e trasferisce al
Sig./Società _____ l'imbarcazione/nave da diporto iscritta al n° _____
dei R.I.D./R.N.D. di _____ per il prezzo di EURO _____ (interamente pagato').

Il sottoscritto è informato, ai sensi dell'art.13 del D.lgs. 196/2003 in particolare riguardo ai diritti riconosciuti dalla legge ex art. 7 D.lgs. 196/2003, acconsento al trattamento dei miei dati con le modalità e per le finalità indicate nell'informativa stessa, comunque strettamente connesse e strumentali al presente procedimento.

_____ li _____

(firma) _____
L' esibitore (l'autentica non è richiesta)

Note:
1. Se l'acquisto è sottoposto a termine o a condizione, se ne deve fare menzione.
a) Ai sensi dell'art. 17 comma 1 del Decreto Legislativo 171 del 18.07.2005 gli atti costitutivi, traslativi o estintivi della proprietà o di altri diritti reali su unità da diporto soggette ad iscrizione devono essere trascritti entro sessanta giorni dalla data dell'atto.
b) Copia della nota di trascrizione unita alla annotazione della ricezione (giorno e ora) è restituita all'interessato insieme alla Licenza di Navigazione dell'unità aggiornata.
c) In caso di acquisto "mortis causa" va allegato il certificato di morte.

E' appena il caso di sottolineare che, nel caso in cui il *titulus* in forza del quale viene richiesta la trascrizione sia soggetto ad imposta di registro, la prosecuzione della formalità pubblicitaria diviene possibile solo previa presentazione della ricevuta (oggi modello F24) attestante il pagamento di tale imposta.

La domanda di trascrizione viene presa in carico dall'ufficio in apposito registro di repertorio dove sono trascritti il suo contenuto, il giorno e l'ora di ricezione. **Gli estremi della nota di trascrizione vengono quindi annotati sull'originale della licenza di navigazione.**

-
- e) indicazione dell'eventuale termine o condizione a cui è sottoposto l'atto;
 - f) in caso di acquisto a causa di morte, anche l'indicazione della data di morte del precedente proprietario.
-

Una volta assicurati tali adempimenti, un originale della nota viene trattenuto agli atti dell'ufficio e dell'esatto adempimento delle formalità pubblicitarie viene dato atto sull'altro esemplare che viene restituito al richiedente (cfr. art. 14 c. 3 del Reg. att. C.N.D.).

Per espressa previsione di legge (cfr. art. 17 c. 2 C.N.D.), *“la ricevuta dell'avvenuta presentazione dei documenti per la pubblicità, rilasciata dall'ufficio di iscrizione, sostituisce la licenza di navigazione per la durata massima di 20 giorni”* e, pertanto, ancora prima che l'ufficio rilasci la licenza di navigazione annotata, il richiedente potrà – seppure per il periodo limitato di soli 20 giorni – continuare a fare uso dell'unità.

Normalmente, gli atti di compravendita delle unità da diporto sono soggetti o ad I.V.A. o ad imposta di registro proporzionale (nel prosieguo, si esaminerà meglio il regime fiscale) e, pertanto, a rigor di logica, la trascrizione può essere richiesta solo dopo l'avvenuto pagamento dell'imposizione dovuta. L'art. 12 c. 1 del Reg. att. C.N.D., però, consente la c.d. **“trascrizione anticipata”**, ossia rende possibile la presentazione della domanda di trascrizione ancora prima del pagamento dell'imposta di registro, ma ciò solo se:

- ⇒ il titolo di cui viene richiesta la trascrizione è un atto pubblico ricevuto nello Stato o una sentenza pronunciata da una Autorità giudiziaria dello Stato italiano;
- ⇒ viene presentata, oltre alla nota di trascrizione in doppio originale, un terzo esemplare in carta libera della stessa che dovrà poi essere trasmesso, a cura del Conservatore, all'Agenzia delle Entrate³¹.

In caso di **trasferimento di iscrizione** ai sensi dell'art. 21 c. 1 del C.N.D. (cfr. art. 16 del Reg. att. C.N.D.), è competente a ricevere la domanda l'ufficio di attuale iscrizione dell'unità da diporto, il quale trasmette all'ufficio del destinatario l'estratto del proprio registro di iscrizione corredato dalla documentazione relativa. L'ufficio ricevente procede ad iscrivere l'unità nel proprio R.N.D./R.I.D. riportando integralmente tutte le annotazioni relative alla proprietà ed agli altri diritti reali e rinnovando contestualmente i documenti di navigazione. Solo a seguito di tale adempimento, l'ufficio di provenienza provvede a cancellare l'unità riportando sul proprio R.N.D./R.I.D. il motivo della cancellazione, la sigla del nuovo ufficio, la data ed il numero della nuova iscrizione.

Per quanto concerne la **cancellazione dai registri** nei casi previsti dall'art. 21 c. 2 del C.N.D. (cfr. art. 16 del Reg. att. C.N.D.), la domanda di radiazione (corredata, in caso di perdita o demolizione, dal processo verbale corredato dall'Autorità competente ed attestante l'evento) deve essere presentata all'ufficio di attuale iscrizione dell'unità il quale, accertata

³¹ E' inutile sottolineare che il mancato adempimento di tale onere informativo può dare luogo alla responsabilità erariale del Conservatore qualora l'Agenzia delle Entrate non riesca ad accertare ovvero a riscuotere il proprio credito erariale.

l'inesistenza o l'estinzione di diritti reali di garanzia sul bene ed ottenuto il nulla osta dall'I.N.P.S. e dall'I.P.S.E.M.A.³², provvede alla cancellazione dell'unità ed al ritiro dei documenti di bordo. Sul punto, il Ministero delle Infrastrutture e Trasporti - Direzione Generale del Trasporto Marittimo con circolare n. 7869 del 24/04/2013 ha chiarito che:

“per tutte le tipologie di unità iscritte, l'ufficio di iscrizione accerta l'inesistenza o l'estinzione di eventuali diritti reali di garanzia, secondo le risultanze dei registri e provvede ad acquisire il nulla osta di cui all'art. 15 della L. 413/1998 quali operazioni propedeutiche alla cancellazione ed al conseguente ritiro dei documenti di bordo”

Qualora la **cancellazione** sia **richiesta per iscrizione nei registri di un altro Stato membro della U.E.**, alla domanda deve essere unita una dichiarazione sostitutiva di atto notorio attestante l'avvenuto pagamento degli eventuali crediti contributivi relativi all'equipaggio ovvero l'inesistenza di tali crediti³³; il Conservatore, una volta ricevuta tale dichiarazione, provvede alla cancellazione dell'unità dandone immediata notizia all'I.N.P.S. ed all'I.P.S.E.M.A.³⁴. Sul punto, il Ministero delle Infrastrutture e Trasporti - Direzione Generale del Trasporto Marittimo con la circolare citata ha chiarito che:

“nel caso in cui l'unità da diporto sia destinata, per vendita o per un semplice trasferimento, all'iscrizione in altro registro comunitario si evidenzia che il nulla osta ... può essere sostituito dalla dichiarazione di atto notorio rilasciata

³² *“Il proprietario che intende alienare o che, pur mantenendone la proprietà, intende cancellarla dalle matricole o dai registri nazionali per l'iscrizione in un registro di un altro Paese deve farne dichiarazione all'ufficio di iscrizione della nave che, subordinatamente all'assenza o all'avvenuto soddisfacimento o l'estinzione dei crediti o dei diritti reali o di garanzia risultati dalle matricole e dai registri, procede alla cancellazione della nave previo ritiro dei documenti di bordo. La cancellazione può avvenire soltanto dopo che soltanto dopo che gli Uffici marittimi abbiano richiesto ed ottenuto un nulla-osta da parte degli istituti previdenziali dell'equipaggio (I.N.P.S. o I.P.S.E.M.A.) che attestino l'avvenuto assolvimento dei crediti contributivi relativi agli equipaggi della nave interessata. **In mancanza è possibile prestare un'idonea garanzia per l'intero ammontare dei detti carichi mediante fideiussione rilasciata da un'azienda o istituto di credito o polizza fideiussoria rilasciata da un istituto o imprese di assicurazione fino alla data in cui le violazioni stesse siano definitivamente accertate**” (NAUTICA & FISCO, IV Edizione, Agenzia delle Entrate e UCINA, p. 20).*

³³ *“Gli Uffici marittimi possono invece procedere alla cancellazione della unità da diporto dal registro di iscrizione anche senza richiedere il nulla osta degli istituti previdenziali, essendo a tale fine sufficiente una dichiarazione sostitutiva di atto notorio del proprietario del mezzo, attestante l'avvenuto pagamento degli eventuali crediti contributivi o d'imposta” (NAUTICA & FISCO, IV Edizione, Agenzia delle Entrate e UCINA, p. 20).*

³⁴ Come nel caso precedente, anche qui il mancato adempimento di tale onere informativo può dare luogo alla responsabilità erariale del Conservatore qualora venga poi accertata la falsità ideologica della dichiarazione sostitutiva presentata dalla parte e, dunque, la sussistenza dei crediti contributivi a favore dell'I.N.P.S./I.P.S.E.M.A..

esclusivamente dal proprietario dell'unità con esclusione di quelle figure quali l'utilizzatore e l'armatore che, come noto, detengono solo il godimento dell'unità"

Per il caso di **cancellazione per vendita all'estero (in un Paese extra U.E.) dell'unità da diporto**, gli adempimenti pubblicitari devono essere preceduti dal nulla osta alla dismissione della bandiera nazionale, rilasciato previa effettuazione degli accertamenti necessari a verificare l'inesistenza o l'estinzione di diritti reali di garanzia sul bene ed ottenuto il nulla osta dall'I.N.P.S. e dall'I.P.S.E.M.A.; sul punto, il Ministero delle Infrastrutture e Trasporti - Direzione Generale del Trasporto Marittimo con la circolare citata ha statuito:

"per le unità vendute all'estero con destinazione in un Paese extra U.E., fermo restando che vanno espletate le procedure descritte ... non può essere presentata in alternativa la dichiarazione sostitutiva dell'atto notorio. Si ricorda inoltre quale ulteriore adempimento a carico dell'alienante la presentazione di copia autentica dell'atto di vendita".

In tali casi, alla richiesta di cancellazione deve essere unita, a cura del soggetto istante, copia conforme dell'atto di vendita; gli effetti dell'annotazione retroagiscono alla data dell'atto (cfr. art. 16 c. 5 del Reg. att. C.N.D.).

In caso, invece, di **cancellazione per trasferimento dell'unità da diporto all'estero in uno Stato extra U.E.**, caso che differisce dal precedente in quanto qui non si verifica alcun passaggio della proprietà, previ gli accertamenti necessari a verificare l'inesistenza o l'estinzione di diritti reali di garanzia sul bene ed ottenuto il nulla osta dall'I.N.P.S. e dall'I.P.S.E.M.A., l'ufficio di iscrizione rilascia il nulla osta per l'iscrizione nel registro straniero prescelto dal proprietario e procede alla cancellazione con decorrenza identica a quella dell'iscrizione in tale registro estero, se la legislazione di tale Paese prevede l'obbligatoria iscrizione, ovvero dalla data di presentazione di apposita dichiarazione rilasciata dal proprietario dell'unità³⁵ (cfr. art. 16 c. 6 del Reg. att. C.N.D.). Sul punto, il Ministero delle Infrastrutture e Trasporti - Direzione Generale del Trasporto Marittimo con la circolare citata ha statuito:

"Nel caso di semplice trasferimento all'estero dell'unità, l'ufficio di iscrizione attua le procedure previste ... e provvede altresì ad acquisire dal proprietario i documenti comprovanti l'avvenuta iscrizione nel registro straniero ovvero

³⁵ *"Nel caso di semplice trasferimento all'estero dell'unità, l'ufficio di iscrizione attua le procedure previste ... e provvede altresì ad acquisire dal proprietario i documenti comprovanti l'avvenuta iscrizione nel registro straniero ovvero apposita dichiarazione in caso di inesistenza di registri di iscrizione nel Paese di destinazione dell'unità"* (circolare della Direzione Generale del Trasporto Marittimo n. 7869 del 24/04/2013).

apposita dichiarazione in caso di inesistenza di registri di iscrizione nel Paese di destinazione dell'unità".

In ogni caso di avvenuta cancellazione, deve essere data apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate da parte del Conservatore.

Particolarmente dure sono le conseguenze dell'omesso rispetto delle formalità pubblicitarie sopra viste in quanto non si risolvono solo nell'irrogazione di una sanzione amministrativa, per quanto pesante, ma determinano sostanzialmente il "blocco" dell'esercizio del mezzo da diporto. Ai sensi dell'art. 17 c. 3 del C.N.A., infatti, qualora la pubblicità non venga richiesta nel termine di 60 giorni ne viene:

*"data immediata notizia all'ufficio di iscrizione dell'unità che, previa presentazione da parte dell'interessato della nota di trascrizione e degli altri documenti richiesti dalla legge, nel termine di 10 giorni dalla data dell'accertamento, regolarizza la trascrizione. **Ove l'interessato non vi provveda nel termine indicato l'ufficio di iscrizione dispone il ritiro della licenza**".*

Sul piano più squisitamente sanzionatorio, l'art. 53 c. 2 del C.N.D. prevede l'applicazione di una sanzione pecuniaria amministrativa di importo compreso fra € 207,00 ed € 1.033,00 a carico di chi assume o ritiene il comando o la direzione nautica di un'unità da diporto che non sia in regola con gli obblighi di trascrizione previsti dal già esaminato art. 17. Si tratta all'evidenza di una violazione propria che, però, curiosamente non prevede il concorso dell'unico soggetto effettivamente responsabile della mancata trascrizione, ossia il proprietario del mezzo nautico.

2.1.f) Aspetti peculiari della pubblicità navale: l'immatricolazione facoltativa dei natanti da diporto.

Abbiamo visto che per le unità "maggiori" da diporto, ossia per le navi e le imbarcazioni, è prevista la pubblicità obbligatoria. Per quanto riguarda, invece, i **natanti da diporto**³⁶, l'art. 27 c. 1 del C.N.D. ne prevede l'esclusione dall'obbligo sia di iscrizione nei registri di cui all'art. 15, sia del rilascio della licenza di navigazione di cui all'art. 23, sia del certificato di sicurezza di cui all'art. 26 del medesimo decreto.

Nondimeno, il successivo art. 27 c. 2 facoltizza i proprietari dei natanti a procedere alla loro immatricolazione nei R.I.D. (non esiste, pertanto, un registro specificamente dedicato ai natanti): in tale caso, il loro regime giuridico di circolazione diventa lo stesso di quello previsto per le imbarcazioni da diporto (*"i natanti da diporto, a richiesta, possono essere*

³⁶ Unità da diporto a remi o con scafo di lunghezza inferiore a 10 metri, misurata secondo le stesse modalità sopra meglio esaminate

iscritti nei registri delle imbarcazioni da diporto ed in tale caso ne assumono il regime giuridico”).

2.1.g) Le nuove costruzioni ed il relativo regime di pubblicità.

L'art. 232 Cod. nav. dispone che:

“la costruzione delle navi e dei galleggianti deve essere eseguita in cantieri e in stabilimenti i cui direttori siano muniti della prescritta abilitazione. La costruzione delle navi e dei galleggianti della navigazione interna può essere eseguita in cantieri e in stabilimenti di imprese autorizzate dall'ispettorato compartimentale, mediante inclusione in apposito elenco tenuto a norma del regolamento”.

Il successivo art. 233 prevede che:

“chi imprende la costruzione di una nave o di un galleggiante deve farne preventiva dichiarazione all'ufficio competente del luogo dove è intrapresa la costruzione dello scafo, indicando il cantiere e lo stabilimento, nei quali saranno costruiti lo scafo e le macchine motrici, e il nome dei direttori delle costruzioni. L'ufficio prende nota della dichiarazione nel registro delle navi in costruzione ..omissis...”.

A sua volta, per l'art. 238 Cod. nav.:

“il contratto di costruzione deve essere reso pubblico mediante trascrizione nel registro delle navi in costruzione. In mancanza, la nave si considera fino a prova contraria costruita per conto dello stesso costruttore. Eseguita la trascrizione del contratto, le modifiche e la revoca del medesimo non hanno effetto verso i terzi che a qualsiasi titolo abbiano acquistato e conservato diritti sulla nave in costruzione, se non sono trascritte nel registro predetto”.

Abbiamo già visto che il D. Lgs. 171/2005 prevede la possibilità di “auto costruire” le imbarcazioni ma non le navi da diporto con la conseguenza che, per tale ultima tipologia di unità, ossia le maggiori, rimangono ferme le disposizioni di cui al Cod. nav.. Alla luce di quanto sopra, il costruttore di una nave da diporto deve previamente dichiarare il proprio intendimento all'ufficio della Capitaneria di porto territorialmente competente *ratione loci* sul cantiere; tale ufficio provvederà quindi ad annotare la dichiarazione nel **REGISTRO DELLE NAVI IN COSTRUZIONE** anche a fini di pubblicità dichiarativa. Per quanto riguarda, invece, le imbarcazioni, l'art. 2 del Reg. att. C.N.D. introduce una deroga alle previsioni del Cod. nav. disponendo la facoltatività della pubblicità (*“la dichiarazione di costruzione è facoltativa per le imbarcazioni da diporto”*).

La **dichiarazione di costruzione** va presentata in uno con il progetto della nave (o dell'imbarcazione) costruenda sottoscritto da un ingegnere navale e deve essere precisato in modo puntuale se il cantiere costruisce la nave per sé stesso (magari per rivenderla successivamente) o per conto terzi e, in quest'ultimo caso, deve essere allegato il contratto stipulato fra il cantiere ed il committente. Una volta terminata la costruzione, il cantiere deve presentare la **dichiarazione di varo** adempimento onorato il quale è necessario che o il cantiere stesso o il proprietario dell'unità così "creata" provveda all'iscrizione nel R.N.D./R.I.D. tenuto dalla Capitaneria di porto.

2.1.h) Le forme acceleratorie connesse alla pubblicità navale: l'iscrizione provvisoria (artt. 15 c. 2 e 20 del C.N.D.; art. 18 del Reg. att. C.N.D.).

Il sistema pubblicitario così delineato consente, tutto sommato, la rapida conclusione dei procedimenti diretti all'iscrizioni delle navi e delle imbarcazioni da diporto nei registri loro rispettivamente riservati ma è pur sempre possibile, specie in considerazione della particolare finalità di utilizzo dei mezzi nautici in questione, che anche il trascorrere del termine procedimentale ordinariamente previsto si ripercuota in un nocumento – o quantomeno in un disagio – per il soggetto che richiede la pubblicità e che vorrebbe, come suo buon diritto, fare immediato uso dell'unità.

Per tale ragione, il C.N.D. ha previsto e disciplinato in modo puntuale l'istituto della "**iscrizione provvisoria**" che, ai sensi di quanto previsto dall'art. 15 c. 2 di esso, può essere richiesta – ma solo per le imbarcazioni da diporto - dal proprietario mediante presentazione di apposita domanda (*"Il proprietario di un'imbarcazione da diporto può chiedere l'iscrizione provvisoria dell'unità presentando, apposita domanda"*).

Il successivo art. 20 del C.N.D., come integrato dall'art. 18 del Reg. att. C.N.D., limita la possibilità di iscrizione provvisoria ai soli casi di prima immissione in servizio di unità:

- ⇒ di nuova costruzione munite di certificato di stazza;
- ⇒ provenienti da un registro straniero, in presenza di espressa dichiarazione dell'autorità marittima o consolare straniera che il proprietario ha avanzato la richiesta di cancellazione dai registri secondo le procedure ivi vigenti e che la licenza di navigazione o altro documento equipollente è stata presa in consegna;

e lo subordina alla presentazione di apposita domanda all'ufficio detentore del registro di futura iscrizione, a cui devono essere allegati:

- ⇒ la copia della fattura di acquisto attestante l'assolvimento degli adempimenti fiscali e doganali e contenente le generalità, l'indirizzo ed il codice fiscale dell'interessato nonché la descrizione tecnica dell'unità;
- ⇒ la dichiarazione di conformità CE e copia dell'attestazione CE del tipo, laddove prevista;
- ⇒ la dichiarazione di potenza del motore o dei motori entro bordo installati a bordo;
- ⇒ la dichiarazione di assunzione di responsabilità da parte dell'intestatario della fattura per tutti gli eventi derivati dall'esercizio dell'imbarcazione, fino al momento della presentazione del titolo di proprietà.

Ed è proprio questa la *nucle* dell'iscrizione provvisoria, ossia consentire la temporanea iscrizione (e dunque il precario esercizio) del mezzo nautico per il quale il soggetto richiedente, pur avendo già adempiuto i propri obblighi contrattuali e (laddove esistenti) fiscali, non è ancora entrato in possesso del *titulus* necessario per l'avvio della procedura di immatricolazione³⁷.

A fronte della domanda presentata, l'ufficio assegna un numero di immatricolazione provvisoria e ciò comporta (cfr. art. 20 c. 2 del C.N.D.):

- ⇒ l'iscrizione dell'unità "a titolo provvisorio" nel R.I.D., in quanto condizionata dalla successiva presentazione del titolo di proprietà entro il termine di 6 mesi;
- ⇒ **il rilascio della licenza provvisoria di navigazione;**
- ⇒ **il rilascio del certificato di sicurezza.**

Il completamento della procedura dà diritto di battere la bandiera italiana ai sensi dell'art. 25 del C.N.D..

L'inutile decorso del termine semestrale sopra visto senza che sia stato presentato il titolo di proprietà comporta la decadenza *ex tunc* dell'iscrizione provvisoria ("l'iscrizione si ha per non avvenuta"), nonché il ritiro da parte dell'ufficio della licenza provvisoria e del certificato di sicurezza (art. 20 c. 3 del C.N.A.).

³⁷ "La legge italiana consente di utilizzare in breve tempo un'unità da diporto nuova ottenendo rapidamente un'immatricolazione provvisoria, senza la necessità di attendere l'atto notarile e l'immatricolazione definitiva. A tal fine, il proprietario dell'imbarcazione da diporto può infatti chiedere l'assegnazione del numero di immatricolazione provvisoria, sempre che si tratti di prima immissione in servizio, presentando domanda in tal senso ad uno degli uffici detentori dei registri" (NAUTICA & FISCO, IV Edizione, Agenzia delle Entrate e UCINA, p. 17).

2.2 L'annotazione dell'uso commerciale dell'imbarcazione.

2.2.a) Gli obblighi previsti per le unità iscritte nei R.N.D./R.I.D. (art. 2 del C.N.D.; art. 24 cc.1, 2 e 3 del Reg. att. C.N.D.).

Come già visto, ai sensi dell'art. 2 del C.N.D. si ha la **navigazione a fini commerciali** quando l'unità da diporto:

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

e, lo si ricorda, tale caratteristica è, di per sé, indipendente dall'iscrizione del R.I. che, ai sensi di quanto previsto dall'art. 3 della L. 172/2003, è possibile solo per le navi da diporto di lunghezza superiore a 24 metri e stazza lorda non superiore a 1.000 tonn. *“adibite in navigazione internazionale esclusivamente per noleggio per finalità turistiche”* (e, dunque, solo per una ben determinata tipologia di “uso commerciale”).

Abbiamo pure detto che, ai sensi dell'art. 2 c. 2 del C.N.D.:

- ⇒ l'utilizzazione a fini commerciali delle navi ed imbarcazioni da diporto³⁸ è annotata nei relativi registri di immatricolazione, con l'indicazione delle attività svolte dai proprietari o armatori (imprese individuali o società) esercenti le dette attività commerciali e degli estremi della loro iscrizione nel Registro Imprese della competente C.C.I.A.A.;
- ⇒ gli estremi dell'annotazione sono riportati sulla licenza di navigazione;
- ⇒ **le unità da diporto annotate quali “ad uso commerciale” per essere oggetto di contratti di noleggio o di locazione a fini turistici – e solo esse³⁹ – possono essere utilizzate unicamente per le attività a cui sono adibite** (cfr. art. 2 c. 4 del C.N.D.), salvo il caso in cui sia stata presentata apposita domanda volta ad autorizzare anche l'adibizione ad attività per la formazione professionale della navigazione da diporto

³⁸ Non dei natanti, per l'evidente considerazione che per questi ultimi non è nemmeno obbligatoria l'iscrizione nei registri tenuti dalle competenti autorità marittime.

³⁹ E' da sottolineare che tale fondamentale limite non vale per le unità da diporto utilizzate sì per fini commerciali ma ai sensi dell'art. 2 c. 1 lett. b) e c) del C.N.D., ossia per la formazione professionale della navigazione da diporto e da centri di immersione e di addestramento subacqueo come unità di appoggio per praticanti immersioni subacquee a scopo sportivo o ricreativo

e per quelle utilizzate da centri di immersione e di addestramento subacqueo come unità di appoggio per praticanti immersioni subacquee a scopo sportivo o ricreativo⁴⁰.

Le procedure da seguire per annotare l'uso commerciale dell'unità sono disciplinate dall'art. 24 cc. 1, 2 e 3 del Reg. att. C.N.D. il quale prevede l'obbligo per il proprietario o per l'armatore di presentare all'ufficio di iscrizione una **domanda** indicante l'attività che intende compiere, corredata dai seguenti documenti:

- ⇒ certificato di iscrizione del Registro Imprese o dichiarazione sostitutiva di certificazione da cui risulti che si tratta di un'impresa individuale o di una società esercente le attività commerciali di cui all'art. 2 c. 1 del C.N.D. nonché gli estremi dell'iscrizione in tale registro;
- ⇒ originale della licenza di navigazione.

Di seguito, lo *specimen* della domanda di annotazione in parola:

Marca da bollo
€16,00

**DOMANDA PER L'IMPIEGO DI UNITÀ DA DIPORTO ISCRITTE
IN ATTIVITÀ DI LOCAZIONE / NOLEGGIO
DIVING / INSEGNAMENTO PROFESSIONALE NAVIGAZIONE DA DIPORTO**

Al _____
(Ufficio d'iscrizione dell'unità)

Il sottoscritto/a _____ nato/aa _____ il
/ / _____ residente in _____ Via/Piazza _____ n° _____
legale rappresentante della Società/Ditta individuale _____ con sede in
_____ via/piazza _____ n° _____ Partita Iva
n° _____ iscritta al n° _____ del Registro delle Imprese presso la C.C.I.A.A. di
_____ esercente l'attività di locazione e/o noleggio di unità da diporto / diving / insegnamento
professionale navigazione da diporto,

DICHIARA

che le sotto notate unità da diporto (imbarcazioni/navi) iscritte presso codesto Ufficio verranno utilizzate mediante: (a) contratti di locazione e/o noleggio, (b) per l'insegnamento della navigazione da diporto, (c) come unità appoggio per le immersioni subacquee a scopo sportivo e ricreativo - indicare lo scopo:

1) Sigla _____ N° _____ (indicare se in qualità di proprietario o armatore)
2) Sigla _____ N° _____
3) Sigla _____ N° _____
4) Sigla _____ N° _____

In relazione a quanto sopra, a norma delle vigenti disposizioni, **CHIEDE** che l'esercizio dell'attività svolta venga annotato nella licenza di navigazione delle predette unità e nei R.I.D./R.N.D. di codesto Ufficio¹.

Si allega:

1. licenza di navigazione della/delle unità predette, unitamente al certificato di iscrizione nel Registro delle Imprese presso la C.C.I.A.A. (o dichiarazione sostitutiva resa ai sensi del DPR 445/2000)²;
2. attestazione di versamento di € 15.00 (per ciascuna unità adibita a locazione/noleggio)³.

Il sottoscritto è informato, ai sensi dell'art.13 del D.lgs. 196/2003 in particolare riguardo ai diritti riconosciuti dalla legge ex art. 7 D.lgs. 196/2003, acconsento al trattamento dei miei dati con le modalità e per le finalità indicate nell'informativa stessa, comunque strettamente connesse e strumentali al presente procedimento.

_____ li _____ Firma _____

Note:

1. L'autorità marittima annota l'attività svolta dall'unità sulla licenza di navigazione e rilascia l'elenco equipaggio (se adibite a noleggio).
2. Le unità impiegate nel noleggio beneficiano del garoglio agevolato, ma non possono trasportare più di 12 passeggeri.
3. Il versamento va effettuato su c.c.p. della Tesoreria Provinciale dello Stato nella cui giurisdizione si trova l'ufficio di iscrizione - [clicca qui](#) - (causale Capo XV - Capitolo 3370).

⁴⁰

Sul punto, però, abbiamo già visto che la prassi applicativa è diventata meno “stringente”. Si legge infatti nella circolare n. 2531 del 17/07/2006 del Ministero dei Trasporti che “*si è concordato con l'interpretazione del Comando Generale sulla possibilità di esercitare con l'unità da diporto le attività commerciali individuate nei punti a) b) c) dell'art. 2 comma 1. Resta fermo l'impedimento esclusivamente per le unità adibite a noleggio o locazione di essere adibite alla navigazione da diporto...omissis...*”.

In caso di mutamento dei soggetti a nome dei quali viene richiesta l'annotazione dell'uso commerciale, deve essere presentata, a seconda dei casi, all'ufficio di iscrizione una domanda di cancellazione della precedente annotazione o una nuova domanda di annotazione dell'uso commerciale che intendono svolgere.

2.2.b) Le unità da diporto utilizzate a titolo di locazione finanziaria o commerciale e l'obbligatoria presentazione della dichiarazione di armatore (art. 24 c. 4 del Reg. att. C.N.D.).

L'art. 265 c. 1 Cod. nav. – richiamato dal C.N.D. - prescrive a carico di:

*“chiunque assume l'esercizio di una nave” l'obbligo di presentare preventivamente la “**dichiarazione di armatore** all'ufficio di iscrizione”.*

Come meglio specificato nel successivo c. 2 del medesimo articolo, qualora l'armatore vero e proprio non vi provveda (e, in caso di unità da diporto, armatore può essere anche l'utilizzatore in forza di contratto di leasing), può essere presentata in suo luogo direttamente dal proprietario.

E' inoltre da ricordare (cfr. art. 24 c. 4 del Reg. att. C.N.D.) che:

“l'uso commerciale di imbarcazioni o navi da diporto utilizzate a titolo di locazione finanziaria non è consentito all'utilizzatore se non previa dichiarazione di armatore ai sensi dell'art. 265 del Cod. nav.”.

Per le medesime imbarcazioni utilizzate a titolo di locazione finanziaria (ma solo se con facoltà di acquisto), già abbiamo detto che l'art. 16 del C.N.D. prevede l'obbligatoria iscrizione nel registro e sulla licenza di navigazione non solo del nome del locatore, ma anche di quello dell'utilizzatore e della data di scadenza del relativo contratto.

Il perimetro applicativo dell'art. 265 c. 1 Cod. nav. appena richiamato, per quanto concerne il diporto, comprende sia le unità utilizzate a fini commerciali ai sensi dell'art. 2 del C.N.D. sia quelle oggetto di locazione finanziaria ai sensi dell'art. 24 c. 4 del Reg. att. C.N.D..

Pur non essendo espressamente richiamate dal citato art. 24 c. 4, in virtù del rinvio normativo contenuto nell'art. 1 c. 3 del C.N.D., trovano applicazione anche le disposizioni di cui ai successivi artt. 266/270 Cod. nav. che prescrivono il contenuto e le modalità di presentazione della dichiarazione di armatore. Ai sensi dell'art. 270 Cod. nav., questa deve obbligatoriamente contenere:

⇒ il nome, la nazionalità, il domicilio o la residenza dell'armatore;

- ⇒ gli elementi di individuazione della nave;
- ⇒ qualora l'esercizio del mezzo nautico sia assunto da persona diversa dal proprietario, anche il nome, la nazionalità, il domicilio o la residenza del proprietario nonché l'indicazione di titolo che attribuisce l'uso dell'unità da diporto (copia autenticata di tal titolo deve essere altresì depositata unitamente alla domanda di armatore, cfr. art. 269 Cod. nav.);

e deve essere fatta per atto scritto con sottoscrizione autenticata o presentata in forma orale dinanzi l'Autorità competente a riceverla che, nel caso, provvede a stendere idonea verbalizzazione (cfr. art. 268 Cod. nav.).

La dichiarazione di armatore viene trascritta nel registro di iscrizione della nave o dell'imbarcazione da diporto.

2.2.c) Gli obblighi previsti in caso di utilizzo a fini commerciali di unità da diporto battenti bandiera estera (art. 2 c. 3 C.N.D.).

Quanto sopra vale per le sole unità da diporto immatricolate nei registri tenuti dalle Capitanerie di porto o dagli altri uffici previsti dal D. Lgs. 171/2005; è possibile che oggetto di impiegato commerciale sia una **unità battente bandiera di un Paese U.E. o di uno Stato extra U.E.** non iscritta nei R.N.D./R.I.D. italiani.

Per tale particolare ipotesi, l'art. 2 c. 3 C.N.D., secondo il testo novellato ad opera del decreto legge 24 gennaio 2012, n. 1 (il quale ha di fatto venire meno ogni dubbio interpretativo in ordine alla liceità di tale attività), ha previsto l'obbligo a carico dell'esercente del mezzo di presentare all'Autorità marittima o della navigazione interna, territorialmente competente in ragione del luogo di abituale stazionamento, una dichiarazione contenente le caratteristiche dell'unità, il titolo che ne attribuisce la disponibilità, gli estremi della polizza assicurativa a garanzia delle persone imbarcate e della R.C. verso terzi e della certificazione di sicurezza in possesso. Tale dichiarazione viene restituita, dalla Capitaneria di porto o dall'ufficio marittimo o della navigazione interna presso cui è stata presentata, vistata e corredata di timbro di avvenuta ricezione e deve essere sempre mantenuta a bordo per essere esibita agli organi accertatori in caso di verifica.

2.3. L'abilitazione alla navigazione delle unità da diporto: i documenti di cui devono essere dotate.

2.3.a) Nozioni generali sulla navigabilità e sui documenti di bordo.

L'iscrizione dell'unità nei R.N.D./R.I.D. ("immatricolazione") comporta l'abilitazione alla navigazione. Tale principio non è espresso in modo diretto dal C.N.D. ma è contenuto nell'art. 149 del Cod. nav. a mente del quale:

“le navi iscritte nelle matricole e le navi ed i galleggianti iscritti nei registri sono abilitati alla navigazione rispettivamente dall'atto di nazionalità e dalla licenza”

applicabile al diporto giusta il richiamo contenuto nell'art. 1 c. 3 del C.N.D..

L'abilitazione alla navigazione non deve però essere confusa con la **NAVIGABILITÀ** del mezzo, anche se – all'evidenza – ne è conseguenza, posto che con tale ultimo termine si deve intendere l'attitudine dell'unità alla navigazione, determinata dal possesso dei requisiti tecnici richiesti dalla legge o dai regolamenti per la sicurezza della navigazione.

Normalmente, tali requisiti attengono allo stato fisico del mezzo nautico (struttura, sistemazione interna, galleggiabilità, apparati motore ed organi di manovra ecc.), all'armamento (presenza delle necessarie installazioni di bordo, strumenti ed apparecchiature di segnalazione e di salvataggio) ed all'equipaggiamento (inteso come il complesso delle persone abilitate a svolgere i servizi di conduzione nautica e tecnica dell'unità navale), come previsto dall'art. 165 c. 2 del Cod. nav..

L'esistenza dei requisiti e delle dotazioni di cui sopra viene attestata dai c.d. **DOCUMENTI DI BORDO** i quali adempiono ad una duplice funzione in quanto:

- ⇒ da un lato, costituiscono uno strumento di controllo e di pubblicità con efficacia non solo nei confronti delle Amministrazioni proposte al controllo ma anche dei terzi;
- ⇒ dall'altro, rappresentano un mezzo per garantire la sicurezza della navigazione e del personale imbarcato.

La principale dottrina distingue i documenti di bordo in due grandi categorie a seconda che si riferiscano:

- ⇒ ai **dati tecnici** dell'unità navale, nel qual caso sono destinati a comprovare tecnicamente la condizione di navigabilità;
- ⇒ ai **fatti giuridici**, nel qual caso si suole distinguere fra:

- **CARTE DI BORDO**, il cui fine è sia di certificare i dati tecnici sia di attestare gli elementi di identificazione del bene, fare fede degli atti relativi alla proprietà ed ai diritti reali su di esso e contenere le annotazioni inerenti l'equipaggio.

Fra le carte di bordo, rivestono primaria importanza la **licenza di navigazione** – che, nelle navi minori ed in quelle da diporto, assume la medesima valenza che ha, per le navi maggiori, l'atto di nazionalità (cfr art. 169 c. 1 del Cod. nav.) – ed il **ruolo di equipaggio** oltre agli **altri documenti prescritti dal codice, dalla legge o dai regolamenti**;

- **LIBRI DI BORDO**, il cui fine è quello di registrare gli eventi che si verificano a bordo a tutela degli interessi pubblici o privati connessi all'esercizio del mezzo nautico;

Fatta questa premessa, andiamo ora ad esaminare quali sono i documenti – rilasciati dall'ufficio di immatricolazione - di cui le unità da diporto devono essere obbligatoriamente dotate e che sono diversi a seconda che si tratti di:

⇒ navi da diporto, per le quali sono previsti (cfr. art. 22 c. 1 del C.N.D.):

- la licenza di navigazione, abilitante la navigazione nelle acque interne ed in quelle marittime senza alcun limite di distanza dalla costa;
- il certificato di sicurezza, attestante lo stato di navigabilità

⇒ imbarcazioni da diporto, per le quali sono previsti (cfr. art. 22 c. 2 del C.N.D.):

- la licenza di navigazione, titolo abilitante al tipo di navigazione consentita dalle caratteristiche tecnico-costruttive del mezzo, indicate nella dichiarazione di conformità rilasciata dal costruttore o da un suo mandato stabilito nel territorio della U.E. ovvero nella attestazione di idoneità rilasciata da un organismo notificato ai sensi del D. Lgs. 5/2016.

In particolare, per le imbarcazioni da diporto i tipi di navigazione autorizzabile sono indicati direttamente dall'art. 22 c. 3 del C.N.D..

- il certificato di sicurezza, che attesta lo stato di navigabilità;

Per ciò che concerne i natanti da diporto, verrà fatto solo un velocissimo accenno in coda al presente paragrafo.

2.3.b) La licenza di navigazione.

Per quanto riguarda la **LICENZA DI NAVIGAZIONE**, questa è normata in via generale dall'art. 153 del Cod. nav. ma, per le unità da diporto, è soggetta ad una disciplina del tutto particolare e dunque derogatoria di quella generale. Ai sensi dell'art. 23 del C.N.D. tale documento, che deve essere redatto su modulo conforme allo *specimen* approvato del decreto del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, contiene le seguenti indicazioni:

- ⇒ il numero e la sigla di iscrizione;
- ⇒ il tipo e le caratteristiche principali dello scafo e dell'apparato motore;
- ⇒ il nome del proprietario ed il nome dell'unità, se richiesto dalle disposizioni di legge;
- ⇒ l'ufficio di iscrizione ed il tipo di navigazione autorizzata;
- ⇒ per le sole navi da diporto (e non anche per le imbarcazioni), la stazza;
- ⇒ il numero massimo delle persone trasportabili, come del resto confermato dall'art. 34 del C.N.D.;
- ⇒ 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.**

In caso di navi iscritte non al R.N.D. ma al R.I., ai sensi di quanto prescritto dalla circolare n. 16025 del 03/10/2012 del Ministero dei Traporti, sul frontespizio della licenza di navigazione deve essere apposto, a cura dell'ufficio, il timbro bilingue “*YACHT FOR COMMERCIAL USE*”.

La licenza di navigazione, inoltre, indica i limiti di navigazione per le imbarcazioni da diporto che variano a seconda del fatto che queste:

- siano dotate di marcatura CE, nel qual caso i limiti sono funzionali alla categoria di progettazione e non vengono espressi in miglia ma in base alle condizioni meteo/marine cui fa riferimento la marcatura CE;
- non siano dotate di marcatura CE, nel qual caso la navigazione può essere prevista o entro 6 miglia o senza alcun limite dalla costa.

Di seguito, in tabella, i limiti di navigazione attualmente previsti⁴¹:

Unità da diporto - IMBARCAZIONI	LIMITI
imbarcazioni non marcate CE	6 miglia o senza limite (*)
unità con marchio CE cat. A	senza alcun limite
unità con marchio CE cat. B	forza del vento fino a 8 Beaufort e altezza significativa onde fino a 4 mt. (mare agitato) (**)
unità con marchio CE cat. C	forza del vento fino a 6 Beaufort e altezza significativa onde fino a 2 mt. (mare molto mosso) (**)
unità con marchio CE cat. D	forza del vento fino a 4 Beaufort e altezza significativa onde fino a 0,3 mt. (**)
(*) Secondo le caratteristiche di costruzione e lo stato di navigabilità (il limite è riportato sulla licenza di navigazione)	
(**) Non sono previsti limiti di navigazione espressi in miglia di distanza dalla costa	

Di seguito, lo *specimen* di una licenza di navigazione per imbarcazioni da diporto:

MODULARIO
a r.r. n. 805

Mod. MM 63/MC2411

**LICENZA DI NAVIGAZIONE
DELLE IMBARCAZIONI DA DIPORTO
MUNITE DI "MARCATURA CE"**

Imbarcazione (1) _____

Categoria di progettazione ☐ _____

Sigla e numero d'iscrizione _____

Nome (2) _____

Nominativo internazionale (2) _____

Ufficio d'iscrizione _____

(1) A vela; a vela con motore ausiliario; a motore.
(2) Eventuale.

⁴¹ Vademecum del leasing nautico, UCINA e COMANDO GENERALE CAPITANERIE DI PORTO, Ottobre 2010, p. 24

*Il regime fiscale e doganale del diporto: acquisto e gestione dell'unità
(dott. Francesco F. PITTALUGA)*

<p style="text-align: center;">(Timbro lineare dell'Ufficio Marittimo o della M.C.T.C.)</p> <p>Capo dell'Ufficio VISTO il D. Lgs. 18 luglio 2005, n. 171; VISTO in particolare l'art. 22 del D. Lgs. 18 luglio 2005, n. 171 recante norme sulla abilitazione alla navigazione per le unità da diporto munite di "Marcatura CE"</p> <p style="text-align: center;">DICHIARA</p> <p>che l'imbarcazione (1) appartenente alla categoria di progettazione (2) <input type="checkbox"/> contraddistinta con la sigla e il numero denominata iscritta nel registro delle imbarcazioni da diporto tenuto dall'Ufficio</p> <p>è abilitata a scopo di diporto alla seguente specie di navigazione (3):</p> <p><input type="checkbox"/> A Senza alcun limite;</p> <p><input type="checkbox"/> B Di altezza con vento fino a forza 8 e onde di altezza significativa fino a 4 metri;</p> <p><input type="checkbox"/> C Litoranea con vento fino a forza 6 e onde di altezza significativa fino a 2 metri;</p> <p><input type="checkbox"/> D Speciale per la navigazione in acque protette con vento fino a forza 4 e altezza significativa delle onde fino a 0,5 metri.</p> <p>Data Il (4)</p> <p><small>(1) A vela; a vela con motore ausiliario; a motore. (2) Indicare A), B), C) o D). (3) Barrare con una "x" la specie di navigazione che interessa. (4) Capo dell'Ufficio che rilascia la licenza.</small></p>	<p style="text-align: center;">CARATTERISTICHE DELL'IMBARCAZIONE</p> <p>Propulsione (1) Modello</p> <p>Numero di identificazione dello scafo</p> <p>Anno di costruzione</p> <p>Cantiere costruttore e sede</p> <p>Lunghezza m. Larghezza (Bh) m.</p> <p>Altezza di costruzione (Ds) m. Dislocamento tonn.</p> <p>Materiale dello scafo</p> <p>Comando del timone</p> <p>Certificato di esame CE del tipo / Dichiarazione scritta di conformità n. rilasciato da in data (Modulo</p> <p>Annotazioni (2)</p> <p><small>(1) A vela; a vela con motore ausiliario; a motore. (2) Indicare se prima iscrizione ovvero gli estremi dell'iscrizione dell'Ufficio o Paese estero di provenienza (n. sigla e data 1ª iscrizione).</small></p>
---	--

<p style="text-align: center;">PROPULSIONE</p> <p>A VELA: Numero degli alberi superficie velica mq (Vela di normale navigazione + fiocco "genoa")</p> <p>A MOTORE:</p> <p>a) Entrobordo-fuoribordo (1) Numero dei motori installati Matricola Ditta costruttrice Modello Anno di costruzione Tipo: Entrobordo/fuoribordo Combustibile impiegato Tempi Alesaggio mm Corsa mm Numero dei cilindri Cilindrata cmc Potenza massima di esercizio Kw (..... CV) a giri/min Potenza fiscale CV Peso (massa) Kg Consumo specifico l/h</p> <p>b) Fuoribordo (2) Numero dei motori installabili Potenza massima di esercizio del motore installabile Kw (..... CV)</p> <p><small>(1) Annotazione: n. motori installabili e potenza massima di esercizio Kw (..... CV) indicati nella certificazione "CE del tipo"/Dichiarazione scritta di conformità. (2) Il relativo certificato d'uso o dichiarazione di potenza deve essere tenuto a bordo.</small></p>	<p>A) NUMERO MASSIMO DELLE PERSONE TRASPORTABILI N° (..... compreso l'equipaggio)</p> <p>B) PORTATA MASSIMA (comprensiva delle persone) Kg.</p> <p>C) NUMERO MINIMO COMPONENTI L'EQUIPAGGIO</p> <p>D) APPARECCHIATURE INSTALLATE A BORDO a) Radar b) Apparato ricetrasmittente (Art. 29 del D. Lgs. 18 luglio 2005, n. 171).</p> <p>E) SICUREZZA DELLA NAVIGAZIONE L'unità deve avere a bordo i mezzi di salvataggio e le dotazioni di sicurezza prescritte per la distanza dalla costa ove la navigazione è effettivamente svolta.</p> <p>CERTIFICATO DI SICUREZZA n. rilasciato da il avente la validità fino al per la seguente specie di navigazione</p>
---	--

VISITE PERIODICHE ED OCCASIONALI

[illegible]

Il regime fiscale e doganale del diporto: acquisto e gestione dell'unità
(dott. Francesco F. PITTALUGA)

<p style="text-align: center;">GENERALITÀ COMPLETE DEL PROPRIETARIO (indicare anche il codice fiscale)</p> <hr/> <div style="display: flex; align-items: center; margin-bottom: 10px;"> <div style="border: 1px solid black; border-radius: 50%; width: 30px; height: 30px; display: flex; align-items: center; justify-content: center; margin-right: 5px;"> Timbro Ufficio </div> <div style="margin-left: 10px;"> Data Il (1) </div> </div> <hr/> <div style="display: flex; align-items: center; margin-bottom: 10px;"> <div style="border: 1px solid black; border-radius: 50%; width: 30px; height: 30px; display: flex; align-items: center; justify-content: center; margin-right: 5px;"> Timbro Ufficio </div> <div style="margin-left: 10px;"> Data Il (1) </div> </div> <hr/> <div style="display: flex; align-items: center; margin-bottom: 10px;"> <div style="border: 1px solid black; border-radius: 50%; width: 30px; height: 30px; display: flex; align-items: center; justify-content: center; margin-right: 5px;"> Timbro Ufficio </div> <div style="margin-left: 10px;"> Data Il (1) </div> </div> <hr/> <div style="display: flex; align-items: center; margin-bottom: 10px;"> <div style="border: 1px solid black; border-radius: 50%; width: 30px; height: 30px; display: flex; align-items: center; justify-content: center; margin-right: 5px;"> Timbro Ufficio </div> <div style="margin-left: 10px;"> Data Il (1) </div> </div> <hr/> <div style="display: flex; align-items: center; margin-bottom: 10px;"> <div style="border: 1px solid black; border-radius: 50%; width: 30px; height: 30px; display: flex; align-items: center; justify-content: center; margin-right: 5px;"> Timbro Ufficio </div> <div style="margin-left: 10px;"> Data Il (1) </div> </div> <hr/> <div style="display: flex; align-items: center; margin-bottom: 10px;"> <div style="border: 1px solid black; border-radius: 50%; width: 30px; height: 30px; display: flex; align-items: center; justify-content: center; margin-right: 5px;"> Timbro Ufficio </div> <div style="margin-left: 10px;"> Data Il (1) </div> </div> <hr/>	<p style="text-align: center;">AVVERTENZA</p> <p>La presente licenza, ai sensi e per gli effetti degli art. 22, 23 e 25 del D. Lgs. 18 luglio 2005, n. 171, costituisce documento di bordo che abilita alla navigazione e conferisce alla imbarcazione il diritto di inalterare o di esporre la bandiera italiana.</p> <p>La presente licenza deve essere tenuta a bordo, in originale o in copia autenticata se la navigazione avviene tra i porti dello Stato, ed esibita ad ogni richiesta da parte dei competenti organi di controllo.</p> <p>A norma dell'art. 24 del D. Lgs. 18 luglio 2005, n. 171, il presente documento di bordo deve essere rinnovato in caso di cambio del numero e della sigla dell'Ufficio di iscrizione ovvero di modifiche del tipo e delle caratteristiche principali dello scafo e dell'apparato motore e del tipo di navigazione autorizzata.</p> <p style="text-align: center;"><i>Omissis.</i></p> <p style="text-align: center;">DECRETO LEGISLATIVO DEL 18 LUGLIO 2005, N. 171</p> <p style="text-align: center;">Art. 1</p> <p>1. Le disposizioni del presente decreto legislativo si applicano alla navigazione da diporto.</p> <p>2. Ai fini del presente codice si intende per navigazione da diporto quella effettuata in acque marittime ed interne a scopi sportivi o ricreativi e senza fine di lucro.</p> <p>3. Per quanto non previsto dal presente codice, in materia di navigazione da diporto si applicano le leggi, i regolamenti e gli usi di riferimento ovvero, in mancanza, le disposizioni del codice della navigazione, approvato con regio decreto 30 marzo 1942, n. 327, e le relative norme attuative.</p> <p style="text-align: center;"><i>Omissis.</i></p> <p style="text-align: center;">Art. 53</p> <p>1. Chiunque assume o ritiene il comando o la condotta ovvero la direzione nautica di una unità da diporto senza avere conseguito la prescritta abilitazione è soggetto alla sanzione amministrativa del pagamento di una somma da duemilaseicentasei euro a ottomiladuecentosessantasei euro; la stessa sanzione si applica a chi assume o ritiene il comando o la condotta ovvero la direzione nautica di una unità da diporto senza la prescritta abilitazione perché revocata o non rinnovata per mancanza dei requisiti; la sanzione è raddoppiata nel caso di comando o condotta di una nave da diporto.</p> <p>2. Chiunque assume o ritiene il comando o la condotta ovvero la direzione nautica di una unità da diporto con una abilitazione scaduta, ovvero che non sia in regola con quanto stabilito all'articolo 17 in materia di trascrizione, è soggetto alla sanzione amministrativa del pagamento di una somma da duecentosette euro a milletrecenti euro.</p> <p>3. Salvo che il fatto costituisca violazione della normativa sulle aree marine protette, chi nell'utilizzo di un'unità da diporto non osserva una disposizione di legge o di regolamento o un provvedimento legalmente emanato dall'autorità competente in materia di uso del demanio marittimo, del mare territoriale e delle acque interne, ivi compresi i porti, ovvero non osserva una disposizione di legge o di regolamento in materia di sicurezza della navigazione è soggetto alla sanzione amministrativa del pagamento di una somma da duecentosette euro a milletrecenti euro. Se il fatto è commesso con l'impiego di un natante da diporto la sanzione è ridotta alla metà.</p>
---	---

(1) Il Capo dell'Ufficio che rilascia la licenza.

4. Chiunque, al di fuori dei casi previsti dai commi 1, 2 e 3, non osserva una disposizione del presente decreto o un provvedimento emanato dall'autorità competente in base al presente decreto è soggetto alla sanzione amministrativa del pagamento di una somma da cinquanta euro a cinquecento euro.

5. In caso di violazione di disposizioni in materia di navigazione che prevedono sanzioni amministrative, 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.

6. Per le violazioni di cui al comma 1 si applica la sanzione accessoria della sospensione della licenza di navigazione per trenta giorni. Il periodo di sospensione è riportato sulla licenza di navigazione.

Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato S.p.A. - O.C.V. - ROMA

Abbiamo visto che (cfr. artt. 15 c. 2 e 20 del C.N.D. ed art. 18 del Reg. att. C.N.D.) è possibile ottenere, per le imbarcazioni da diporto, l'iscrizione provvisoria nel R.I.D. e che, in tali casi, viene rilasciata la **LICENZA PROVVISORIA DI NAVIGAZIONE** la cui durata è limitata a 6 mesi⁴².

⁴² E' da osservare al riguardo che l'art. 23 c. 6 del C.N.D. testualmente recita "le navi da diporto per le quali il procedimento di iscrizione non sia ancora concluso possono essere abilitate alla

Potrebbe dunque sembrare che tale documento possa essere rilasciato unicamente in relazione alle imbarcazioni da diporto soggette a tale procedura anticipatoria di pubblicità navale ma, a ben vedere, così non è. L'art. 23 c. 6 del C.N.D., infatti, prevede in modo testuale che:

“le navi da diporto per le quali il procedimento di iscrizione non sia ancora concluso possono essere abilitate alla navigazione dai rispettivi uffici di iscrizione con licenza provvisoria la cui validità non può essere superiore a 6 mesi”.

A sua volta, l'art. 18 del Reg. att. C.N.D. fa richiamo al concetto di “nave” e non a quello di “imbarcazione”⁴³.

In ogni caso, la licenza di navigazione (ovvero la licenza provvisoria), ai sensi dell'art. 23 c. 3 del C.N.D., obbliga ad esporre la bandiera italiana, e **deve essere tenuta a bordo in originale o in copia autenticata, se la navigazione avviene tra porti dello Stato**⁴⁴.

La mancanza, a bordo, della licenza di navigazione (in originale o in copia autenticata) è sanzionata a termini dell'art. 53 c. 4 del C.N.D. con applicazione di una sanzione amministrativa di importo compreso fra € 50,00 ed € 500,00. Vi è da dire che la mancata presenza a bordo di tali documenti in caso di navigazione nelle acque territoriali di un altro Stato, se non costituisce violazione per la legge italiana, può comunque determinare serie conseguenze a seconda dell'ordinamento dello Stato rivierasco.

navigazione dai rispettivi uffici di iscrizione con licenza provvisoria la cui validità non può essere superiore a 6 mesi”.

Viceversa, l'art. 20 del C.N.D. chiaramente limita la possibilità di ottenere l'iscrizione provvisoria – e dunque il rilascio della licenza provvisoria di navigazione – alle sole imbarcazioni da diporto.

⁴³ “L'articolo 18 individua le ipotesi di rilascio di licenza provvisoria alle navi da diporto. Come noto, il Codice prevede che tale licenza - di validità non superiore ai sei mesi – possa essere rilasciata a quelle navi da diporto il cui procedimento di iscrizione non si sia ancora concluso, ma non ne determina i casi specifici. Con la citata disposizione, il Regolamento dispone che la licenza provvisoria può essere rilasciata: per le navi di nuova costruzione, in attesa del certificato di stazza definitiva (che è necessario per l'immatricolazione di una nave da diporto, ma richiede molto tempo); per le navi provenienti da un registro straniero, sempre, purché le autorità straniere - allo scopo di evitare la doppia bandiera - attestino che è stata richiesta la cancellazione dai loro registri e che è stato ritirato il documento di navigazione straniero” (ANIELLO RAIOLA, “Il secondo pilastro della normativa sulla nautica da diporto”, Notiziario della Guardia Costiera – Ottobre 2008 – Supplemento – p. 8)

⁴⁴ Tale regola, anche se legislativamente riferita alla sola licenza di navigazione, è – in realtà – applicabile a tutti i documenti di bordo di tutte le unità da diporto, ivi compresi i natanti (che, peraltro, solo in casi particolari si recano in porti non appartenenti allo Stato italiano).

La licenza deve essere **obbligatoriamente rinnovata** (cfr. art. 24 del C.N.D.) in tutti i casi in cui sia stato modificato il numero di immatricolazione o la sigla dell'ufficio di iscrizione o allorché intervengono modifiche del tipo e delle caratteristiche principali dello scafo o dell'apparato motore o del tipo di navigazione; negli altri casi di modifica dei dati presenti nella licenza soggetti a pubblicità legale ai sensi dell'art. 17 del C.N.D., la stessa deve essere solo "annotata" a cura dell'ufficio di iscrizione.

Ai fini del rinnovo, il proprietario deve presentare (cfr. art. 17 del Reg. att. C.N.D.) presso l'ufficio di iscrizione:

- ⇒ l'originale della licenza di cui è richiesto il rinnovo;
- ⇒ nel caso di innovazioni alle caratteristiche principali dello scafo o del motore, l'attestazione di idoneità del mezzo nautico;

e la ricevuta di presentazione di tali documenti sostituisce la licenza per il periodo di 20 giorni consentendo, così la navigazione.

2.3.c) Il certificato di sicurezza.

Il secondo documento necessario per la navigazione da diporto è il **CERTIFICATO DI SICUREZZA**, che attesta lo stato di navigabilità, rilasciato dall'autorità marittima o da quella della navigazione in acque interne sulla base di una documentazione tecnica stilata da un organismo certificatore legalmente riconosciuto. Nello specifico, per le **navi da diporto** il rilascio avviene dopo l'effettuazione di una ispezione effettuata preventivamente all'inizio di esercizio della nave ed avente ad oggetto la struttura, le macchine, il materiale di armamento, la carena, le installazioni elettriche e radio, i mezzi di salvataggio e, in genere, le dotazioni di sicurezza. Per le **imbarcazioni da diporto**, invece, il rilascio è automatico all'atto dell'immatricolazione nel R.I.D..

2.3.d) Il ruolino di equipaggio.

Fra le "carte di bordo", *sub specie* dei "documenti di bordo", si trova – ai sensi di quanto previsto dall'art. 169 c. 1 Cod. nav. – il ruolo dell'equipaggio. La presenza di un documento consimile – denominato "**RUOLINO DI EQUIPAGGIO**" - è prevista anche per le navi e le imbarcazioni da diporto, ma solo qualora si intenda imbarcare, quali membri di equipaggio, marittimi iscritti nelle matricole della gente di mare o della navigazione interna (cfr. artt. 38 del C.N.D. e 23 del Reg. att. C.N.D.)⁴⁵.

⁴⁵ La funzione data al "ruolo di equipaggio", così come disciplinata dal dettato di cui all'art. 357 Reg. att. Cod. nav., è quella di attestare e documentare la consistenza dell'equipaggio, registrando il luogo e la data di imbarco e sbarco di ciascun soggetto arruolato. Per tale motivo la giurisprudenza ritiene che la mancata annotazione sul ruolo di equipaggio dello sbarco

Il Ministero delle Infrastrutture e Trasporti rifornisce direttamente i singoli Uffici compartimentali e circondariali marittimi nonché le autorità consolari all'estero dei ruolini di cui si tratta (individuati con un numero ed una serie progressivi), i quali sono successivamente rilasciati ai titolari delle singole licenze di navigazione per uso diporto; **gli estremi del ruolino così consegnato**, che ha validità massima di 3 anni a decorrere dalla data di rilascio, **sono annotati sull'originale della licenza di navigazione** e di tale circostanza ne viene data notizia:

temporaneo di un motorista, è idonea ad integrare il reato di cui all'art. 1178 c.nav.. La Corte Suprema ha, infatti, ritenuto che lo sbarco temporaneo di un lavoratore marittimo incide sulla consistenza dell'organico dell'equipaggio e non è, quindi, assoggettabile alla disciplina relativa al turno di riposo.

“Il ruolo di equipaggio cui il compito precipuo è la continua registrazione della consistenza dell'equipaggio per ogni effetto di diritto pubblico, deve comprendere anche le annotazioni relative allo sbarco temporaneo di un membro dell'equipaggio, risolvendosi detto sbarco in una modifica dell'equipaggio stesso. I riposi normali (pause di lavoro quotidiane e settimanali) non devono essere annotati sul ruolo, mentre devono essere annotati i congedi determinati da esigenze del lavoratore che ne rendono necessaria la momentanea astensione dal lavoro (ferie, matrimonio, ecc.)” (Corte Cass., Pen., 07/09/1974, n. 5896).

“In base al codice della navigazione, il comandante della nave è portatore e garante di interessi pubblici e privati, gli sono attribuiti compiti dell'una e dell'altra natura, esplica funzioni talora proprie del pubblico ufficiale e talora invece di natura esclusivamente privata; ne con segue che gli atti che è tenuto a redigere possono rivestire ora la qualifica di atto pubblico, ora la qualifica di scrittura privata. La falsità del ruolo di equipaggio è da ritenersi falsità in atto pubblico perché il ruolo di equipaggio ha l'essenziale funzione di attestare quali sono le persone preposte al governo ed in genere al servizio della nave, il che ha riflessi di natura pubblica rilevante perché la legittimità e la sicurezza della navigazione sono strettamente condizionate dalla presenza di un minimo di personale, ad una particolare qualificazione del medesimo ed, inoltre, rapporti gerarchici e disciplinari di speciale natura si costituiscono fra i membri dell'equipaggio, dettati dalle esigenze della vita in navigazione. L'attestazione del comandante della nave sul giornale nautico che un ufficiale dell'equipaggio, nel corso della navigazione, è sbarcato e conseguentemente deve essere depennato dal ruolo dell'equipaggio, è da ritenersi attestazione in atto pubblico; se la dichiarazione non risponde al vero perché nel porto indicato l'ufficiale non è sbarcato, in quanto addirittura non era stato imbarcato e contro il vero era stato segnalato nel ruolo di equipaggio, si ha una falsa attestazione ideologica in atto pubblico” (Cass. Pen. 17 dicembre 1975, n. 12293).

La Corte ha sottolineato la rilevanza pubblicistica del ruolo di equipaggio, ai fini della sicurezza della navigazione, perché strettamente connesso con l'esigenza di garantire a bordo un numero minimo di personale.

“Le annotazioni contenute nel ruolo d'equipaggio fanno piena prova, fino a querela di falso, dell'esistenza del contratto di arruolamento e della natura subordinata del rapporto di lavoro nautico e non possono essere disattese in base, alle risultanze di prove di rango inferiore” (Corte Cass, Se. Lavoro, 18/01/2002. n. 2321).

Si ritiene che gli arresti cui è giunta la giurisprudenza in relazione al “ruolo di equipaggio” valgano *mutatis mutandis* anche per il ruolino di cui all'art. 23 del Reg. att. C.N.D..

- ⇒ all'I.N.P.S. ed all'I.P.S.E.M.A.;
- ⇒ nonché, qualora sia stato rilasciato all'armatore, al proprietario del mezzo nautico.

Una volta giunto a scadenza, il ruolino è ritirato dagli uffici marittimi o consolari (se la nave si trova all'estero) che provvedono a trasmetterlo all'I.N.P.S. che, a sua volta, dopo avere provveduto alle necessarie verifiche contributive, lo restituisce in originale all'Ufficio emittente. Contestualmente al ritiro, viene consegnato alla parte un nuovo ruolino di equipaggio.

Per quanto concerne la composizione dell'equipaggio, si ricorderà, che la navigazione da diporto è governata da disposizioni del tutto *sui generis*, ampiamente derogatorie di quelle previste dal Cod. nav., sia per quanto riguarda il numero di componenti dell'equipaggio da imbarcare, sia per quanto riguarda i requisiti di nazionalità sia, come ora vedremo, per quanto concerne la possibilità di utilizzare per il “lavoro marittimo” anche gli ospiti imbarcati.

In particolare, ai sensi dell'art. 35 del C.N.D., **il comandante o il conduttore dell'unità da diporto devono verificare, prima della partenza, “la presenza a bordo di personale qualificato e sufficiente per formare l'equipaggio necessario per affrontare la navigazione che intende intraprendere, anche in relazione alle condizioni meteo-marine previste ed alla distanza da porti sicuri”**: in linea generale, dunque, la norma non prevede un numero “minimo” di componenti dell'equipaggio, rimandandone la determinazione – caso per caso – all'esperienza del comandante o del conduttore in relazione delle concrete condizioni di utilizzo del mezzo.

Tale regola subisce però due eccezioni in relazione:

- ⇒ alle unità da diporto adibite a noleggio in quanto, ai sensi dell'art. 89 del Reg. att. C.N.D.:
 - se si tratta di imbarcazioni da diporto che imbarcano più di 6 passeggeri o che misurano più di 18 metri, l'equipaggio deve essere obbligatoriamente composto da almeno 2 persone;
 - se si tratta di navi da diporto adibite a noleggio, indipendentemente dal numero di passeggeri trasportati, l'equipaggio deve essere composto da almeno 3 persone;
- ⇒ alle unità da diporto iscritte al R.I., l'equipaggio deve essere composto “di norma” dal meno due persone oltre al comandante (vedi oltre).

Ai sensi dell'art. 36 del C.N.D., a talune condizioni possono essere utilizzati nello svolgimento di attività proprie della conduzione o del governo della nave, in ausilio dei membri dell'equipaggio, gli "ospiti di bordo".

E' preliminarmente da osservare che, ai sensi dell'art. 36 c. 2 del C.N.D., "**i servizi di bordo delle navi da diporto devono essere svolti dal personale iscritto nelle matricole della gente di mare**", con ciò precludendo la possibilità che, per questi, si possa fare ricorso all'uso delle persone imbarcate in qualità di ospite.

Viceversa, ai sensi di quanto previsto dall'art. 36 c. 1 C.N.D., il comandante o il conduttore – a loro giudizio e dunque sotto la loro personale e diretta responsabilità – potranno fare svolgere **i servizi di bordo su imbarcazioni da diporto** anche agli ospiti imbarcati purché abbiano compiuto:

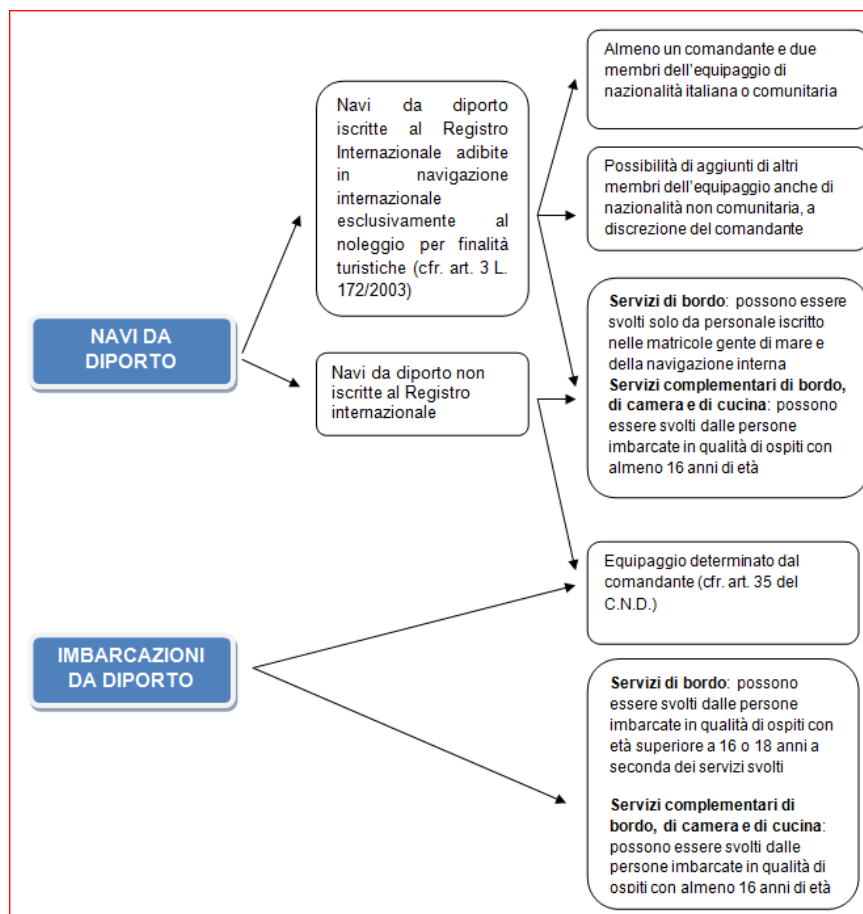
- ⇒ almeno il 16° anno di età per i servizi di coperta;
- ⇒ almeno il 18° anno per i servizi di macchina.

Per quanto concerne, invece, **i servizi complementari di bordo, di camera e di cucina**, questi possono essere svolti – sia sulle navi che sulle imbarcazioni da diporto – dalle persone imbarcate in qualità di ospiti purché abbiano compiuto almeno il 16° anno di età e, pur nel silenzio del legislatore, comunque sotto la responsabilità diretta del comandante o del conduttore.

Invertendo l'ordine degli addendi:

- ⇒ per quanto riguarda le navi e le imbarcazioni da diporto "**impegnate**" in attività di noleggio - definizione da intendersi riferita non a tutte le unità da diporto per le quali sia stato annotato sulla licenza di navigazione l'uso commerciale ex art. 2 c. 1 lett. a) del C.N.D. e 24 del Reg. att. C.N.D. **ma solo a quelle in possesso di tali requisiti ed in atto concretamente impegnate in navigazione in costanza di contratto di noleggio** (resta quindi escluso il caso di navigazione effettuata dallo stesso proprietario o armatore per conto proprio, magari in quanto finalizzata al trasferimento dell'imbarcazione presso il cantiere) – l'art. 37 del C.N.D. dispone che "*le titoli e le qualifiche professionali per lo svolgimento dei servizi di bordo di imbarcazioni e navi da diporto*" sono stabiliti con decreto del Ministro delle Infrastrutture e dei Trasporti adottato di concerto al Ministro del Lavoro e, nello specifico, dal D.M. 10 maggio 2005, n. 121 il cui campo di applicazione – non a caso – è limitato al "*personale imbarcato sulle imbarcazioni e navi da diporto impiegate in attività di noleggio, sulle navi destinate esclusivamente al noleggio per finalità turistiche di cui all'art. 3 c. 1 della L. 172/2003, ed al personale che svolge attività lavorativa sulle navi da diporto, ferma restando la disciplina in materia di patente nautica per il comando di navi da diporto di cui all'art. 4 del d.P.R. 431/1997*";

- ⇒ per quanto riguarda, invece, le navi da diporto iscritte al R.I. di cui all'art. 1 del D.L. 457/1997, l'art. 3 della L. 172/2003 prescrive che l'armamento deve avvenire "di norma" con due persone, oltre al comandante, aventi nazionalità italiana o nazionalità di un altro Stato membro dell'U.E., salva comunque la facoltà del comandante di aggiungere altri componenti dell'equipaggio di nazionalità anche non comunitaria e, in ogni caso, non può trasportare più di 12 passeggeri (esclusi, dunque, i membri di equipaggio).



2.3.e) **Altri documenti la cui presenza a bordo è obbligatoria: la licenza di esercizio per impianti di radiotelefonica, la dichiarazione di potenza dei motori, l'assicurazione R.C. e la patente nautica.**

A dover essere tenuti a bordo delle navi e delle imbarcazioni da diporto non sono solo i documenti previsti dall'art. 22 del C.N.D. ed il ruolino di equipaggio (se rilasciato), ma anche altri documenti previsti da altre disposizioni del medesimo codice, ossia:

- ⇒ la licenza di esercizio per impianti di radiotelefonica.

Al fine di garantire la sicurezza della navigazione e le comunicazioni fra bordo e terra nonché fra le unità da diporto, l'art. 29 del C.N.D. prevede l'obbligatoria installazione di sistemi ricetrasmittenti delle onde vocali. In particolare:

- per le navi da diporto, è resa obbligatoria l'installazione di un **impianto ricetrasmittente in radiotelefonica**, ad onde elettrometriche, secondo le norme stabilite dall'Autorità competente;
- per tutte le altre unità da diporto (ossia, per le imbarcazioni ed i natanti), impegnate in navigazione ad una distanza superiore di 6 miglia dalla costa, è obbligatoria la presenza a bordo di almeno un **apparato ricetrasmittente ad onde metriche (VHF)**, anche portatile, secondo le norme stabilite dalla medesima Autorità competente;
- per le navi e le imbarcazioni da diporto⁴⁶ che navigano oltre le 12 miglia marine dalla costa è obbligatoria anche l'installazione di un **apparato elettronico per la rilevazione satellitare della posizione**.

Prima della installazione a bordo di impianti radio è necessario presentare, all'ufficio di iscrizione dell'unità⁴⁷, apposita istanza corredata da copia della dichiarazione di conformità; ricevuta la documentazione, l'Ufficio provvede ad assegnare il nominativo internazionale, a rilasciare la **LICENZA PROVVISORIA DI ESERCIZIO RTF** ed a trasmettere il tutto all'Autorità competente per il rilascio della **LICENZA DEFINITIVA DI ESERCIZIO RTF** (cfr. art. 39 c. 4 del C.N.D.).

Per sole unità in navigazione temporanea, anche se si tratta di navi da diporto, è prevista la presenza di almeno un apparato ricetrasmittente radiotelefonico ad onde metriche (VHF) “*nei limiti previsti dall'art. 29 del codice*”, ossia nei soli casi in cui la navigazione sia effettuata oltre 6 miglia marine dalla linea della costa (cfr. art. 22 del Reg. att. C.N.D.);

⁴⁶ Ma non per i natanti da diporto che, però, se muniti di marcatura CE, possono navigare entro i limiti stabili per la propria categoria di progettazione e, dunque, ma solo in teoria, anche oltre le 12 miglia marine dalla costa.

⁴⁷ Per i natanti, in considerazione del fatto che questi non devono essere obbligatoriamente iscritti nei registri previsti per le imbarcazioni da diporto, l'art. 39 c. 6 del C.N.D. dispone che la richiesta di rilascio della licenza di esercizio dell'apparato radiotelefonico di bordo sia presentata all'Ispettorato territoriale del Ministero delle Comunicazioni nella cui competenza territoriale si trova la residenza del richiedente. Tale Ispettorato provvede all'istruttoria assegnando un identificativo di chiamata di identificazione, correlato non all'unità ma all'apparato radiotelefonico (“...valido indipendentemente dall'unità su cui l'apparato viene installato...”) e rilasciando la licenza di esercizio.

- ⇒ il certificato limitato di RTF dell'operatore⁴⁸;
- ⇒ la **DICHIARAZIONE DI POTENZA DEL MOTORE** ovvero il **CERTIFICATO DI USO DEL MOTORE**.

Per quanto concerne la **dichiarazione di potenza**, questa deve essere rilasciata dal costruttore, o dal suo legale rappresentante o dal suo rivenditore autorizzato stabilito nella U.E., su un modulo conforme allo *specimen* approvato dal Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti con D.M. 16/05/2006 (cfr. art. 28 c. 2 del C.N.D.). Prima dell'entrata in vigore del D. Lgs. 172/2005, in luogo della dichiarazione di potenza veniva rilasciato il **certificato di uso del motore** che, ai sensi di quanto previsto dall'art. 20 del Reg. att. C.N.D., se emesso prima di tale data, continua a mantenere inalterata la sua efficacia, costituisce documento di bordo e deve essere pertanto conservato a bordo in luogo della dichiarazione di potenza.

- ⇒ la **POLIZZA DI ASSICURAZIONE OBBLIGATORIA DELLA RESPONSABILITÀ CIVILE PER DANNI A TERZI**, obbligatoria per tutte le unità da diporto (ivi compresi, dunque, i natanti) ad eccezione di quelle a remi ed a vela non munite di motore ausiliario (cfr. art. 41 c. 1 del C.N.D.).

Sono oggetto di assicurazione obbligatoria “separata” i motori amovibili di qualsiasi potenza (cfr. art. 41 c. 2 del C.N.D.) e ciò anche se muniti di certificato di uso straniero o di altro documento equivalente emesso all'estero, purché impiegati nelle acque territoriali italiane (cfr. art. 41 c. 3 del C.N.D.);

- ⇒ la **PATENTE NAUTICA** del comandante o del conduttore.

2.3.f) Autorizzazione provvisoria alla navigazione fra i soli porti nazionali in caso di furto, smarrimento o distruzione dei documenti di bordo.

In caso di furto, smarrimento o distruzione della licenza di navigazione o della licenza provvisoria, la parte è tenuta a farne immediata denuncia all'autorità di pubblica sicurezza; la copia di tale denuncia (cfr. art. 23 c. 5 del C.N.D.) costituisce autorizzazione

⁴⁸ “Per utilizzare qualsiasi apparecchio VHF, sia palmare che fisso, è obbligatorio possedere il *Certificato Unico di Radiotelefonista*. Tale patentino viene rilasciato, senza esami, dagli Ispettorati Territoriali del Ministero dello Sviluppo Economico ed è valido su unità da diporto fino a 150 tonn. di stazza lorda e con apparati di potenza non superiore a 60 watt ”(Vademecum del leasing nautico, UCINA e COMANDO GENERALE CAPITANERIE DI PORTO, Ottobre 2010, p. 43).

provvisoria per la sola navigazione fra porti nazionali e per la durata massima di 30 giorni, a condizione che il certificato di sicurezza sia ancora in corso di validità.

2.3.g) I documenti prescritti per i natanti da diporto.

Abbiamo detto che la presenza a bordo dei documenti di cui sopra è prescritta per le sole navi ed imbarcazioni da diporto e non anche per i natanti, salvo il caso in cui siano volontariamente iscritti nel R.I.D. poiché, ricorrendo tale ipotesi, ai sensi dell'art. 27 c. 2 del C.N.D. *“assumono il regime giuridico”* delle imbarcazioni.

Per i natanti *tout court* non è previsto il rilascio della licenza di navigazione e, quindi, il numero e la tipologia di documenti da conservare a bordo è ridotta rispetto a quanto in precedenza visto. In particolare:

- ⇒ per i natanti a remi e a vela, quando navigano per diporto o in attività di pesca sportiva, devono avere a bordo soltanto i documenti di riconoscimento delle persone imbarcate.
- ⇒ per i natanti a motore, oltre ai documenti di riconoscimento delle persone imbarcate, è prevista la conservazione a bordo:
 - del certificato d'uso dei motori, sia per i fuoribordo che entro bordo, ovvero la dichiarazione di potenza;
 - della polizza di assicurazione obbligatoria R.C. per danni a terzi;
 - della patente nautica in corso di validità;
 - se a bordo si trova una ricetrasmittente VHF (obbligatoria quando si naviga a distanza superiore alle sei miglia dalla costa), del certificato limitato di RTF dell'operatore e della licenza di esercizio RTF;
 - per i natanti costruiti in serie, del certificato di omologazione e della dichiarazione di conformità (originale o copia autenticata). Su tale certificato sono indicati: la specie di navigazione cui l'unità è abilitata; la potenza massima e la massa del motore installabile a bordo; il numero delle persone trasportabili.
 - in caso di navigazione oltre le 6 miglia marine dalla costa, ma comunque entro il limite delle 12 miglia marine⁴⁹:

⁴⁹ *“I natanti da diporto hanno dei limiti di navigazione in base al tipo e all'esistenza o meno della «marcatrice CE». I limiti di navigazione dei natanti da diporto marcati CE non sono espressi in miglia, ma in base alle condizioni meteo-marine cui fa riferimento la «marcatrice CE». Tuttavia, i natanti di categoria A, B e C, seppur tecnicamente in grado alla pari di un'imbarcazione delle*

- del certificato di omologazione e della dichiarazione di conformità rilasciata dal costruttore dai quali risulta che l'unità è abilitata alla navigazione senza alcun limite (o oltre sei miglia dalla costa);
 - in alternativa, dell'estratto del R.I.D. rilasciato, per le unità già iscritte e successivamente cancellate, da cui risulti che l'unità era abilitata alla navigazione senza alcun limite;
 - ovvero, di una specifica attestazione di idoneità rilasciata da un organismo notificato.
- del manuale del proprietario, ma solo per i natanti non muniti di marcatura CE.

stesse categorie di navigare oltre le 12 miglia, non possono farlo per ragioni di diritto internazionale perché privi di immatricolazione” (Vademecum del Leasing Nautico, UCINA e COMANDO GENERALE DELLE CAPITANERIE DI PORTO, Ottobre 2010, p. 22).

3. I contratti di utilizzo delle unità da diporto: nozioni fondamentali e distinzioni.

3.1 La locazione dell'unità navale: la "locazione di nave armata ed equipaggiata" e la "locazione scafo nudo".

La locazione è il primo dei contratti "tipici" del mondo della nautica e trova disciplina nell'art. 376 del Cod. nav. in forza del quale:

"si ha locazione quando una delle parti si obbliga a fare godere all'altra per un dato tempo la nave verso un determinato corrispettivo".

Tale definizione è, in pratica, la trasposizione alla nautica di quanto previsto dall'art. 1571 c.c. per il quale:

"la locazione è il contratto col quale una parte si obbliga a far godere all'altra una cosa mobile o immobile per un dato tempo, verso un determinato corrispettivo".

Come si vede l'unica sostanziale differenza è data dalla più puntuale individuale della *res* oggetto del contratto: per il codice civile è una qualsiasi cosa mobile o immobile, per il Codice della navigazione è, invece, la nave.

La locazione navale è normalmente "*a scafo nudo*" o "*bareboat*", ed ha ad oggetto il mezzo nautico nelle condizioni in cui si trova (scafo e pertinenze), ma è possibile rinvenire contratti di locazione di nave "*armata ed equipaggiata*", dotata di tutto il necessario per la navigazione marittima o lacuale ivi compresi i beni di consumo necessari alla navigazione e, soprattutto, l'equipaggio. In tale ultimo caso, non è sempre facile ed immediato distinguere la locazione dal noleggio, specie laddove il mezzo sia già dotato di equipaggio. In linea generale, si può dire che a differenza di quest'ultimo, la locazione si caratterizza per il fatto che:

- ⇒ oggetto del negozio è solo la *traditio* della *res*, senza alcuna obbligazione di *facere* a carico del locatore;
- ⇒ il locatore non assume mai la veste di armatore che, invece, viene assunta dal conduttore⁵⁰ che, di conseguenza, succede al locatore nei contratti di arruolamento dell'equipaggio assumendo su di sé i diritti e gli obblighi derivanti da essi.

⁵⁰ Sia il LEFEBVRE sia il PESCATORE ritengono che la locazione sia in ogni caso caratterizzata dall'assunzione da parte del conduttore della qualifica di armatore.

Per quanto riguarda il diporto, la definizione di locazione è contenuta nell'art. 42 del C.N.D. che vi sussume:

- “1. ...omissis... [il] contratto con il quale una delle parti si obbliga, verso corrispettivo, a cedere il godimento dell'unità da diporto per un periodo di tempo determinato.
2. Con l'unità da diporto locata il conduttore esercita la navigazione e ne assume la responsabilità ed i rischi”.

A differenza della disposizione generale contenuta nell'art. 377 c. 1 del Cod. nav., che prevede l'obbligo di forma scritta *ad probationem*, ai sensi dell'art. 42 c. 3 del C.N.D. **il contratto di locazione deve avere forma scritta *ad substantiam*** e deve essere tenuto a bordo, in originale o in copia conforme, a disposizione degli organi accertatori⁵¹. Identico requisito formale è previsto per il contratto di sublocazione così come per quello di cessione (cfr. art. 42 c. 3 C.N.D.).

Il fatto che, con il negozio *de quo*, il conduttore assuma su di sé i rischi della navigazione non determina, però, la completa irresponsabilità del locatore. Ai sensi dell'art. 40 c. 2 del Cod. nav., infatti:

“ai fini dell'applicazione dell'art. 2054 c. 3 del c.c., il locatario dell'unità da diporto è responsabile in solido con il proprietario...omissis...”

la deroga rispetto al comune diritto della navigazione, ed in particolare a quanto previsto dall'art. 380 del Cod. nav. che prevede la responsabilità del locatore per il solo caso di danni derivanti da difetto di navigabilità salvo il caso di riuscire a dimostrare la presenza di un vizio occulto non accertabile con la norma diligenza, è fin troppo evidente.

Conformemente, invece, a quanto previsto dall'art. 382 del Cod. nav., l'art. 43 c. 1 del C.N.D. prevede il divieto di tacita riconduzione del contratto una volta giunto a scadenza (*“salvo espresso consenso del locatore, **il contratto non si intende rinnovato** ancorché, spirato il termine stabilito, il conduttore conservi la detenzione dell'unità da diporto”*) anche se, in considerazione della particolarità della *res*, è prevista una “forfetizzazione” del danno derivante dalla tardiva riconsegna del bene. L'art. 43 c. 2 del C.N.D., infatti, dispone che:

“salvo diversa volontà delle parti, nel caso di ritardo della riconsegna per fatto del conduttore per un periodo non eccedente la decima parte del contratto di locazione, non si fa luogo a liquidazione dei danni ma al locatore, per il tempo

⁵¹ “...per tale contratto non è prevista nessuna forma di pubblicità navale richiesta come noto solo per gli atti costitutivi, traslativi o estintivi di diritti reali, mentre nel caso di specie si verte in tema di diritti personali di godimento non soggetti a trascrizione” (Ministero dei Trasporti, prot. n. 2531 del 17/07/2006).

eccedente la durata del contratto, è dovuto un corrispettivo in misura doppia di quella stabilita nel contratto stesso”.

Gli obblighi delle parti contrattuali sono stabiliti nei successivi artt. 45 e 46 del C.N.D. che prevedono:

⇒ a carico del locatore, di consegnare il mezzo 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 obbligatoria R.C..

E' da sottolineare tale particolarità: il locatore, infatti, pur non essendo armatore e pur essendo la responsabilità dell'utilizzazione dell'unità prioritariamente a carico del locatario (cfr. art. 40 c. 2 del C.N.D.), è comunque tenuto a concludere il contratto di assicurazione obbligatoria R.C., salvo i casi di esenzione previsti dall'art. 41 del C.N.D.;

⇒ a carico del locatario/conduuttore, di usare l'unità secondo le caratteristiche risultanti dalla licenza di navigazione ed in conformità alle finalità di diporto.

3.2 Il noleggio: il contratto di *charter* ed il contratto di *bare boat charter*.

Il noleggio è il secondo dei contratti “tipici” del mondo della nautica e trova disciplina positiva negli artt. 384 e ss. del Cod. nav., ove viene definito come:

“il contratto per il quale l'armatore in corrispettivo del nolo pattuito, si obbliga a compiere con una nave determinata uno o più viaggi prestabiliti ovvero, entro un determinato periodo di tempo convenuto, i viaggi ordinati dal noleggiante alle condizioni stabilite dal contratto o dagli usi”.

Considerato che, nel caso di specie, oggetto del negozio è una unità da diporto, il noleggio (o, nella dicitura anglosassone, “**chartering**”) può essere definito come il contratto (*locatio operis*) con cui una delle parti, il noleggiante, si obbliga dietro corrispettivo a mettere a disposizione dell'altra parte, il noleggiatore, l'unità per un determinato periodo di tempo⁵² a scopo ricreativo in zone marine o in acque interne di sua scelta, da fermo o in navigazione, alle condizioni stabilite dal contratto stesso (cfr. art. 47 del C.N.D.).

La differenza rispetto alla locazione è – in questa forma di noleggio *tout court* – fin troppo evidente: mentre lì, infatti, l'esercizio vero e proprio dell'unità viene assunto dal locatore/conduuttore il quale diventa a tutti gli effetti armatore, qui l'esercizio permane al noleggiante il quale mantiene sul proprio capo la qualità di armatore.

⁵² Noleggio a tempo o *time charter*.

Una certa difficoltà di distinzione si può avere nei casi di “noleggio a tempo” e di “locazione a tempo” (invero, la locazione è sempre a tempo), ma la distinzione rimane pur sempre netta se solo si considera che, nella locazione, l’armatore assolve tutti i suoi obblighi contrattuali consegnando al locatore (che diventa nuovo armatore) l’unità navale; nel contratto di charter, invece, questa *traditio* non avviene mai tanto è vero che il noleggiante mantiene la propria qualifica di armatore e si obbliga semplicemente a prestare il servizio pattuito, ossia l’effettuazione dei viaggi concordanti con il noleggiatore. Pertanto, mentre nella locazione l’oggetto del contratto è proprio il mezzo nautico, nel noleggio esso assume una veste più sfumata in quanto oggetto del negozio è il servizio prestato dal noleggiante che, però, per poterlo prestare in osservanza ai suoi obblighi negoziali, deve necessariamente ricorrere a quella ben determinata unità navale⁵³.

Qualora, nonostante tali considerazioni, permangono elementi di dubbio in relazione alla corretta qualificazione giuridica del negozio, un altro elemento di discriminare è costituito dalla condizione dell’equipaggio e, in particolare, del comandante. L’art. 393 del Cod. nav., infatti, dispone che:

“il comandante deve seguire, nei limiti stabiliti dal contratto di noleggio, le istruzioni del noleggiatore sull’impiego commerciale della nave ...omissis... ”;

una simile disposizione (c.d. “**clausola di employment**”) non è invece riprodotta all’interno del Titolo I – Capo I del Cod. nav. riferito alla “locazione”, e ciò in considerazione del fatto che, in tale ultimo caso, il comandante è *naturaliter* rappresentante dell’armatore (cfr. art. 295 del Cod. nav.).

Per l’art. 47 c. 2 del C.N.D., il contratto di noleggio deve avere forma scritta *ad substantiam* (in deroga rispetto alla previsione generale di cui all’art. 385 Cod. nav. che prevede forma scritta *ad probationem*) e l’originale di esso, o una sua copia, deve essere conservata a bordo dell’unità per essere esibita a richiesta dagli organi accertatori.

⁵³ “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 assume ogni onere e rischio connesso con la navigazione. Il locatore, quindi, consegue un corrispettivo ma rimane estraneo all’utilizzo dell’unità di navigazione, che pertanto potrebbe essere utilizzata anche per finalità non strettamente ricreative. Viceversa, con il contratto di noleggio il noleggiante, in corrispettivo del nolo pattuito, si obbliga a compere con l’unità da diporto una determinata navigazione pattuita con il noleggiatore e mantiene la disponibilità e la conduzione tecnica dell’unità da diporto. Ne consegue che, anche se la navigazione dell’unità da diporto fatta dal noleggiatore è certamente un impegno a fini turistici, sportivi o ricreativi, per il noleggiante lo scopo perseguito con il contratto di noleggio ha una natura meramente commerciale” (NAUTICA & FISCO, IV Edizione, Agenzia delle Entrate e UCINA, p. 70 e 71).

Gli obblighi a carico delle parti contrattuali sono stabiliti nei successivi artt. 48 e 49 del C.N.D. che prevedono:

- ⇒ a carico del noleggiante, di mettere a disposizione l'unità in perfetta efficienza, armata ed equipaggiata convenientemente, completa di tutte le dotazioni di sicurezza, munita dei prescritti documenti e coperta dall'assicurazione obbligatoria R.C. estesa in favore del noleggiatore e dei passeggeri per infortuni e per i danni subiti in occasione o in dipendenza del contratto di noleggio.

La disposizione ricalca, salve le necessarie differenze lessicali e quelle derivanti dalle peculiarità del diporto, quanto previsto dall'art. 386 del Cod. nav.;

- ⇒ per il noleggiatore, salva una diversa pattuizione contenuta nel negozio (e, trattandosi di un contratto avente forma scritta *ad substantiam*, tali pattuizioni accessorie dovranno avere la medesima forma pena evidenti problemi in punto di prova giusta il disposto dell'art. 2722 c.c.), di provvedere al rifornimento del combustibile, dell'acqua e dei lubrificanti necessari per il funzionamento dell'apparato motore e degli impianti ausiliari di bordo per l'intera durata del vincolo negoziale (condizione che, nel diritto anglosassone, viene definita “**bareboat charter**”).

Tale disposizione ricalca quella di cui all'art. 387 del Cod. nav., salva la mancata indicazione – fra i doveri del noleggiatore – di provvedere alle spese “inerenti all'impiego commerciale della nave”, la qual cosa è anche logica in quanto l'unità di cui si fa uso è da diporto, e di quelle “di ancoraggio, di canale e simili”.

3.3 Il leasing nautico.

Per “locazione finanziaria di unità da diporto” si intende l'operazione di finanziamento posta in essere da una banca o da un intermediario finanziario (locatore) consistente nella concessione in utilizzo per un determinato periodo di tempo e dietro il pagamento di un corrispettivo periodico (canone), di un'unità da diporto acquistata o fatta costruire dal locatore ad un terzo fornitore, su scelta e indicazione del cliente (utilizzatore), che ne assume così tutti i rischi e conserva la facoltà, al termine della predetta durata contrattuale, di acquistarla (riscatto) ad un prezzo prestabilito ed eventualmente di prorogarne l'utilizzo a condizioni economiche predeterminate o predeterminabili⁵⁴. In caso di mancato esercizio di tale facoltà, dopo il pagamento dell'ultima rata di canone (ossi in caso di mancato riscatto), l'unità rimane in proprietà della società di leasing.

In sostanza, con l'operazione di locazione finanziaria (leasing finanziario):

⁵⁴ Vademecum del leasing nautico, UCINA e COMANDO GENERALE CAPITANERIE DI PORTO, Ottobre 2010, p. 18.

- ⇒ il locatore concede all'utilizzatore l'uso dell'unità per un determinato periodo di tempo a fronte del pagamento di un corrispettivo periodico (canone);
- ⇒ l'unità è acquistata dal locatore su scelta e indicazione dell'utilizzatore;
- ⇒ l'utilizzatore ancorché non proprietario assume tutti i rischi relativi al perimento dell'unità acquisita in *leasing*;
- ⇒ in favore dell'utilizzatore è prevista una opzione finale di acquisto del bene locato ad un prezzo contrattualmente predeterminato (c.d. opzione di riscatto).

Se il fornitore del bene ed il suo utilizzatore finale coincidono il contratto viene più propriamente definito di *lease-back*.

A differenza della locazione e (come vedremo) del noleggio, il leasing finanziario è un contratto innominato in quanto non previsto né dal Codice civile (è in realtà un misto fra il contratto di locazione ed il patto di vendita con riservato dominio) né tantomeno disciplinato dal Cod. nav. e, pur avendo alcuni elementi di forte analogia con il contratto di locazione, se ne differenzia nettamente, oltre che per alcune peculiarità giuridiche, anche in relazione alla sua diversa funzione economica⁵⁵. Tuttavia, da un punto di vista civilistico si applicano, ove compatibili, le disposizioni relative al contratto di locazione.

Come già visto, ai sensi dell'art. 16 del C.N.D.:

“le unità da diporto utilizzate a titolo di locazione finanziaria con facoltà di acquisto sono iscritte a nome del locatore (società di leasing) con specifica annotazione sul registro di iscrizione e sulla licenza di navigazione del nominativo dell'utilizzatore e della data di scadenza del relativo contratto”⁵⁶.

⁵⁵ In sostanza il contratto di locazione finanziaria ha la natura di un finanziamento concesso dalla società di leasing all'utilizzatore per fargli ottenere l'uso di un bene che tuttavia giuridicamente rimane di proprietà della società di leasing stessa fino all'eventuale riscatto finale da parte dell'utilizzatore che determina la cessione del bene.

⁵⁶ E' da notare come il C.N.D. disciplini in modo espresso il solo leasing finanziario, senza fare alcun accesso al c.d. **leasing operativo** che, a differenza del primo, non prevede un'opzione di riscatto e può essere posto in atto, alternativamente:

- da un intermediario finanziario e, in tal caso, come per la locazione finanziaria, è costruito quale operazione trilaterale con causa di finanziamento in cui i rischi sul bene e l'esecuzione degli eventuali servizi sono trasferiti dalla società di *leasing* ad un soggetto terzo (di norma il fornitore);
- da un intermediario non finanziario, che può trattenere in tutto o in parte i rischi sul bene e gestire in proprio o meno i servizi; in questo caso: o l'operazione è trilaterale ed i beni da concedere in locazione generalmente non sono acquistati per massa ma *ad hoc* per il singolo cliente; il concedente risponde degli eventuali vizi sul bene locato;

Per ottenere tale annotazione è necessario presentare all'ufficio di immatricolazione copia del contratto in questione – **che deve avere forma scritta a pena di nullità** ai sensi dell'art. 117 del decreto legislativo 1 settembre 1993, n. 385 – debitamente registrato o in corso di registrazione nonché del mod. 24 attestante l'avvenuto pagamento dell'imposta di registro. Contrariamente a quanto previsto in caso di locazione o di noleggio, il contratto di *leasing* finanziario non deve essere tenuto obbligatoriamente a bordo dell'unità né in originale né in copia autenticata.

Per quanto riguarda la responsabilità civile verso terzi, ai sensi dell'art. 40 c. 3 del C.N.D., l'utilizzatore dell'unità è responsabile in solido con il conducente mentre non è mai prevista la corresponsabilità della società di leasing, vera proprietaria del mezzo nautico.

3.4 Il noleggio occasionale.

L'art. 49-bis del C.N.D., introdotto con il decreto legge 24 gennaio 2012, n. 1 ("decreto liberalizzazioni"), convertito con modificazioni dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, disciplina in modo esaustivo – dal punto di vista del diritto della navigazione, lavoristico e fiscale – l'istituto del **NOLEGGIO OCCASIONALE** che, a dispetto del nome, non sembra poter essere considerato un uso commerciale dell'unità da diporto, salvo il caso in cui il noleggiante sia una società commerciale.

La conclusione in ordine all'assenza del carattere "commerciale" sembra essere l'unica possibile alla luce di almeno due considerazioni:

- ⇒ in primo luogo, l'elencazione dei soggetti interessati a tale disciplina, ossia coloro che possono assumere la veste di noleggiatore, comprende esclusivamente:
- la persona fisica titolare dell'unità da diporto o la società non avente quale oggetto sociale il noleggio o la locazione di unità da diporto;

Per le persone fisiche e le società che svolgono, come attività, il noleggio o la locazione non possono sorgere particolari problemi in quanto è evidente che, trattandosi di soggetti che in modo prevalente svolgono quello specifico tipo di attività, questa non potrà mai essere considerata di tipo occasionale.

-
- direttamente dal produttore del bene, in questo caso si tratta di un'operazione commerciale a struttura bilaterale nella quale il concedente/produttore risponde in prima persona degli eventuali vizi sul bene locato.

Nella prassi contrattuale italiana la presenza o meno della pattuizione di riacquisto rappresenta quindi uno degli elementi essenziali di discriminazione per la qualificazione tra finanziaria e operativa.

Più di un problema sorge, invece, nello stabilire se – a fronte di una società che non ha quale oggetto sociale l'attività in questione – l'eventuale noleggio di "imbarcazioni" debba sempre e necessariamente essere considerato occasionale o se, al contrario, vi sia la possibilità di considerarlo privo di tale caratteristica.

Per autorevole dottrina, come vedremo a brevissimo, la mancanza dell'attività di noleggio o locazione nell'oggetto sociale costituisce sì una condizione ma non è in sé sufficiente per considerare sempre il singolo noleggio quale evento "occasionale" ai sensi dell'art. 49-bis qui in esame.

- L'utilizzatore a titolo di locazione finanziaria dell'unità da diporto⁵⁷.

⇒ in secondo luogo, e qui il dato testuale è insuperabile, lo stesso art. 49-bis c. 1 del C.N.D. dispone:

*“al fine di incentivare la nautica da diporto e il turismo nautico, il titolare persona fisica o società non avente come oggetto sociale il noleggio o la locazione, ovvero l'utilizzatore a titolo di locazione finanziaria, di imbarcazioni e navi da diporto di cui all'articolo 3, comma 1, **può effettuare, in forma occasionale, attività di noleggio della predetta unità. Tale forma di noleggio non costituisce uso commerciale dell'unità**”*

La carenza del requisito dell'“uso commerciale” non può, *sic et simpliciter*, portare a ritenere che le relative prestazioni siano sempre escluse dal campo di applicazione dell'I.V.A. e ciò in quanto una importanza determinante sul punto ha la forma giuridica assunta dal prestatore del noleggio⁵⁸; tale conclusione è corroborata dal fatto che:

⁵⁷ “Verrebbe da domandarsi, per chi volesse inseguire la lettera della norma, perché una società che abbia preso un'imbarcazione in leasing potrebbe fare noleggio occasionale anche se è previsto il noleggio come oggetto sociale. Volendo essere particolarmente pignoli, si potrebbe osservare che l'art. 49-bis parla di utilizzatore in leasing finanziario mentre l'art. 16 del Codice di diporto prevede che il leasing finanziario abbia una annotazione speciale al fine dell'applicazione delle norme sulla nautica, specificando che oggetto di questa disposizione è solo il leasing finanziario con facoltà di acquisto. Occorrerebbe, quindi, domandarsi quali differenze vi siano tra l'art. 49-bis ed il suddetto art. 16. La soluzione che appare preferibile è che l'utilizzatore a titolo di locazione finanziaria, che può porre in essere noleggio occasionale, sia solo la persona fisica” (ALBERTO MARCHESELLI, “Navigando fra le norme tributarie”, atti del Convegno tenutosi a Genova il 4 ottobre 2013).

⁵⁸ “Sicuramente esclude il carattere commerciale delle attività svolte dalle persone fisiche o comunque dai soggetti diversi dalle società commerciali e, quindi, dalle società semplici. Una persona fisica, una società semplice che effettua il noleggio occasionale continua a non rientrare nell'ambito dell'attività commerciale. L'interrogativo, però, potrebbe anche essere un altro: il fatto che il noleggio occasionale sia uso non commerciale vale anche quando si tratti di una società commerciale? ... Continua ad applicarsi la regola generale per cui tutte le attività del soggetto commerciale sono attività di impresa, in applicazione del cosiddetto < criterio soggettivo

⇒ ai sensi dell'art. 1 del d.P.R. 633/1972:

“l'I.V.A. si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese, arti o professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate”;

⇒ ai sensi del successivo art. 4 c. 1 del d.P.R. cit.:

*“per l'esercizio di imprese si intende l'esercizio **per professione abituale, ancorché non esclusiva**, delle attività commerciali o agricole di cui agli artt. 2135 e 2195 del codice civile, ancorché non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alle prestazioni di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.”;*

⇒ ai sensi dell'art. 4 c. 2 d.P.R. cit.:

“si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese: a) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società in nome collettivo ed in accomandita semplice, dalle società a responsabilità limitata, dalle società cooperative, di mutua assicurazione e di armamento, dalle società estere di cui all'art. 2507 cod. civ. e dalle società di fatto”;

⇒ per l'art. 4 c. 4 d.P.R. cit.:

*di definizione del reddito di impresa> oppure questa è una norma talmente eccezionale da far sì che la società commerciale svolga tutta attività commerciale eccetto il noleggio occasionale? Se così fosse, se il noleggio occasionale fuoriuscisse dall'area di commercialità anche per gli enti commerciali, assisteremmo a una evidente deroga alle norme di sistema, implicando la fuoriuscita di una parte dell'attività di un ente commerciale dal regime dei redditi di impresa e di I.V.A.. Questa tesi non pare sostenibile. La norma probabilmente può, e deve, avere una portata più limitata. Essa stabilisce che l'uso della unità da diporto per fini di noleggio occasionale non è uso commerciale e che non sia uso commerciale rileva tutte le volte che tale uso, inteso come attività realmente esercitata, a sua volta, abbia una qualche rilevanza tributaria. L'elemento oggettivo (attività esercitata) dell'uso commerciale non rileva per le società commerciali, per le quali la commercialità dipende, direttamente, dalle caratteristiche del soggetto. Del resto, la disposizione dell'art. 49-bis in esame è una deroga all'art. 2 del C.N.D. che rileva, definendo l'uso commerciale, per i soli soggetti diversi dalle società commerciali. Se l'art. 2 non apporta alcun nuovo contributo al regime fiscale delle società commerciali, anche la deroga all'art. 2 non può arrecare modifiche per quanto attiene il regime tributario dei proventi delle società commerciali. **La conclusione è, allora, che anche il noleggio eventualmente occasionale svolto da una società commerciale rientra e resta nell'ambito della disciplina dei redditi di impresa e dell'I.V.A.**” (ALBERTO MARCHESELLI, “Navigando fra le norme tributarie”, atti del Convegno tenutosi a Genova il 4 ottobre 2013).*

“per gli enti indicati nel n. 2 [enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici, n.d.r.] che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio delle imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizio effettuate nell'ambito di attività commerciali o agricole... omissis...”.

Come si nota, l'art. 49-bis del C.N.D. non è “ben coordinato” con le previsioni generali di cui all'art. 4 appena citato posto che, se - per la disciplina speciale sulla navigazione da diporto - il noleggio occasionale non costituisce attività commerciale a condizione che sia posto in essere “*da società non aventi quale oggetto sociale il noleggio o la locazione da unità di diporto*”, per la normativa fiscale generale una qualunque prestazione di servizio posta in essere attraverso lo strumento della società di persone (ad eccezione della società semplice) costituisce ex se attività commerciale e come tale è presupposto applicativo dell'I.V.A..

E' anche da osservare che (cfr. art. 4 c. 5 lett a d.P.R. 633/1972):

“non sono considerate attività commerciali il possesso o la gestione di unità da diporto ... da parte di società o enti qualora la partecipazione ad essi consenta, gratuitamente o verso un corrispettivo inferiore rispetto al valore normale, il godimento personale o familiare dei beni ... o quando tale godimento sia conseguito indirettamente dai soci partecipanti , alle suddette condizioni, anche attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni”

e ciò con particolare riguardo all'attività svolta dalle società commerciali: ebbene, per casi simili la previsione del “noleggio occasionale” e della sua natura “non commerciale” incide proprio su tale problematica, elidendo in radice l'eventuale elusione fiscale derivante dall'utilizzo dell'imbarcazione da parte del c.d. *beneficial owner*.

Si legge, infatti, nella relazione di accompagnamento del decreto legge 21 giugno 2013 n. 69:

“Detto noleggio occasionale, per espressa previsione della norma, non configura un'attività professionale e non beneficia di alcun tipo di agevolazione prevista, invece, per le unità destinate in via esclusiva all'attività commerciale, quindi tende ad eliminare diverse problematiche ad oggi sorte quali quelle in merito all'uso da parte del proprietario delle quote della società che possiede l'unità adibita a noleggio commerciale. Attualmente l'uso da parte del cosiddetto «beneficial owner» è possibile se effettuato in forza di un regolare contratto di noleggio, stipulato a prezzi di mercato, sempre che l'utilizzo da parte di terzi non riconducibili alla proprietà della società titolare dell'unità risulti maggioritario sia in termini di giornate di impiego sia in termini di

fatturato. Questo insieme di valutazioni è però soggetto alle variazioni di mercato, il cui andamento in questi ultimi anni è stato assolutamente negativo. Ciò conduce a un effetto distorsivo del mercato legato al fatto che queste unità, qualora rimangano non noleggate («sfitte»), non possano neanche essere utilizzate (sia pure a pagamento) dagli stessi azionisti, incorrendo altrimenti nel rischio di una contestazione di elusione fiscale. Il mancato utilizzo fa mancare il prezioso indotto economico generato dall'uso e dalla manutenzione delle unità”.

A parere di chi scrive, il riferimento alla “non commercialità” del noleggio occasionale deve essere ristretto alle sole società/enti non commerciali ed alle persone fisiche non esercenti specifica attività commerciale e costituisce il discrimine, il punto superato il quale l'attività di noleggio è da considerare una attività commerciale vera e propria (quantomeno a fini fiscali). Ciò vale, in particolar modo, per le persone fisiche e le società semplici posto che, ai sensi dell'art. 4 c. 4 d.P.R. 633/1972, non potendo queste ultime avere ad oggetto sociale l'esercizio di attività commerciali (cfr. art. 2249 cod. civ.), la disposizione speciale di cui all'art. 49-bis cit. non confligge in alcun modo con la disciplina fiscale in materia di I.V.A. ma, anzi, la “asseconda” in modo pieno: se l'assoggettamento ad I.V.A. è condizionato all'effettuazioni di prestazioni di servizio nell'ambito dell'attività commerciale o agricola, il fatto che una determinata attività (il noleggio occasionale) non possa essere *ex lege* considerata commerciale è di per sé *tranchant* e, quindi, la relativa prestazione non può essere considerata e ciò indipendentemente dalla qualifica del noleggiatore.

Viceversa, qualora il noleggiante sia una società commerciale (indipendentemente dal tipo di attività esercitata) o una persona fisica purché nell'ambito della propria attività di impresa, il noleggio a titolo occasionale dell'imbarcazione da diporto genera comunque presupposto applicativo I.V.A. e, in considerazione del fatto che l'unità non viene iscritta nei R.N.D./R.I.D. quale “ad uso commerciale”, i relativi corrispettivi sono sempre assoggettati ad I.V.A. non potendo trovare applicazione la causa di non imponibilità di cui al citato art. 8-bis lett. e) d.P.R. cit. a cagione della mancata realizzazione di una delle due condizioni base previste dall'art. 8-bis lett. a) del medesimo (destinazione all'esercizio di attività commerciali).

Per quanto riguarda l'individuazione della condizione di “occasionalità”, la durata massima annuale del noleggio – quantomeno “a fini fiscali”⁵⁹ - è determinata direttamente dal

⁵⁹ “Un'altra questione che affiora dall'art. 49-bis corrisponde alla domanda: quando il noleggio deve dirsi occasionale? Il primo comma stabilisce che il noleggio occasionale non costituisce uso commerciale. Ma quali sono le caratteristiche attraverso cui si definisce il noleggio occasionale? Il comma 5 dell'art. 49-bis stabilisce i requisiti e le condizioni affinché si possa applicare un regime tributario semplificato, l'imposta sostitutiva. Ad esempio, si dice che il noleggio non può avere una durata superiore a quarantadue giorni. Questi limiti sono anche i contenuti dell'occasionalità? La risposta è negativa, quanto meno stando alla lettera della norma. Il

legislatore che la individua **in un massimo di 42 giorni nel corso dell'anno** (cfr. art. 49-bis c. 5 del C.N.D.) non è invece più previsto, dopo le modifiche introdotte ad opera del decreto legge 21 giugno 2013 n. 69, alcun limite massimo di provento. Se viene rispettato tale limite e vengono adempiute le condizioni di cui all'art. 49-bis c. 3 e 4 del C.N.D., ossia:

- ⇒ il comando e la condotta dell'imbarcazione da diporto possono essere assunti dal titolare, dall'utilizzatore a titolo di locazione finanziaria o attraverso l'utilizzazione di altro personale, con il solo requisito del possesso della patente nautica, in deroga alle disposizioni recanti l'istituzione e la disciplina dei titoli professionali del diporto. Nel caso di navi da diporto, in luogo della patente nautica, il conduttore deve essere munito di titolo professionale del diporto;
- ⇒ **la preventiva comunicazione, da effettuare con le modalità telematiche stabilite dal D.M. 26/02/2013⁶⁰, all'Agenzia delle Entrate ed alla Capitaneria di porto territorialmente competente**, nonché all'I.N.P.S. ed all'I.N.A.I.L. qualora venga usato personale diverso dal titolare o dall'utilizzatore a titolo di locazione finanziaria⁶¹.

i proventi derivanti dal noleggio occasionale sono assoggettati, a richiesta del percipiente (da esprimere in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi), a un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali, nella misura del 20% ma con esclusione della detraibilità o deducibilità dei costi e delle spese sostenute relative all'attività di noleggio. L'imposta sostitutiva deve essere versata entro il termine stabilito per il versamento a saldo dell'I.R.Pe.F. e viene liquidata, accertata e riscossa secondo le disposizioni previste per quest'ultima; per quanto concerne l'acconto relativo all' I.R.Pe.F., deve essere calcolato senza tenere della detta imposta sostitutiva.

comma 5 non disciplina il noleggio occasionale bensì il noleggio occasionale sottoposto ad imposta sostitutiva.

Alla lettera, esso non completa la definizione di noleggio occasionale ma ritaglia una nozione speciale, ovvero quella di noleggio occasionale suscettibile di applicazione dell'imposta sostitutiva. Possono sorgere dubbi che la volontà del legislatore fosse quella di tracciare un'occasionalità in generale e un'occasionalità speciale sottoposta a <cedolare secca>, tuttavia questo è il risultato cui si perviene dall'analisi dei commi 1 e 5 di cui all'art. 49-bis" (ALBERTO MARCHESELLI, "Navigando fra le norme tributarie", atti del Convegno tenutosi a Genova il 4 ottobre 2013).

⁶⁰ L'omessa presentazione della preventiva comunicazione all'Agenzia delle Entrate ed alla Capitaneria di Porto inibisce la possibilità di potersi avvalere delle agevolazioni previste per il noleggio occasionale e comporta l'applicazione della sanzione amministrativa prevista dall'art. 55 del C.N.D..

⁶¹ La mancata comunicazione del noleggio occasionale all'I.N.P.S. ed all'I.N.A.I.L. determina l'applicazione delle sanzioni di cui all'art. 3 c. 3 del decreto legge 22 febbraio 2002, 12 convertito con modificazioni dalla legge 23 aprile 2002 n. 73.

Con il provvedimento n. 149348 del 13/12/2013 del Direttore dell'Agenzia delle Entrate sono state stabilite le modalità di documentazione e dichiarazione dei proventi dell'attività di noleggio occasionale applicabili al solo caso in cui la parte intenda avvalersi dell'imposizione sostitutiva. In particolare:

- ⇒ ai fini della documentazione dei proventi, i soggetti interessati devono conservare, fino al decorso dei termini di decadenza dell'attività di accertamento delle imposte sui redditi e delle relative addizionali:
 - l'originale del modello di comunicazione di cui all'art.1 del D.M. 26/02/2013, in attesa dell'attivazione della procedura di invio telematico, da utilizzare qualora emergano incongruenze dalle modalità di invio;
 - la ricevuta dell'invio del predetto modello, secondo le modalità previste dall'art. 3 del D.M. 26/02/2013, all'Agenzia delle entrate;
 - i documenti comprovanti i pagamenti ricevuti per l'attività di noleggio occasionale effettuata.
- ⇒ l'imposta sostitutiva deve essere tramite modello F.24 con codice tributo 1847 "Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali sui proventi derivanti dall'attività di noleggio occasionale - Art. 49-bis del D.Lgs. n. 171/2005".

4. L'ammissione temporanea delle navi da diporto.

4.1 Il territorio doganale comunitario, il territorio di applicazione delle direttiva I.V.A. e gli aspetti generali dell'ammissione temporanea.

Ai sensi dell'art. 5 del regolamento (UE) n. 952 del 9 ottobre 2013 del Parlamento e del Consiglio dell'Unione Europea⁶², sono considerate:

⇒ "**MERCI UNIONALI**" quelle che rientrano in una delle categorie seguenti:

- a) merci interamente ottenute nel territorio doganale dell'Unione, senza aggiunta di merci importate da paesi o territori non facenti parte del territorio doganale dell'Unione;
- b) merci introdotte nel territorio doganale dell'Unione da paesi o territori non facenti parte di tale territorio e immesse in libera pratica;
- c) merci ottenute o prodotte nel territorio doganale dell'Unione esclusivamente da merci di cui alla lettera b) oppure da merci di cui alle lettere a) e b);

⇒ "**MERCI NON UNIONALI**", tutte le merci diverse da quelle di cui al paragrafo precedente o che hanno perso la posizione doganale di merci unionali.

Il "**TERRITORIO DOGANALE DELL'UNIONE**" comprende i seguenti territori, le acque territoriali, le acque interne e lo spazio aereo sovrastante:

- il territorio del Regno del Belgio;
- il territorio della Repubblica di Bulgaria;
- il territorio della Repubblica ceca;
- il territorio del Regno di Danimarca, a eccezione delle isole FærOer e della Groenlandia;
- il territorio della Repubblica federale di Germania, a eccezione dell'isola di Heligoland e del territorio di Busingen (trattato del 23 novembre 1964 tra la Repubblica federale di Germania e la Confederazione elvetica);
- il territorio della Repubblica di Estonia;

⁶² Di seguito, semplicemente "C.D.U."

- il territorio dell'Irlanda;
- il territorio della Repubblica ellenica,
- il territorio del Regno di Spagna, a eccezione di Ceuta e Melilla;
- il territorio della Repubblica francese, a eccezione dei paesi e territori d'oltremare francesi cui si applicano le disposizioni della parte quarta del TFUE;
- il territorio della Repubblica di Croazia;
- il territorio della Repubblica italiana, a eccezione dei comuni di Livigno e Campione d'Italia e delle acque nazionali del Lago di Lugano racchiuse fra la sponda e il confine politico della zona situata fra Ponte Tresa e Porto Ceresio;
- il territorio della Repubblica di Cipro, conformemente alle disposizioni dell'atto di adesione del 2003;
- il territorio della Repubblica di Lettonia;
- il territorio della Repubblica di Lituania;
- il territorio del Granducato del Lussemburgo;
- il territorio dell'Ungheria;
- il territorio di Malta;
- il territorio del Regno dei Paesi Bassi in Europa;
- il territorio della Repubblica d'Austria;
- il territorio della Repubblica di Polonia;
- il territorio della Repubblica portoghese;
- il territorio della Romania;
- il territorio della Repubblica di Slovenia;
- il territorio della Repubblica slovacca;

- il territorio della Repubblica di Finlandia;
- il territorio del Regno di Svezia;
- il territorio del Regno Unito di Gran Bretagna ed Irlanda del Nord, le isole Normanne e l'isola di Man.

Sono inoltre considerati parte del territorio doganale dell'Unione Europea, pur non facendone parte, sulla base delle convenzioni e dei trattati internazionali che sono ad essa applicabili:

- Il territorio di Monaco quale definito nella convenzione doganale conclusa a Parigi il 18 maggio 1963;
- Il territorio delle zone di sovranità del Regno Unito di Akrotiri e Dhekelia quali definite nel trattato relativo all'istituzione della Repubblica di Cipro, firmato a Nicosia il 16 agosto 1960.

Degna di nota è la non perfetta sovrapposizione fra il “territorio politico” della U.E. ed il suo “territorio doganale”: in particolare, le merci originarie e provenienti dalle “zone escluse” (Isole Faeroer, Groenlandia, Ceuta, Melilla, Heligoland e Busingen, i paesi territori dell'Oltremare a cui si applicano le disposizioni della parte IV del T.F.U.E., Livigno, Campione d'Italia, le acque italiane del Lago di Lugano racchiuse fra la sponda e il confine politico della zona situata fra Ponte Tresa e Porto Ceresio) sono da considerare a tutti gli effetti non unionali e dunque la loro presenza all'interno del territorio doganale comunitario ne determina la posizione di contrabbando, salvo il caso in cui si trovino vincolate ad un regime doganale speciale come definito dal C.D.U. o siano state previamente immesse in libera pratica; viceversa, le merci originarie dei Principato di Monaco, di Akrotiri e Dhekelia, delle Isole Normanne e dell'Isola di Mann sono considerate quali merci unionali e, dunque, non possono essere oggetto di contrabbando, ma possono essere alle condizioni che diremo, oggetto del reato di evasione I.V.A. all'importazione, punito esattamente come il contrabbando.

Al contrario, non sono considerati parte del territorio doganale della U.E. alcuni possedimenti “di oltremare” appartenenti alle ex potenze coloniali ed indicati negli artt. 198 e ss. del T.F.U.E.; il fatto che si tratti di territori “esterni” alla zona doganale comunitaria è confermato dal successivo art. 200 § 1 del T.F.U.E. che assicura alle merci originarie di essi l'estensione del divieto di dazi doganali già previsto per gli Stati membri: è evidente che, se si trattasse di porzioni del territorio doganale della U.E., la citata disposizione non avrebbe alcun senso.

Tale considerazione è stata sancita anche dalla giurisprudenza di legittimità che, decidendo su un ricorso avverso un provvedimento di sequestro di un natante da diporto battente

bandiera delle Bermuda e presente nelle acque territoriali comunitarie da oltre 18 mesi, ha così motivato:

*“La questione centrale sottoposta al Collegio ...omissis... riguarda la configurabilità, in termini di fumus, dello stesso reato con riferimento ad imbarcazioni iscritte nei registri navali di Bermuda; questione che si incentra sulla possibilità di considerare tali registri - e quindi il territorio delle Bermuda - come riferibili all'Unione europea. Al riguardo, come affermato dal Tribunale di Napoli, si osserva che **le Bermuda costituiscono un territorio d'oltremare britannico**, come tale direttamente interessato dalla parte 4 del T.F.U.E. in tema - per l'appunto - di associazione dei paesi e territori d'oltremare (PTOM); interessato, innanzitutto, dalla prima disposizione di questa parte (art. 198, ex art. 182 T.C.E.), ampiamente richiamata nel ricorso, a mente della quale <gli Stati membri convengono di associare all'Unione i paesi ed i territori non europei che mantengono con la Danimarca, la Francia, i Paesi Bassi e il Regno Unito delle relazioni particolari>. Orbene, questa norma ...omissis... possiede carattere puramente programmatico e non trasforma affatto i territori in oggetto in territorio dell'Unione europea tout court, come tale direttamente soggetto al diritto europeo; l'associazione di cui al medesimo art. 198, infatti, proprio in ragione dei rapporti che storicamente legano tali paesi con taluni degli stati membri, ha il solo fine di contribuire allo sviluppo economico e sociale di questi, favorendo le relazioni ed il partenariato tra i PTOM medesimi e l'Unione europea sotto molteplici profili (come dai successivi artt. 199 - 202 T.F.U.E.), senza però realizzare alcuna integrazione di questi all'Unione. ...omissis... **Le Bermuda, pertanto, al pari di tutti i PTOM, costituiscono a tutt'oggi un territorio non ricompreso nell'Unione europea**, sì da dar luogo - a fronte della pacifica condotta contestata con riguardo all'imbarcazione in sequestro - al fumus della fattispecie di reato contestata, quantomeno con riguardo alla presente fase cautelare”⁶³.*

Le navi in generale, ed le unità da diporto in particolare, sono “merci” né più né meno come una qualunque altra *res* e, pertanto, anche esse sono suscettibili nelle due categorie di merci unionali e non unionali. Per quanto riguarda le prime, *nulla quaestio* salvo il caso in cui provengano da zone poste al di fuori della “linea I.V.A.”⁶⁴, nel qual caso possono essere

⁶³ Corte Cass., Sez III, n. 33413 del 29/07/2015 (ud. 23/06/2015).

⁶⁴ In particolare, ai sensi dell'art. 7 del d.P.R. 633/1972 – attuativo dell'art. 6 della direttiva 2006/112/CEE del Consiglio del 28 novembre 2006 non fanno parte del territorio comunitario a fini I.V.A. (che, per il resto, coincide con il territorio doganale della U.E.):

- per quanto concerne l'Italia, i Comuni di Livigno, Campione d'Italia e le acque italiane del Lago di Lugano;
- per la Repubblica Ellenica, il **Monte Athos**;
- per la Repubblica Federale di Germania, l'isola di Heligoland ed il territorio di Busingen;
- per la Repubblica francese, **i territori d'oltremare di cui agli artt. 349 e 355 § 1 del T.F.U.E.**;

comunque oggetto della violazione (a seconda dei casi, di rilievo penale o amministrativo) di cui agli artt. 1, 67 e 70 d.P.R. 633/1972 in combinato disposto con gli artt. 282 e ss. del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43⁶⁵.

Uno dei “regimi speciali” che rende legittima la temporanea presenza all’interno del territorio doganale comunitario (che, come detto, comprende anche le acque territoriali) di unità da diporto “non immesse in libera pratica” è la c.d. **ammissione temporanea**, la cui disciplina è rinvenibile, oltre che nel C.D.U., nel regolamento delegato (UE) n. 2015/2446 della Commissione del 28/07/2015⁶⁶ e nel regolamento di esecuzione (UE) n. 2015/2447 della Commissione del 24/11/2015⁶⁷ - in vigore dal 1° maggio del 2016 - e, in parte, negli artt. 216 e 218 del T.U.L.D..

Nello specifico, la disciplina dell’ammissione temporanea è, in parte, comune a tutte le tipologie di navi (definiti “*mezzi di trasporto marittimi e fluviali*”) e, in parte, subisce una netta diversificazione a seconda dell’uso effettivo di queste ultime, dovendosi operare un distinguo fra unità commerciali e da diporto.

E’ preliminarmente necessario esaminare alcune definizioni proprie del diritto doganale, fondamentali per l’applicazione delle disposizioni che andremo a breve ad esaminare. Si tratta:

⇒ dell’art. 212 § 1 del RD-C.D.U., per il quale:

“il termine «mezzi di trasporto» comprende anche i normali pezzi di ricambio, accessori e attrezzature che accompagnano il mezzo di trasporto”;

-
- per il Regno di Spagna, Ceuta, Melilla e le **Isole Canarie**;
 - per la Repubblica di Finlandia, l’Isola di Aland;
 - **le isole anglo-normanne**.

Come si vede, rispetto al “territorio doganale”, nel “territorio I.V.A.” non sono compresi il Monte Athos, le Isole Canarie, i territori dell’oltremare di cui agli artt. 349 e 355 § 1 del T.F.U.E., l’Isola di Aland e le isole anglo-normanne (Jersey, Guernsey, Alderney, Sark, Herm, Jethou, Brecqhou e Lihou. Tutte queste, ad eccezione di Jersey, compongono il baliato di Guernsey).

Tutte le merci provenienti da questi territori devono, prima di essere immesse in consumo all’interno delle zone del territorio doganale comunitario “soggette” ad I.V.A., scontare la relativa imposta.

L’art. 7 della direttiva 2006/112/CEE dispone che “*Ai fini dell’applicazione della presente direttiva, il Principato di Monaco, l’Isola di Man e le zone di sovranità del Regno Unito di Akrotiri e Dhekelia tenuto conto delle convenzioni e dei trattati da essi conclusi rispettivamente con la Francia, il Regno Unito e Cipro, non sono considerati paesi terzi*”

⁶⁵ Di seguito, semplicemente T.U.L.D..

⁶⁶ Di seguito, semplicemente “RD-C.D.U.”.

⁶⁷ Di seguito, semplicemente “RE-C.D.U.”.

⇒ dell'art. 215 § 4 del RD-C.D.U., a mente del quale

“a) per «uso privato» si intende l'uso di un mezzo di trasporto diverso dall'uso commerciale; b) per «uso commerciale» si intende l'uso di mezzi di trasporto per il trasporto di persone a titolo oneroso o per il trasporto industriale o commerciale di merci, a titolo oneroso o gratuito⁶⁸”.

Per quanto riguarda i mezzi di trasporto marittimo o fluviale, la distinzione fra “uso commerciale” e “uso non commerciale” (id est, il diporto) è di fondamentale importanza in quanto determina una diversità di trattamento ai fini del regime di ammissione temporanea.

Infatti, per quanto riguarda i **MEZZI DI TRASPORTO MARITTIMO E FLUVIALE AD USO PRIVATO CIRCOLANTI ALL'INTERNO DEL TERRITORIO DOGANALE COMUNITARIO E NON IMMESSI IN LIBERA PRATICA** è prevista l'esenzione dal pagamento dei diritti di confine (e dunque la libera circolazione) a patto che siano soddisfatte contemporaneamente le seguenti due condizioni:

⇒ in primo luogo, il mezzo deve essere immatricolato fuori del territorio doganale unionale (ossia in uno Stato extra U.E.) a nome di una persona stabilita fuori del medesimo territorio (in caso di persona fisica, si ha riguardo al luogo di residenza).

Qualora il mezzo non sia oggetto di immatricolazione nel Paese extra U.E. (come è, in Italia, il natante), la condizione si intende verificata laddove esso appartenga ad una persona stabilita fuori del territorio doganale comunitario (cfr. art. 212 § 3 punto a del RD-C.D.U.);

⇒ in secondo luogo, il mezzo deve essere utilizzato da una persona stabilita al di fuori del territorio doganale comunitario o, a talune condizioni, da una persona stabilita al suo interno (cfr. art. 212 § 3 punto b del RD-C.D.U.).

In caso di utilizzo privato da parte del titolare dell'immatricolazione stabilito al di fuori del territorio doganale della U.E., ovviamente, *nulla quaestio* stante il suo buon diritto di utilizzare la *res* di sua proprietà.

⁶⁸ Ma non anche a titolo di cortesia che – pertanto – in nessun caso potrà mai essere considerato uso commerciale. Per quanto riguarda, invece, il trasporto gratuito, l'Agenzia delle Dogane, con circolare 8/D prot. n. 535 del 18/02/2014 ha precisato che l'art. 555 § 1 lett a) D.A.C. (in allora vigente, ed oggi sostituito proprio dal citato art. 215 Reg. Del. C.D.U.) è stato modificato “*al fine di allineare la regolamentazione comunitaria alla Convenzione di Istanbul nella definizione di uso commerciale di un mezzo di trasporto. In particolare, è stato precisato che non può considerare uso commerciale il trasporto gratuito di persone mentre rientra in tale dizione il trasporto oneroso di persone ed il trasporto industriale o commerciale di merci a titolo oneroso o gratuito*”.

In caso di utilizzo privato da parte di un soggetto – diverso rispetto all'intestatario dell'immatricolazione – stabilito (ossia residente) al di fuori del territorio doganale della U.E., è prevista quale unica condizione la presenza di una specifica “autorizzazione scritta” all'utilizzo rilasciata dall'intestatario: in sostanza, l'utilizzatore deve essere in possesso di una delega emessa dal titolare dell'immatricolazione.

In caso di utilizzo da parte di un soggetto stabilito all'interno del territorio doganale della U.E., il legislatore richiede sia realizzata almeno una delle seguenti ulteriori condizioni:

- il mezzo di trasporto deve essere utilizzato in condizioni di emergenza (cfr. art. 214 § 1 lett. c RD-C.D.U.).

Rispetto alla precedente formulazione dell'art. 559 § 1 lett c) del regolamento (CEE) n. 2454/1993, non è più previsto che tale utilizzo possa essere protratto per un periodo massimo di cinque giorni; ciò – nondimeno – non determina alcuna sostanziale modifica della norma posto che, per sua stessa natura, la “condizione di emergenza” è quella caratterizzata da circostanze fattuali tali da non poter rendere esigibile una reazione diversa da parte del soggetto agente.

Pertanto, anche prima della modifica normativa, era da ritenere di davvero difficile verifica una situazione emergenziale di durata protratta nel tempo.

Ad ogni buon conto, la novella impone sicuramente una più attenta valutazione della situazione fattuale portata all'attenzione del funzionario doganale al fine di valutare – oltre che la reale esistenza della situazione di emergenza – anche la sua attuale perduranza nonché l'ineluttabilità del comportamento del soggetto agente;

- il mezzo viene utilizzato a titolo occasionale e secondo le istruzioni del titolare dell'immatricolazione che deve però trovarsi all'interno del territorio comunitario al momento dell'utilizzo (cfr. art. 215 § 1 del RD-C.D.U.).

In sostanza, è ben possibile che il titolare dell'immatricolazione consenta ad un proprio conoscente, un proprio amico o ad un proprio parente di utilizzare il mezzo nautico all'interno del territorio (acque territoriali) comunitario ma, in questo caso, è necessario che:

- tale utilizzo avvenga secondo le istruzioni (scritte) rilasciate dal titolare dell'immatricolazione e comunque a titolo meramente occasionale;

- il titolare dell'immatricolazione sia fisicamente presente all'interno del territorio comunitario (non è necessario che si trovi fisicamente a bordo) al momento dell'utilizzo⁶⁹.

La prova dell'effettiva presenza all'intero del territorio doganale comunitario del titolare dell'immatricolazione nel momento dell'effettivo utilizzo del mezzo deve essere fornita dall'utilizzatore;

- il mezzo viene utilizzato in forza di uno specifico contratto di noleggio⁷⁰ avente forma scritta purché l'utilizzo avvenga a titolo occasionale e sia finalizzato (cfr. art. 215 § 2 del RD-C.D.U.):

- al rientro presso il proprio luogo di residenza all'interno della U.E.

Potrebbe essere il tipico caso del turista italiano che si reca in Tunisia per visitare il Paese e lì noleggia una imbarcazione da diporto con la quale decide di effettuare una mini crociera lungo le coste tunisine, maltesi e siciliane al fine di ammirare le bellezze naturali del luogo, riconsegnando poi l'imbarcazione al termine del noleggio presso un porticciolo turistico nazionale.

In tale caso, entro 3 settimane dalla conclusione del contratto il bene deve essere riconsegnato, dall'utilizzatore, all'impresa di locazione stabilita all'interno del territorio doganale comunitario ovvero essere riesportato⁷¹;

- ovvero all'uscita dal territorio doganale. Anche in tale ipotesi, è previsto un identico arco temporale di 3 settimane dalla conclusione del contratto di noleggio affinché l'unità lasci definitivamente il suddetto territorio.
- il mezzo di trasporto è utilizzato da una persona fisica stabilita nel territorio doganale comunitario ed alle dipendenze del proprietario dello stesso, stabilito al di fuori del territorio della U.E., a condizione che l'utilizzo - privato o commerciale - sia previsto dal contratto di lavoro ed avvenga (cfr. art. 215 § 3 del RD-C.D.U.):
 - in caso di uso privato, esclusivamente per i tragitti fra il posto di lavoro ed il luogo di residenza del dipendente;

⁶⁹ In tale caso, ovviamente, la condizione potrà essere soddisfatta nel solo caso in cui il titolare dell'immatricolazione sia una persona fisica.

⁷⁰ Deve, però, trattarsi di unità non registrata quale ad uso commerciale.

⁷¹ Cfr. art. 218 § 3 RD-C.D.U..

- in caso di uso professionale, al fine di svolgere le mansioni professionali proprie previste dal contratto di lavoro.

Ora, tale disposizione è di per sé applicabile anche ai mezzi di trasporto marittimo e fluviale ma, sinceramente, a parere di chi scrive ben difficilmente il caso potrà verificarsi in caso di mezzi di trasporto marittimo; piuttosto, una qualche possibilità si potrà avere per i mezzi fluviali e lacuali utilizzati all'interno di bacini internazionali quali, ad esempio, il Lago di Lugano o il Lago Maggiore.

In ogni caso, l'unità non può permanere all'interno del territorio doganale per un periodo superiore a 18 mesi (cfr. art. 217 § 1 lett. e RD-C.D.U.), **trascorsi i quali o viene importata o altrimenti cade automaticamente in posizione di contrabbando.**

In ordine alla prova del rispetto del citato termine di 18 mesi, la normativa comunitaria non prescrive alcunché ma corre il dovere di rammentare che il Ministero delle Infrastrutture e Trasporti, con nota port. n. 7776 del 18/05/2010, rispondendo ad una serie di quesiti del Comando Generale del Corpo delle Capitanerie in ordine all'adozione di procedure semplificate in materia di arrivi e partenze ex artt. 179 e 181 del Cod. nav. in relazione alle unità da diporto adibite esclusivamente a noleggio, ha chiarito che

*“...omissis... possono essere ritenute esenti dagli obblighi relativi all'espletamento delle formalità di arrivo e partenza: 1.1) tutte le unità che effettuano navigazione lusoria, di diporto <puro> (siano esse nazionali, comunitarie o extracomunitarie), sono esenti dalle formalità di arrivo e partenza; 1.2) **le unità da diporto nazionali o comunitarie adibite ad usi commerciali, ferme restando, in entrambe i casi 1.1 e 1.2, per le unità di bandiera estera, le disposizioni relative al rilascio del costituito di arrivo, ove previsto ...omissis...**”.*

Pertanto, i *pleasure yacht* battenti bandiera estera, ancora oggi, al momento dell'arrivo nelle acque territoriali italiane, devono munirsi del c.d. **costituto di arrivo**, rilasciato dall'autorità marittima del primo porto di approdo nazionale ed avente la durata di 12 mesi; tale documento deve poi essere restituito, all'atto della partenza verso un porto estero, all'autorità marittima competente per il luogo di ultimo approdo.

Va da sé che, avendo tale documento una durata inferiore rispetto al termine massimo di ammissione temporanea, qualora la permanenza dell'unità nelle acque territoriali italiane ecceda il limite dei 12 mesi, il soggetto esercente è tenuto a richiedere il rilascio di un nuovo costituito di arrivo in sostituzione di quello in scadenza.

Di seguito, lo *specimen* del costituito di arrivo:

CAPITANERIA DI PORTO PORTOFERRAIO

N. _____

Portoferraio addì _____

COSTITUTO IN ARRIVO PER IL NAVIGLIO DA DIPORTO

Nome della Nave _____

Nazionalità _____ Porto d'iscrizione _____

Proprietario _____

Stazza lorda (tonn.) _____

lunghezza _____

colore dello scafo _____

Numero degli alberi _____

Forza dell'equipaggio _____ n. dei passeggeri _____

Motivi dell'approdo _____

Porto di provenienza _____ giorno e ora di arrivo _____

variazioni agli specchi di cui retro.

Visti per i successivi approdi (1)

(1) Il costituito è valido per un anno dalla data del rilascio.
Anche durante il periodo di validità deve essere sottoposto al «visto» delle Autorità Portuali nei seguenti casi:
- Pacifili stranieri in occasione di approdo in un qualsiasi porto nazionale dopo una permanenza all'estero;
- Pacifili stranieri e nazionali in occasione di approdo in uno dei porti seguenti: La Spezia ed approdi minori di: Le Grazie e Mazzanti - Napoli - Taranto - Brindisi - Ancona - La Maddalena - Messina - Augusta.
Grazie e Mazzanti - Napoli - Taranto - Brindisi - Ancona - La Maddalena - Messina - Augusta.

Visti per i successivi approdi (1)

(1) Il costituito è valido per un anno dalla data del rilascio.
Anche durante il periodo di validità deve essere sottoposto al «visto» delle Autorità Portuali nei seguenti casi:
- Pacifili stranieri in occasione di approdo in un qualsiasi porto nazionale dopo una permanenza all'estero;
- Pacifili stranieri e nazionali in occasione di approdo in uno dei porti seguenti: La Spezia ed approdi minori di: Le Grazie e Mazzanti - Napoli - Taranto - Brindisi - Ancona - La Maddalena - Messina - Augusta.
Grazie e Mazzanti - Napoli - Taranto - Brindisi - Ancona - La Maddalena - Messina - Augusta.

La mancata emissione del costituito di arrivo nel primo porto italiano è suscettibile di determinare non pochi problemi all'armatore straniero specie in punto di grave difficoltà, da parte sua, di provare il momento iniziale per il decorso del termine di ammissione temporanea e

conseguente nascita dell'obbligazione doganale e discendente pretesa dell'Amministrazione finanziaria a ricevere il pagamento dei tributi doganali costituiti da dazio ed I.V.A.⁷².

Per quanto concerne, invece, i **MEZZI DI TRASPORTO MARITTIMO O FLUVIALE AD USO COMMERCIALE**, l'esenzione dal pagamento dei diritti di confine (e dunque la libera circolazione) è prevista a condizione che sussistano contemporaneamente tutte le seguenti condizioni:

- ⇒ in primo luogo, anche in questo caso deve essere immatricolato in uno Stato extra U.E. a nome di una persona stabilita fuori del territorio doganale (in caso di persona fisica, si avrà riguardo al luogo di residenza). Qualora si tratti di un bene non oggetto di immatricolazione nel Paese extra U.E. (ad es. un mezzo d'opera), la condizione si intende verificata laddove appartenga ad una persona stabilita fuori del territorio doganale comunitario;
- ⇒ in secondo luogo, il mezzo deve essere utilizzato per *“il tempo necessario per effettuare le operazioni di trasporto”* (cfr. art. 217 § 1 lett. b del RD-C.D.U.). Tale periodo, pertanto, costituisce in una condizione di legittimità dell'utilizzo e termine finale di appuramento del regime di ammissione temporanea.

La nuova formulazione regolamentare non fa più riferimento ad un *“trasporto che inizia o termina fuori del territorio doganale comunitario”*.

Il superamento dei termini massimi di ammissione temporanea sopra richiamati così come l'utilizzo dell'unità da diporto:

- ⇒ immatricolata a nome di un soggetto stabilito nel territorio doganale comunitario;
- ⇒ immatricolata in un paese extra U.E., da parte di un soggetto stabilito (residente) in un Paese comunitario al di fuori dei casi previsti dalle disposizioni sopra citate;
- ⇒ immatricolata in un Paese extra U.E., da parte di un soggetto residente al di fuori del territorio unionale ed utilizzata a scopo privato ma in assenza dell'autorizzazione del titolare dell'immatricolazione;

costituisce di per sé un caso di contrabbando extraispettivo (o di evasione I.V.A. all'importazione, ai sensi degli artt. 1, 67 e 70 del d.P.R. 633/1972) che, qualora non ricorrano le ipotesi (già costituenti aggravante, ed ora fattispecie autonoma di reato) di cui all'art. 295 c. 2 e c. 3 T.U.L.D., potrebbe rendere il comportamento sanzionabile solo a titolo amministrativo ai sensi:

⁷² EZIO VANNUCCI, *“Le norme per i pleasure yacht battenti bandiera straniera”*, in Nautica & Fisco, Febbraio 2014, p. 83

- ⇒ dell'art. 295-bis del T.U.L.D. qualora l'importo complessivo dei diritti di confine evasi (costituiti dal dazio in misura generalmente pari al 10% ed alla correlata I.V.A. in misura pari al 22%) sia inferiore o uguale ad € 3.999,96;
- ⇒ degli artt. 282 e 292 del T.U.L.D. in combinato disposto con l'art. 1 D. Lgs. 8/2016, qualora l'importo dei diritti di confine complessivamente evasi sia superiore ad € 3.999,96 ma comunque inferiore alla soglia di cui all'art. 295 c. 3 del T.U.L.D..

Nel caso in cui sussistano le ipotesi di cui al citato art. 295 c. 2 e 3 del T.U.L.D., la violazione commessa ha connotazione penale.

In ogni caso, trova applicazione la sanzione accessoria di cui all'art. 301 T.U.L.D. e, pertanto, indipendentemente dal valore dei diritti di confine evasi, l'unità navale è soggetta a sequestro preventivo ex art. 321 c.p.p. o cautelativo ex art. 13 della L. 689/1981 finalizzato alla successiva confisca a titolo definitivo.

4.2 La sospensione del termine di appuramento: il rimessaggio.

In linea generale, si può dire che la nave o l'imbarcazione in regime di ammissione temporanea deve, entro la scadenza del termine massimo di permanenza nelle acque comunitarie, essere immessa in libera pratica o lasciare le zone anzidette recandosi nelle acque territoriali di uno Stato extra-U.E..

In circostanze eccezionali il termine di appuramento può subire una interruzione per poi riprendere il suo decorso – fino alla sua originaria e naturale scadenza – una volta che le cause che la hanno determinata sono venute meno.

In particolare, allorché l'unità extra-U.E. (dovendosi intendere per tale quella che non è mai stata immessa in libera pratica e non quella che batte bandiera di un Paese extra U.E., stante l'intervenuta possibilità di importare le unità in questione senza procedere alla loro iscrizione presso i registri navali italiani e, dunque, senza “imbandierarle”) viene fatta oggetto di interventi di manutenzione, programmati o straordinari che siano, si ha una modifica del regime doganale a cui la stessa è vincolata; essa, infatti, non sarà più oggetto di ammissione temporanea ma, piuttosto, di perfezionamento attivo con tutte le conseguenze che ne derivano in tema di procedure doganali da seguire e, soprattutto, di eventuali garanzie da prestare.

La disposizione di riferimento è l'art. 216 c. 4 del T.U.L.D. a mente del quale “*per i mezzi di trasporto [imbarcazioni di cui alla Convenzione di Ginevra del 18 maggio 1956, approvata e resa esecutiva in Italia con la legge 3 novembre 1961, n. 1553, n.d.r.], il regime della temporanea importazione è interrotto durante il periodo in cui tali veicoli, pur permanendo nel territorio doganale, rimangono inutilizzati, sempreché siano custoditi con l'osservanza delle condizioni e cautele stabilite dal Ministero delle Finanze*”.

Nello specifico, il termine di appuramento viene **interrotto** in caso di unità custodite in rimessaggio a patto che siano rispettate le seguenti condizioni:

- ⇒ in primo luogo, deve essere presentata al competente ufficio doganale una istanza in cui viene dato atto dell'intenzione di procedere al “tiro a secco” o del “rimessaggio”, eventualmente finalizzato all'inizio del ciclo di interventi manutentivi.

A tale istanza deve essere obbligatoriamente allegata la licenza di navigazione in originale (o il documento equipollente di cui il mezzo è dotato secondo la legislazione dello Stato di bandiera) e con essa deve essere richiesta la suggellatura a tutela degli interessi erariali;

- ⇒ ricevuta l'istanza, la Dogana procede alla verifica ispettiva del mezzo accertando che esso corrisponda effettivamente a quello descritto in atti e che non sia già decorso il termine massimo di appuramento previsto dalle disposizioni vigenti; in tale ipotesi, infatti, non si potrebbe dare luogo ad alcuna interruzione e gli ufficiali doganali dovrebbero procedere al sequestro del mezzo in quanto in posizione di contrabbando.

In esito alla verifica, i funzionari devono ritirare l'originale della licenza di navigazione (o del documento equipollente di cui il mezzo è dotato secondo la legislazione dello Stato di bandiera) e provvedere al suggellamento degli organi di governo curando altresì l'apposizione di idonea cartellonistica indicante la presenza dei suggelli e le conseguenze penali previste a carico di chi li rimuove (art. 349 c.p.);

- ⇒ il periodo minimo di rimessaggio non deve essere inferiore a 3 mesi continuativi;
- ⇒ al termine del periodo di rimessaggio, la parte interessata deve richiedere nuovamente l'intervento dell'autorità doganale la quale, dopo avere accertato l'effettuazione dei lavori dichiarati e riscontrato l'identità del mezzo e l'integrità dei sigilli a suo tempo apposti, provvede a rimuovere questi ultimi ed a riconsegnare la licenza di navigazione (o il documento equipollente di cui il mezzo è dotato secondo la legislazione dello Stato di bandiera) all'avente titolo.

Il significato del termine “interrotto” è, peraltro, oggetto di aspra disquisizione sia dottrinale sia giurisprudenziale. Infatti, a fronte di un orientamento che lo interpreta quale sinonimo di “sospeso” e propende quindi per la ripresa del suo decorso una volta concluso il periodo di rimessaggio, un diverso orientamento – che fa principalmente leva sul significato etimologico della parola e che si fonda anche su una prassi invero abbastanza risalente del Ministero delle Finanze ma che ad oggi non pare essere stata smentita in via formale –

conclude per l'azzeramento, al termine del rimessaggio, del termine di ammissione temporanea con la conseguenza che questo riprenderebbe a decorrere dall'inizio⁷³.

La "prassi risalente" a cui si è fatto testé riferimento è la circolare n. 26/D del 01/09/1981 del Ministero delle Finanze che così recita:

"Con l'inserimento [dell'art. 216 c. 4 del T.U.LD., n.d.r.] si viene incontro ad istanze rappresentate da più parti in merito alla permanenza in Italia di imbarcazioni da diporto e

⁷³ *"Ciò premesso e pacifico, il motivo di ricorso investe l'interpretazione dell'art. 216 cit. laddove stabilisce - al comma 4 - che <per i mezzi di trasporto indicati nei precedenti commi il regime della temporanea importazione è interrotto durante il periodo in cui tali veicoli, pur permanendo nel territorio doganale, rimangono inutilizzati, sempreché siano custoditi con l'osservanza delle condizioni e delle cautele stabilite dal Ministero delle Finanze>; in particolare, la questione - invero dirimente nella presente vicenda - inerisce al significato da assegnare al termine "interrotto", di fatto inteso dall'ordinanza quale <sospeso> (sì che, cessata la causa di sospensione - quale, in questo caso, il rimessaggio -il termine di 18 mesi riprende a decorrere, considerando anche il pregresso) e dal ricorrente quale "interrotto" tout court (sì che, cessato il medesimo evento, il citato termine decorre nuovamente ex novo e per l'intero). Orbene, ritiene la Corte che l'interpretazione corretta sia stata fornita dal ricorrente, sì da escludere il fumus del delitto contestato. In primo luogo, il significato normativamente assegnato al verbo <interrompere> individua un evento - verificatosi durante il decorso di un termine - di tale rilievo da costituire comunque un novum, tale cioè da causare una cesura "sostanziale" nello svolgere della fase (e del medesimo tempo), cessata la quale lo stesso riprenderà il proprio moto ex novo; al riguardo, esemplare è l'art. 160 cod. pen., in tema di prescrizione del reato, a mente del cui comma 3 "la prescrizione interrotta comincia nuovamente a decorrere dal giorno della interruzione", legata allo svolgersi di atti - tassativamente previsti nel comma 2 -intesi quale l'esplicitazione, da parte degli organi dello Stato, della volontà di esercitare il diritto punitivo in relazione ad un fatto-reato (Sez. U., n. 5838 del 28/1/2013, Citarella, Rv. 257824). Ipotesi che il legislatore ha espressamente distinto da quella della sospensione del medesimo termine, di cui all'art. 159 cod. pen., legata non già all'insorgenza di un novum nel senso suddetto, ma soltanto al verificarsi di un incidente - una <parentesi> procedimentale o processuale - destinato comunque ad esaurirsi in un dato tempo (acquisizione dell'autorizzazione a procedere, deferimento della questione ad altro giudizio, impedimento della parte o del difensore); tanto che, a norma dell'art. 159, comma 3, <la prescrizione riprende il suo corso dal giorno in cui è cessata la causa della sospensione>. Con specifico riferimento al caso che occupa, poi, questa interpretazione è stata confermata dall'Agenzia delle Dogane, la quale si è espressa al riguardo con le circolari indicate nel ricorso. In particolare, la n. 4499 del 2002 - proprio in ordine alle unità costituite in rimessaggio, come la <Equinox 8> - ha di fatto confermato le precedenti disposizioni in materia (di cui alla circolare n. 26 del 01/09/1981) e, pertanto, ha ribadito che: 1) debbono esser comunicate alla locale autorità doganale il luogo in cui l'unità sarà posta in rimessaggio, allegando i documenti di bordo con la richiesta d'apposizione di sigilli; 2) il periodo di custodia o rimessaggio interrompe il regime d'importazione temporanea, il cui termine, all'esito, riprenderà a decorrere interamente ex novo, a condizione che l'unità sia rimasta in custodia o rimessaggio per la durata di almeno tre mesi continuativi" (Corte Cass., Sez. III, sentenza n. 30895 del 16/07/2015, ud. 22/04/2015, resa in sede cautelare).*

di roulottes di proprietà di turisti stranieri, lasciate in custodia sino al successivo periodo di vacanze.

Saranno osservate al riguardo le seguenti condizioni e cautele:

- a) deve essere data comunicazione in duplice copia alla dogana competente sul luogo di custodia o rimessaggio, che va indicato unitamente ai dati concernenti il veicolo ed il richiedente;*
- b) alla comunicazione vanno allegati i documenti relativi al veicolo o in mancanza di documenti deve essere richiesto l'intervento della dogana, a proprie spese, per procedere all'apposizione di piombi ad una o più parti del veicolo (timone, gancio di traino, ecc.);*
- c) copia della comunicazione viene restituita all'intestatario con attestazione di ricevuta dei documenti o di avvenuta apposizione di piombi, come indicato nel punto precedente;*
- d) il periodo di custodia o rimessaggio interrompe il regime di T.I. che inizia ex novo decorso tale periodo, sempreché la custodia o il rimessaggio abbiano una durata di almeno tre mesi continuativi;*
- e) alla fine del periodo di custodia o rimessaggio deve essere data comunicazione in duplice copia, con riferimento alla precedente; copia della comunicazione viene restituita all'interessato con le attestazioni di restituzione dei documenti o di avvenuta rimozione dei piombi;*
- f) l'utilizzo delle imbarcazioni e delle roulottes deve avvenire nel rispetto delle condizioni previste dalle Convenzioni di New York e di Ginevra richiamate nell'art. 216 di cui trattasi;*
- g) la permanenza in regime di temporanea importazione dei mezzi di trasporto suindicati è ammessa sino al termine massimo di un anno, ai sensi delle Convenzioni citate; resta fermo quanto indicato sub d) circa l'inizio di un nuovo periodo di permanenza;*
- h) a termine delle predette convenzioni, si rammenta che è vietato il noleggio, il prestito o l'impiego a fini lucrativi dei mezzi di trasporto di cui trattasi, successivamente alla loro introduzione in Italia in regime di temporanea importazione;*
- i) per il periodo di rimessaggio delle imbarcazioni da diporto resta ferma la riscossione della tassa di stazionamento di cui alla legge 6/3/1976, n. 51 e successive modificazioni"*

ma, chi scrive, nutre seri dubbi in ordine alla sua perdurante efficacia dato che nessuna delle vigenti disposizioni comunitarie prevede la possibilità di interrompere il termine massimo di ammissione temporanea essendo, invece, prevista – in linea generale – la sospensione del termine di decorrenza di un regime speciale allorché la merce venga vincolata ad un altro regime speciale.

Fra l'altro, l'art. 251 § 2 del C.D.U. prescrive che:

- "2. Salvo che sia altrimenti disposto, il periodo massimo per il quale le merci possono rimanere vincolate al regime di ammissione temporanea per la*

*stessa finalità e sotto la responsabilità dello stesso titolare dell'autorizzazione **è di ventiquattro mesi**, anche se il regime è stato appurato vincolando le merci a un altro regime speciale e queste sono state poi nuovamente vincolate al regime di ammissione temporanea.*

- 3. Quando, in circostanze eccezionali, l'uso autorizzato non può essere completato entro il periodo di cui ai paragrafi 1 e 2, le autorità doganali possono concedere una proroga di detto periodo, per un lasso di tempo ragionevole, su richiesta giustificata del titolare dell'autorizzazione.*
- 4. Il periodo globale durante il quale le merci possono rimanere in regime di ammissione temporanea non supera dieci anni, tranne in caso di un evento imprevedibile”;*

ed è evidente che una simile previsione avrebbe ben poco senso se fosse sufficiente il semplice rimessaggio al fine di “azzerare” e fare decorrere nuovamente *ad initio* il termine di 18 mesi previsto dal R.D.-C.D.U..

Vi sono dei casi in cui il “rimessaggio” non è dovuto alla necessità di un intervento manutentivo – e dunque all’attivazione di un nuovo regime doganale – essendo conseguenza di un atto dell’Autorità Giudiziaria o dell’Autorità di pubblica sicurezza.

Ebbene, tali provvedimenti cautelari o cautelativi non hanno efficacia immediata ai fini dell’interruzione del termine che continuerà pertanto a decorrere, a meno che la parte interessata non richieda l’intervento dell’Autorità doganale per il suggellamento del mezzo e l’adozione delle altre cautele richieste nell’interesse dell’Erario.

Sul punto, la giurisprudenza di legittimità è già intervenuta prima con sentenza della Corte di Cassazione, Sezione III, n. 38724 del 21/09/2007, e, più recentemente, con sentenza della Sezione III, n. 19616 del 13/05/2014 (ud. 26/03/2014) che così ha deciso:

“Si invoca dal ricorrente la interruzione del termine ai sensi del cit. D.P.R., art. 216, comma 4. La norma sopra richiamata prevede che <per i mezzi di trasporto indicati nei precedenti commi il regime della temporanea importazione è interrotto durante il periodo in cui tali veicoli, pur permanendo nel territorio doganale, rimangono inutilizzati, sempreché siano custoditi con l'osservanza delle condizioni e cautele stabilite dal Ministero delle Finanze>.

Questa Sezione, con la sentenza n.38724 del 21/09/2007 ha affermato il principio che il delitto di contrabbando doganale è configurabile anche per i mezzi di trasporto in temporanea importazione quando siano cessate le condizioni previste per l'importazione temporanea ovvero sia decorso il termine ... fissato dalla legge ai fini della permanenza in importazione temporanea di merci estere sul suolo nazionale. In motivazione si precisa che <il regime della temporanea importazione è interrotto durante il periodo in cui tali mezzi, pur permanendo nel territorio

nazionale, rimangono inutilizzati a condizione che siano stati custoditi con l'osservanza delle prescrizioni e cautele stabilite dal Ministero delle Finanze.

L'Autorità finanziaria, per poter impartire le relative istruzioni, deve ovviamente essere informata formalmente dall'interessato, il quale, al fine di usufruire dell'interruzione (che opera ovviamente solo per l'importazione temporanea) ha l'onere di comunicare al Ministero la causa di inutilizzabilità>.

Il Collegio ritiene di non discostarsi da tale indirizzo interpretativo, risultando infondati i rilievi sollevati dal ricorrente.

E' vero che la norma non prevede, espressamente, una formale comunicazione all'autorità finanziaria. Ma è assolutamente evidente che, in tanto il Ministero delle Finanze potrà impartire le condizioni e cautele della custodia, in quanto sia stato formalmente informato. L'omessa comunicazione frustra, palesemente, le finalità della norma che vuole consentire all'amministrazione, una volta venuta a conoscenza della mancata utilizzazione, non solo di impartire le necessarie istruzioni, ma anche di esercitare il controllo, in qualsiasi momento, in ordine al permanere della condizione di non utilizzazione.

Né la norma fa alcuna distinzione in ordine al <motivo> della mancata utilizzazione, non distinguendo tra cause volontarie, accidentali o dipendenti da <factum principis>.

Sicché, anche in presenza di un sequestro disposto dall'A.G., non viene meno l'onere di comunicazione all'Amministrazione finanziaria, sussistendo ugualmente le ragioni poste a base della informativa. Anche nell'ipotesi di sequestro il Ministero delle Finanze deve venire, invero, a conoscenza della data di inizio della mancata utilizzazione, del luogo in cui l'imbarcazione si trova, delle condizioni in cui versa il natante, delle ragioni e delle modalità del provvedimento ed infine del momento della cessazione del vincolo. E ciò al fine di esercitare la vigilanza ed i poteri previsti dalla norma.

Contrariamente a quanto assume il ricorrente la mancata comunicazione non viene, poi, elevata ad <elemento costitutivo del reato>. Il reato di contrabbando doganale, come si è visto, si perfeziona, per i mezzi di trasporto in temporanea importazione, al momento in cui è cessato il termine di diciotto mesi previsto dalla normativa.

E' onere dell'interessato, che voglia avvalersi della interruzione di detto termine mettere in condizione il Ministero delle Finanze di esercitare i poteri di vigilanza.

La comunicazione, quindi, incide soltanto sulla decorrenza del termine in ragione della mancata utilizzazione del natante.

Il Tribunale ha, altresì, rilevato che, in ogni caso, secondo le previsioni di cui alla L. n. 479 del 1995, art. 7 il periodo di sospensione non possa operare nel caso di specie, trattandosi di sequestro conservativo disposto a richiesta del privato a garanzia del proprio credito. La legge richiamata dal Tribunale riguarda la ratifica ed esecuzione della convenzione sull'ammissione temporanea di merci, con annessi, fatta a Istanbul ed all'art. 7, comma 3 dell'Allegato 1, prevede che <se le merci, compresi i mezzi di trasporto, poste in ammissione temporanea non possono

essere riesportate a seguito di un sequestro, diverso da un sequestro effettuato dietro richiesta legale di privati, l'obbligo di riesportazione è sospeso per tutta la durata del sequestro>. Tale legge riguarda più generalmente l'ammissione temporanea di merci (compresi i mezzi di trasporto).

Più correttamente va fatto riferimento (ed in tal senso, trattandosi di questione di diritto, va precisata la motivazione dell'ordinanza impugnata) alla L. 3 novembre 1961, n. 1553 di ratifica ed esecuzione della Convenzione di Ginevra del 18 maggio 1956, relativa all'importazione temporanea per uso privato di imbarcazioni da diporto o aeromobili. Tale legge, richiamata espressamente nel D.P.R. n. 43 del 1973, art. 216, comma 1, all'art. 13 comma 2 del Preambolo, prevede ugualmente che <quando un'imbarcazione o un aeromobile non potrà essere riesportato in seguito a un sequestro e che questo sequestro non è stato effettuato a richiesta di privati, l'obbligo di riesportazione nel termine di tempo di validità del documento di importazione temporanea sarà sospeso durante la durata del sequestro>.

La norma, quindi è chiarissima (con l'evidente finalità di impedire elusioni o strumentalizzazione del regime di importazione temporanea) nell'escludere, senza alcuna eccezione, dalla sospensione del termine i sequestri disposti su richiesta di privati”.

4.3 Le imbarcazioni provenienti da parti del territorio doganale comunitario esterne alla “linea I.V.A.”: è configurabile il reato di evasione I.V.A. all’importazione?

L'art. 1 d.P.R. 633/1972 dispone che l'I.V.A. si applica:

- ⇒ alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese, arti e professioni;
- ⇒ alle importazioni da chiunque effettuate.

Il successivo art. 67 del d.P.R. cit. sussume nell'ambito delle importazioni anche le operazioni:

“aventi per oggetto beni introdotti nel territorio dello Stato che siano originari da Paesi o territori non compresi nel territorio della Comunità e che non siano già stati immessi in libera pratica in altro Paese membro della Comunità Europea, ovvero che siano provenienti da Paesi esclusi dalla Comunità anorma dell'art. 7”.

Nella logica del legislatore nazionale, riproduttiva di quanto stabilito in ambito comunitario, l'I.V.A., pur rimanendo un tributo unico, è dovuta in funzione di presupposti e con modalità di accertamento e pagamento completamente diversi a seconda che si tratti di

un'imposta connessa a scambi interni (nel qual caso trova applicazione solo in relazione ad operazioni effettuate nell'esercizio di imprese, arti e professioni, con talune specifiche eccezioni – inerenti i mezzi di trasporto nuovi – allorché si tratti di scambi intracomunitari) o di un'imposta connessa agli scambi internazionali (nel qual caso trova applicazione sempre e comunque). A fronte di tale “duplicità”, sono anche distinti i sistemi di liquidazione e di riscossione da parte dell'Erario: se, a fronte delle operazioni “interne” o “intracomunitarie” (ma solo se poste in essere da soggetti I.V.A.) la determinazione del carico tributario avviene con il c.d. “sistema delle masse” calcolato con cadenza trimestrale o mensile in ragione del volume d'affari di ciascun soggetto debitore, **a fronte delle “importazioni” (nel senso sopra indicato) l'imposta viene liquidata e riscossa “per singola operazione”, ossia in concomitanza di ciascuna operazione doganale, da chiunque sia effettuata.**

Ciò è sancito dall'art. 69 del d.P.R. cit. in forza del quale:

“L'imposta è commisurata, con le aliquote indicate nell'art. 16, al valore dei beni importati, determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale, aumentato dell'ammontare dei diritti doganali dovuti, ad eccezione dell'imposta sul valore aggiunto, nonché dell'ammontare delle spese d'oltro fino al luogo di destinazione all'interno del territorio della Comunità che figura sul documento di trasporto sotto la cui scorta i beni sono introdotti nel territorio medesimo.”.

L'art. 70 del d.P.R. cit., ancora, dispone che

“L'imposta relativa alle importazioni [termine da intendersi sempre secondo la definizione datane dall'art. 67 sopra visto, n.d.r.] è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione. Si applicano, per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine”.

E' dunque chiaro che, in caso di importazione:

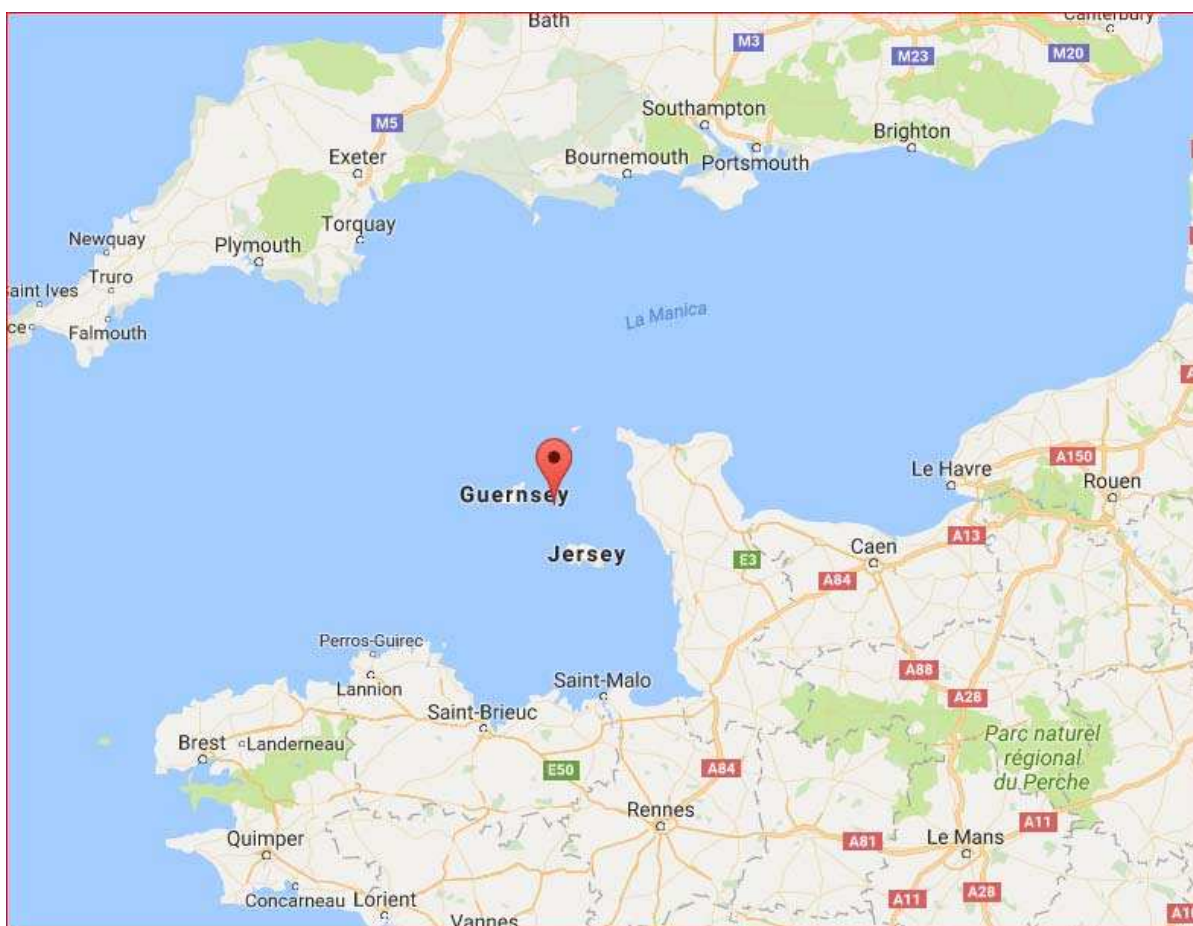
- l'I.V.A. deve essere corrisposta in costanza di ciascuna operazione, rimanendo così sottratta al sistema di “liquidazione per masse” previsto dagli artt. 27 e ss. d.P.R. 633/1972;
- il regime sanzionatorio applicabile non è quello previsto dal d.P.R. 633/1972 (per le violazioni aventi rilevanza meramente amministrativa) o dal D. Lgs. 74/2000 (per quelle aventi rilevanza penale) ma, piuttosto, quello previsto dal T.U.L.D. e, dunque, in caso di dolosa omissione del pagamento dell'imposta, trovano applicazione – *ma solo quod poenam*, rimanendo comunque una violazione distinta (non a caso, la giurisprudenza parla di “evasione dell'I.V.A. all'importazione”) - gli artt. 282 e ss. T.U.L.D..

A fronte di tale duplice atteggiarsi dell'imposta, le “deviazioni” rispetto alla regola generale concernente le modalità di accertamento e liquidazione (ossia quella della

“liquidazione per masse”) sono da considerare del tutto eccezionali e devono essere interpretate secondo criteri di stretta literalità.

Una di tali eccezioni, come detto, concerne i beni provenienti dalle parti del territorio doganale comunitario esterni alla c.d. “linea I.V.A.” ossia quelli che, in linea generale, viaggiano sotto scorta del documento doganale T2LF: questi, infatti, possono essere immessi in consumo nel territorio comunitario “interno alla linea I.V.A.” solo previo pagamento dell’imposta che, nel caso di specie, viene assolta mediante emissione di bolletta doganale con indicazione, nel campo 37, del codice “4900”.

I casi più comuni, per quanto attiene la nautica da diporto, sono relativi ad unità bandierate in una delle c.d. *Channel Islands* (Jersey, Guernsey, Alderney, Sark, Herm, Jethou, Brecqhou e Lihou), posizionate immediatamente a nord della Normandia ma che, per ragioni storiche, sono nell’orbita di influenza del Regno Unito. Di seguito, una rappresentazione del loro posizionamento:



La giurisprudenza, per lungo tempo incerta se ritenere l’I.V.A. un diritto di confine o una imposta di consumo solo accertata e liquidata contestualmente ai diritti di confine ma avente comunque natura separata da questi ultimi, ormai propende per tale seconda tesi e, per tale ragione, **ha riconosciuto** – con diversi arresti giurisprudenziali, e salva la presenza di

specifici accordi bilaterali tesi ad evitare la duplicazione dell'imposta (l'ipotesi dell'esistenza di tali accordi è di per sé impossibile laddove ci si trova di fronte a parti del territorio doganale comunitario "esterne" rispetto alla linea I.V.A.) - **la configurabilità della violazione di "evasione I.V.A. all'importazione"** la cui disciplina, stante il richiamo operato dall'art. 70 d.P.R. 633/1972 al T.U.L.D., è *quod poenam* la medesima del contrabbando doganale⁷⁴.

⁷⁴

Come riconosciuto dalla Corte Cass., Sezione III, con sentenza n. 66/6741 del 22 febbraio 2006, l'introduzione clandestina di merce [non soggetta a dazio doganale] dalla Svizzera nel territorio dello Stato senza il pagamento dell'IVA non configura il delitto di contrabbando previsto e punito dall'art. 292 T.U.L.D. che fa riferimento al pagamento dei diritti di confine (dazio), *bensì il reato di evasione dell'IVA all'importazione previsto dall'art. 70 del D.P.R. 633/1972*, distinto ed autonomo da quello di contrabbando, ed il rinvio effettuato dall'art. 70 d.P.R. 633/1972 all'art. 292 T.U.L.D. opera esclusivamente *quoad poenam*.

Quasi conforme (in quanto con tale decisione è stata riconosciuta l'identità fra il reato di evasione I.V.A. in importazione e quello di contrabbando I.V.A.): Corte Cass., Sezione III, n. 20914 del 23 maggio 2001.

Sul punto, si vedano anche:

- Corte Cass., Sezione III, n. 2832 del 11/10/1997, Abbatista, per la quale *"Il reato di evasione dell'I.V.A. all'importazione di cui agli artt. 1, 67 e 70 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 è soggetto alla stessa disciplina sanzionatoria penale prevista dal contrabbando, ivi compresa quella relativa alle circostanze aggravanti speciali di cui agli artt. 295 e 296 del D.P.R. 23 gennaio 1973 n. 43"* (in senso conforme: Corte Cass., Sezione III, n. 665 del 15/04/1998);
- Corte Cass, Sez. III, sentenza n. 16860 del 04/05/2010, con cui è stato così deciso: *"Il giudice dell'udienza preliminare presso il tribunale di Bergamo, con sentenza del 28 ottobre del 2008, all'esito del rito abbreviato, assolveva, per l'insussistenza del fatto, T.D. e S.G. dal reato di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 70, punito a norma del D.P.R. n. 43 del 1973, art. 295, comma 3, per omesso pagamento dell'IVA all'importazione relativa all'introduzione nel territorio dello Stato di un elicottero, ed il solo T.D. dal delitto di bancarotta fraudolenta documentale relativa alla società ...omissis..., dichiarata fallita con sentenza del tribunale di Bergamo del ...omissis..., per non averlo commesso. Secondo l'accusa, per quanto ancora rileva in questo grado, il citato velivolo era stato acquistato il (OMISSIS) dalla società francese <...omissis...> ed era stato formalmente intestato alla <...omissis...> con sede in ...omissis..., della quale era legale rappresentante il S.. Al momento della consegna era presente anche il T.. Il S. lo aveva importato definitivamente nella confederazione elvetica il (...omissis.... Dopo l'acquisto l'elicottero era stato trasferito in ...omissis... all'eliporto di ...omissis... dove era stato utilizzato dal T. per il traffico aereo in territorio ...omissis... per uso privato, in violazione della normativa sull'ammissione temporanea dei mezzi di trasporto esteri. Per uso privato si intendono tutte le finalità diverse dall'uso commerciale. Quest'ultimo è limitato all'utilizzo del mezzo per il trasporto di persone a titolo oneroso. In definitiva, anche se il mezzo, era formalmente intestato ad una società avente sede fuori del territorio doganale comunitario, era stato tuttavia utilizzato per uso privato dal T. che risiedeva nel territorio ...omissis.... A fondamento dell'assoluzione per l'insussistenza del reato di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 70, il tribunale osservava che l'imputato aveva dimostrato di avere pagato l'IVA in ...omissis... versando il tributo nella misura del 7, 6 % del valore dei velivolo, altrimenti*

si sarebbe verificata una doppia imposizione, la quale escludeva la violazione contestata in ipotesi d'importazione dalla Confederazione elvetica. Ricorre per cassazione il Procuratore della Repubblica presso il tribunale di Bergamo relativamente al sol reato di omesso pagamento dell'IVA all'importazione deducendo: la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 67 e 70, e art. 555 e segg. del Regolamento CE 2454 del 1993: assume che i mezzi di trasporto esteri, scaduto il periodo di ammissione temporanea, devono essere riesportati o definitivamente importati nel Paese in cui vengono utilizzati; pertanto il T. avrebbe dovuto importare definitivamente in ...omissis... il mezzo utilizzato in questo Paese chiedendo nel Paese di provenienza il rimborso dell'IVA versata; proprio perché la Confederazione Elvetica garantisce ai soggetti passivi la completa neutralità dell'imposta e proprio perché era possibile il rimborso dell'IVA versata in ...omissis... non si poteva verificare una doppia imposizione preclusiva della configurabilità del reato contestato; la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 70, con riferimento alla direttiva comunitaria n. 388 del 1977, avendo il Giudice dell'udienza preliminare omesso di considerare che il comportamento dei prevenuti poteva configurare un' ipotesi di "abuso del diritto" nella misura in cui integra operazioni condotte ai soli fini dell'evasione dell'IVA, in quanto l'intestazione del mezzo ad un anstalt domiciliato nel ...omissis..., l'esportazione dalla ...omissis... e l'importazione definitiva in ...omissis... con il conseguente trasferimento in ...omissis..., paese nel quale era utilizzato per fini privati configurano operazioni dirette ad ottenere un vantaggio fiscale. Resistono al ricorso i prevenuti con memoria con cui sostengono .a)che il velivolo era stato utilizzato per scopi aziendali e pubblicitari e non per fini privati: il T. ha usato l'elicottero nella qualità di amministratore della società ...omissis... che si occupa della commercializzazione del marchio ...omissis...su incarico della società P...omissis... reale ed unica proprietaria del veicolo; che il bene non era mai stato definitivamente importato in ...omissis..., in quanto aveva effettuato numerosi viaggi all'estero e non era mai trascorso un periodo continuativo di sei mesi in ...omissis... e comunque il mezzo apparteneva a soggetto residente fuori del territorio doganale; che il reato è insussistente per avere il prevenuto dimostrato di avere pagato l'IVA in ...omissis...; che il pagamento dell'IVA in ...omissis... esclude il reato, ferma restando eventualmente la possibilità per gli uffici competenti italiani di recuperare la differenza; che il dedotto abuso del diritto non è stato in alcun modo dimostrato; in ogni caso il T. aveva agito in assoluta buona fede per la complessità della materia e per il fatto che le pratiche burocratiche erano state espletate da altro soggetto. Il ricorso va accolto. Si deve premettere che, secondo l'art. 10, comma 3 della sesta direttiva IVA (77/ 388 CEE), <quando i beni importati sono soggetti a dazi doganali, ...o imposte di effetto equivalente...il fatto generatore si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui scattano il fatto generatore e l'esigibilità di questi dazi o prelievi comunitari. Qualora i beni importati non siano stati assoggettati ad alcuno di tali dazi o prelievi comunitari, gli Stati membri applicano le disposizioni vigenti per i dazi doganali, per ciò che si riferisce al fatto generatore dell'imposta ed alla sua esigibilità>. Tale norma è stata sostanzialmente riprodotta nell'art. 71, commi 2 e 3, della direttiva 2006/112 nel testo in vigore per il 2009, direttiva che costituisce un testo unico in materia di IVA, le cui norme, ove non espressamente previsto, hanno una portata confermativa o interpretativa delle corrispondenti norme previgenti. Fatta questa premessa, rilevato che, in fatto, si è accertato che il velivolo era stato usato per fini privati, ossia per un fine diverso da quello per il trasporto di persone, si osserva che, in base all'art. 558 del Regolamento

*Comunitario n. 2454 del 1993, i mezzi di trasporto sono esonerati dal pagamento dei dazi all'importazione alle seguenti condizioni: a) che siano immatricolati fuori del territorio doganale a nome di un soggetto residente fuori di tale territorio ;b) che siano utilizzati da una persona stabilita fuori del territorio doganale, salvo il disposto degli artt. 559, 560 ed 561; c) che in caso di uso commerciale siano utilizzati esclusivamente per un trasporto che inizi o termini fuori del territorio doganale della Comunità; possono tuttavia essere utilizzati per il traffico interno quando le disposizioni vigenti nel settore del trasporto lo consentano. Il successivo art. 562, fissa un termine perentorio di mesi sei per l'appuramento. Scaduto tale termine il mezzo si considera definitivamente importato nel Paese in cui viene utilizzato. Per la scadenza del termine di mesi sei non è necessario che il velivolo rimanga continuativamente ed ininterrottamente nel territorio CEE. Opinando diversamente il termine potrebbe essere facilmente eluso. Nella fattispecie non ricorreva la condizione di cui alla lett. b), della norma anzidetta perché il mezzo, ancorché formalmente intestato ad una società estera, era di fatto utilizzato per un uso diverso da quello commerciale, da un cittadino ...omissis... stabilmente residente in ...omissis..., ossia dal T.. Questi, alla scadenza del periodo di appuramento, avrebbe dovuto presentare la dichiarazione per la definitiva importazione del mezzo nel territorio italiano e pagare IVA. **Il mancato pagamento dell'imposta configura il reato di evasione dell'IVA all'importazione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 70, che è punita a norma della legge doganale.** Il pagamento dell'Iva nella confederazione Elvetica non escludeva il reato in base all'Accordo stipulato il 19 Dicembre 1972 tra la Confederazione Elvetica e la Comunità Europea, in quanto non avrebbe generato un fenomeno di doppia imposizione. L'Accordo anzidetto prevede infatti all'art. 3, che i dazi doganali all'importazione negli scambi tra la ...omissis... e la Comunità sono gradualmente soppressi (con eliminazione totale a far data dal 1 luglio 1977) e che "nessun nuovo dazio doganale all'importazione viene introdotto", aggiungendo poi, all'art. 6, che "nessuna nuova tassa di effetto equivalente a dei dazi doganali all'importazione è introdotta negli scambi tra la Comunità e la ...omissis...". Inoltre l'art. 4 prevede che: "Le disposizioni relative alla graduale soppressione dei dazi doganali all'importazione sono applicabili anche ai dazi doganali a carattere fiscale. Le Parti contraenti possono sostituire con tassa interna un dazio doganale a carattere fiscale o l'elemento fiscale di un dazio doganale". Conformemente a quanto stabilito da quest'ultima disposizione, la Corte di cassazione ha più volte affermato, con decisioni che questo Giudice ritiene di ribadire, che l'Accordo sottoscritto tra la Confederazione Elvetica e la Comunità lascia <impregiudicata la facoltà di riscossione dell'Iva all'atto dell'ingresso delle merci nel territorio degli Stati aderenti alla Comunità, trattandosi di imposta il cui presupposto finanziario è diverso da quello dei dazi doganali> (sentenza emanata da questa Sezione il 30 aprile - 10 giugno 2002, n. 22555, Panseri, rv 221884; Cass. n. 17432 del 2005). Tale orientamento, ormai consolidato, è stato ribadito e precisato con la decisione n. 36198 del 2007, con cui si è rimarcato che il reato di violazione dell'Iva all'importazione (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 70) non è affatto escluso dall'Accordo tra la Confederazione Elvetica e la Comunità in quanto l'Iva costituisce un tributo interno che, secondo i principi del Trattato CE, è dovuto allo Stato al momento dell'ingresso delle merci, a meno che non si provi che il tributo è già stato assolto anteriormente, sia pure al momento dell'esportazione dallo Stato di provenienza. Si può dunque affermare che la giurisprudenza di questa Corte ritiene in modo costante che l'Accordo tra Confederazione Elvetica e Comunità impedisca di ritenere ancora sussistente*

*il reato di contrabbando e, al contrario, ammetta la sussistenza dell'ipotesi di evasione dell'Iva all'importazione, con l'unico limite del divieto di doppia imposizione. Questa, introducendo un trattamento fiscale discriminatorio tra merci nazionali e merci importate, violerebbe il principio di neutralità dell'imposta, voluto dall'art. 4 dell'Accordo e, come tale, sarebbe inapplicabile per contrasto con l'Accordo. Richiamati i principi applicabili in tema di Iva all'importazione, allorché la merce proviene dalla Confederazione Elvetica, si deve rilevare che l'importazione definitiva del mezzo nel nostro Paese non avrebbe generato alcun fenomeno di doppia imposizione, perché la legislazione elvetica in materia di IVA si è uniformata ai principi contenuti nella direttiva comunitaria 77/388 e riconosce la neutralità dell'imposta. La tassazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto all'epoca del fatto era disciplinata dalla legge federale sull'IVA del 2 settembre 1999. Anche nella Confederazione elvetica l'IVA è concepita come un'imposta sul consumo e viene riscossa ad ogni fase di produzione o distribuzione nonché sulle importazioni di beni. Relativamente agli scambi commerciali con i Paesi esteri, la normativa ...omissis... prevede: a) l'esenzione dall'imposta per una serie di operazioni classificabili come cessioni all'esportazioni ed operazione assimilate a norma dell'art. 19, tra le quali rientra "la messa a disposizione per l'uso o il godimento (segnatamente la locazione o il noleggio) di veicoli ferroviari e aeromobili, purché il beneficiario della fornitura li utilizzi prevalentemente all'estero" (art. 19 comma 2, n. 2); b) il diritto alla detrazione dell'imposta assolta per le forniture di beni e le prestazioni di servizi correlate con la successiva esportazione dei medesimi, il tutto a norma dell'art. 19, comma 1, legge citata. **Dai principi dianzi esposti emerge che negli scambi tra la ...omissis... e La Comunità Europea la merce non subisce alcuna tassazione all'atto dell'esportazione, evitando fenomeni di doppia imposizione che, in base all'orientamento espresso da questa corte, escluderebbero la configurabilità del reato di evasione dell'IVA all'importazione.** D'altra parte, lo stesso ricorrente, sia pure tardivamente, finisce con il riconoscere che essendo le aliquote dei due Paesi diverse, avrebbe comunque dovuto pagare la differenza, ma ritiene tale inadempimento sanzionato solo dal punto di vista tributario. **In realtà l'evasione dell'IVA all'importazione configura un reato che nella fattispecie si è consumato alla scadenza del termine di appuramento.** Concludendo, questa Corte ritiene che il Tribunale di Bergamo abbia illegittimamente escluso l'esistenza del reato. Di conseguenza il provvedimento impugnato deve essere annullato con rinvio per un nuovo esame. Il secondo motivo si deve ritenere assorbito perché l'abuso del diritto sarebbe stato eventualmente configurabile, se il fatto non avesse integrato il reato di evasione dell'IVA all'importazione".*

Più di recente, sul punto, sancendo la palese erroneità di un precedente giurisprudenziale che non aveva riconosciuto la sussistenza del delitto di contrabbando in caso di importazione illecita di beni dalla Confederazione Elvetica (riconoscendo però il reato equivalente di cui agli artt. 1, 67 e 70 d.P.R. 633/1972), è stato deciso "Si può dunque concludere che la giurisprudenza di questa Corte ritiene in modo costante che l'Accordo tra Confederazione Elvetica e Comunità **impedisca di ritenere ancora sussistente il reato di contrabbando e, al contrario, ammetta la sussistenza dell'ipotesi di evasione dell'Iva all'importazione, con l'unico limite del divieto di doppia imposizione.** Tale conclusione appare del tutto in linea con la decisione della Corte di Giustizia che ha affermato che l'Iva all'importazione costituisce un tributo interno e non una tassa ad effetto equivalente ai dazio doganale (sentenza del 25 febbraio 1998 nella causa n. 299/1986), con decisione che esclude,

contrariamente a quanto ritenuto dalla citata sentenza n. 10677 del 2004, il contrasto del regime dell'Iva all'importazione, e le relative sanzioni, con l'art. 95 del Trattato CE in materia di libera circolazione. Merita di essere ricordato, poi, che sia la citata sentenza n. 22555 del 2002 sia la sentenza emessa da questa Sezione il 3 marzo-13 maggio 2005, n. 17835, Santoro (rv 231836), hanno escluso che l'Accordo tra Comunità e Confederazione Elvetica comporti l'automatica e totale applicazione dei principi comunitari al trasferimento di beni fra uno Stato membro e la Svizzera, con la conseguenza che solo per gli scambi comunitari opera il divieto di applicazione di un maggior livello sanzionatorio degli Illeciti (sentenza n. 22555/2002) e che solo tra i Paesi membri trova applicazione nella sua interezza il regime di libera circolazione (sentenza n. 17835/2005). Quest'ultima decisione ha, infine, affermato che le violazioni in materia di Iva all'importazione comportano la confisca obbligatoria ai sensi del D.P.R. n. 43 del 1973, art. 301" (Corte Cass., Sezione III, 26/09/2012, n. 36077).

D'altro canto, alcuni recentissimi arresti della giurisprudenza di legittimità hanno riconosciuto la sussistenza del reato di "evasione I.V.A. all'importazione" nel caso di importazioni dalla Repubblica di San Marino.

"4. A norma dell'art. 71 d.P.R. 633/1972, nella versione vigente all'epoca dei fatti, <per l'introduzione nel territorio dello Stato di beni provenienti dallo Stato della Città del Vaticano, comprese le aree di cui al comma 1, e dalla Repubblica di San Marino i contribuenti dai quali o per conto dei quali ne è effettuata l'introduzione nel territorio dello Stato sono tenuti al pagamento dell'imposta sul valore aggiunto a norma dell'art. 17, comma 3>. 4.1. L'art. 17, comma 3, cit., nella sua versione vigente all'epoca dei fatti, così disponeva: <Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti, che non si siano identificati direttamente ai sensi dell'art. 35 ter, nè abbiano nominato un rappresentante fiscale ai sensi del comma precedente, sono adempiuti dai cessionari o committenti, residenti nel territorio dello Stato, che acquistano i beni o utilizzano i servizi nell'esercizio di imprese, arti o professioni. La disposizione non si applica relativamente alle operazioni imponibili ai sensi dell'art. 7, comma 4, lett. f), effettuate da soggetti domiciliati o residenti o con stabili organizzazioni operanti nei territori esclusi a norma dello stesso art. 7, comma 1, lett. a). Gli obblighi relativi alle cessioni di cui all'art. 7, comma 2, terzo periodo, ed alle prestazioni di servizi di cui all'art. 7, comma 4, lett. d), rese da soggetti non residenti a soggetti domiciliati nel territorio dello Stato, a soggetti ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero ovvero a stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero, sono adempiuti dai cessionari e dai committenti medesimi qualora agiscano nell'esercizio di imprese, arti o professioni>. 4.2. In caso di locazione finanziaria di mezzi di trasporto posta in essere da una impresa sammarinese a favore di un'impresa italiana, l'imposta sul valore aggiunto è dovuta da quest'ultima. 4.3. Obbligato a emettere fattura è il cessionario o comunque il committente (art. 21 c. 5 d.P.R. 633/1972). 4.4. Con D.M. 24/12/1993, emesso a seguito della realizzazione del mercato unico comunitario e dell'accordo sull'unione doganale e sulla cooperazione tra la Comunità Europea e la Repubblica di San Marino, stipulato a Bruxelles il 16/12/1991, lo Stato Italiano ha disciplinato le modalità di fatturazione delle operazioni di cessioni di beni verso e da la Repubblica di San Marino. 4.5. Così ricostruito il quadro normativo, risulta chiaro che l'operazione di locazione finanziaria che, stando alla impostazione accusatoria, sarebbe direttamente intercorsa tra la P. s.a. e la R.Y. S.p.a. e dissimulata attraverso una serie di artificiosi passaggi contrattuali tra entità diverse, la prima delle quali sammarinese,

costituiva operazione imponibile a fini IVA, con obbligo di fatturazione e pagamento a carico dell'impresa italiana. 4.6. Ne derivano due considerazioni. 4.6.1. La prima: l'operazione negoziale oggetto di censura è diversa e successiva all'acquisto del natante da parte della P. S.a.. La rubrica provvisoria imputa, infatti, l'immissione al consumo in Italia del natante in sequestro, con ciò identificando come operazione imponibile la concessione in locazione finanziaria di un bene destinato ad essere utilizzato in Italia, non la sua esportazione verso la Repubblica di San Marino (chiaro sul punto il decreto di sequestro preventivo cui l'ordinanza impugnata fa integrale riferimento a fini ricostruttivi della vicenda). Ne consegue che le questioni sollevate dalla ricorrente circa il divieto della doppia imposizione non hanno rilevanza poiché esse riguardano la sola operazione di acquisto del natante, non anche le vicende negoziali successive, in relazione alle quali nulla è dedotto. 4.6.2. La seconda: il fatto, così come incontestabilmente ricostruito, integra il reato ipotizzato dai giudici di merito. **Questa Corte deve ribadire il principio secondo il quale <a seguito della stipulazione dell'Accordo tra la Comunità Europea e la Repubblica di San Marino del 16 dicembre 1991, gli scambi con l'Italia vengono effettuati in esenzione da tutti i dazi all'importazione e all'esportazione, con la conseguenza che non può configurarsi il reato di contrabbando doganale, mentre è configurabile il reato di evasione dell'I.V.A. all'importazione che, per la sua natura di tributo interno, non rientra tra i diritti di confine>** (Corte Cass., Sezione III, n. 50320 del 02/12/2014, ud. 15/10/2014). Conformi in questo senso: Corte Cass., Sez. III, n. 34256 del 12/07/2012; Corte Cass., Sez. III, n. 42073 del 06/10/2011; Corte Cass., Sez. III, n. 17432 del 22/03/2005.

Di maggiore attualità, Corte Cass., Sezione III, n. 28251 del 03/07/2015 – ud. 28/05/2015 avente ad oggetto un ricorso per legittimità avverso la decisione del Tribunale del Riesame di Tempio Pausania avverso il sequestro preventivo di una imbarcazione battente bandiera delle Isole Cayman, ossia di un territorio che, in virtù del Trattato di Lisbona del 2009 stipulato fra la U.E. ed i Paesi d'Oltremare (fra cui le Isole Cayman), era da considerare esente dazio all'atto dell'importazione nel territorio comunitario. Gli Ermellini hanno così deciso: “*come si evince dal provvedimento impugnato, gli accertamenti congiunti hanno consentito di dimostrare che l'imbarcazione, in violazione alla normativa doganale dell'Unione Europea, ha stazionato nelle acque comunitarie per un periodo superiore ai 18 mesi consentiti; trascorso tale periodo, l'imbarcazione doveva essere importata con pagamento delle imposte previste. Occorreva, dunque, pagare l'IVA all'importazione. Questa Corte di legittimità ha da tempo chiarito che in tali casi non può configurarsi il reato di contrabbando doganale ipotizzato a carico della ricorrente, mentre è configurabile il reato di evasione dell'I.V.A. all'importazione che, per la sua natura di tributo interno, non rientra tra i diritti di confine*”. 3. Come ricorda la richiamata sentenza 34256/2012 la giurisprudenza più datata di questa Corte riteneva che nella contestazione del reato di cui al D.P.R. n. 43 del 1973, artt. 292, 293 e 295, ben potesse ricomprendersi l'IVA all'importazione ritenendola <uno dei diritti di confine, avendo natura di imposta di consumo a favore dello Stato, la cui imposizione e riscossione spetta esclusivamente alla dogana in occasione della relativa operazione di imputazione. La sottrazione dell'IVA all'importazione è, quindi, sottrazione ad un diritto doganale di confine, sanzionata esclusivamente dalla legge doganale come reato di contrabbando> (così questa sez. 3 nella sentenza n. 1298/1992). ***Tale impostazione è stata, tuttavia, da tempo superata perché in contrasto con lo stesso dato normativo che rimanda alle disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine soltanto quoad poenam*** (il D.P.R. 26 ottobre 1972, art. 70, prevede, infatti, che si applicano, per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle

Di identico tenore la migliore e più recente dottrina⁷⁵.

leggi doganali relative ai diritti di confine). Si è dunque costantemente affermato da oltre un decennio che l'I.V.A. ha natura di tributo interno che, è, comunque, dovuta anche nell'ipotesi di abolizione dei dazi doganali. La questione è stata più volte esaminate in relazione alle merci importate da vari Stati con cui sono intercorsi accordi 4. **La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con sentenza del 25 febbraio del 1988, causa n. 299 del 1986, ha statuito che l'IVA all'importazione costituisce un tributo interno e non una tassa ad effetto equivalente al dazio doganale.** ... In sostanza, come si rileva condivisibilmente nella citata sentenza 34256/2012 di questa sezione, l'Accordo con la Svizzera - ma mutatis mutandis anche quelli similari con altri Stati - da un lato estende la soppressione dei dazi doganali anche a quelli di carattere fiscale, ma, dall'altro, allo Stato che abbia soppresso un dazio fiscale concede la facoltà di sostituire il dazio soppresso con una tassa interna. 5. **In caso di merci sottratte al pagamento dell'IVA all'importazione, perciò non è integrato il reato di contrabbando, ma può configurarsi quello di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 70, a condizione però che la merce introdotta non sia soggetta a doppia imposizione e cioè non sconti in Italia un'imposta già pagata all'esportazione.** La doppia imposizione, infatti, introducendo un trattamento discriminatorio tra merci nazionali e merci importate, violerebbe il principio di neutralità commerciale dell'imposta voluto dall'art. 4 dell'Accordo e perciò sarebbe inapplicabile per contrasto con l'Accordo stesso, il quale come già detto, a norma dell'art. 228 del Trattato, è vincolante, non solo per le istituzioni Comunitarie, ma anche per gli Stati membri. La prova di avere assolto il tributo nel Paese di provenienza deve essere fornita dall'importatore. La sentenza di questa stessa sezione n. 10677 del 2004 non ha contrastato, infatti, l'orientamento consolidato dianzi esposto, ma ha escluso la configurabilità del reato di cui all'art. 70, perché si è ritenuta provata in quella fattispecie la doppia imposizione. Anzi l'orientamento tradizionale è stato ribadito anche dalla seconda sezione di questa Corte con la decisione n. 43473 del 2004 (conforme questa sez. 3 n. 36198 del 4.7.2007 che sottolinea come, trattandosi di tributo interno e escluso il contrasto del regime dell'IVA all'importazione e le relative sanzioni con l'art.95 del Trattato CE in materia di libera circolazione)".

75

“La dottrina ha sottolineato come l'IVA dovuta all'atto dell'importazione non rappresenti un'imposta autonoma e distinta dall'IVA interna. Il sistema dell'IVA relativo alle importazioni è per sua natura incardinato in quello generale dell'IVA e non si tratta di un tributo a se stante, pur essendo diverso il meccanismo di funzionamento ed essendo applicabili numerose regole previste dal diritto doganale. La diversità nei meccanismi applicativi dell'IVA all'importazione, tuttavia, non può condurre all'affermazione secondo cui l'IVA all'importazione e l'IVA interna rappresenterebbero due distinti tributi. Tale posizione è confermata dall'orientamento più recente della giurisprudenza di legittimità che, in conformità con i principi da tempo espressi dalla Corte di Giustizia, riconosce carattere di unitarietà dell'IVA per cui l'imposta assolta all'importazione non configura un tributo diverso dall'IVA interna. Secondo tale indirizzo, l'IVA assolta in dogana costituisce un tributo interno, al pari della normale IVA sugli scambi internazionali; se diversa è la modalità di liquidazione e di assolvimento del tributo determinata da ragioni organizzative, identici sono il presupposto impositivo, il soggetto passivo e l'aliquota. In altri termini, il rimando alla legge doganale, in relazione all'IVA all'importazione, effettuato dall'art. 70, primo comma, d.P.R. 633 del 1972 opera soltanto con riferimento alle modalità di accertamento dell'imposta ed alle sanzioni” (SARA ARMELLA E AA.VV., “Diritto Doganale”, Egea 2015).

5. Il regime fiscale di utilizzo delle unità da diporto: applicazione dell'I.V.A. e rilevanza ai fini delle imposte sui redditi.

5.1 Il trattamento ai fini delle imposte sui redditi: il credito d'imposta previsto dall'art. 4 del D.L. 457/1997.

Ai fini delle imposte sui redditi, l'iscrizione – che, lo si rammenta, è facoltativa – delle navi da diporto nel R.I. comporta l'applicazione di una normativa fiscale di favore fondata su una duplice forma di agevolazione:

- ⇒ In primo luogo, ai sensi dell'art. 4 c. 2 del D.L. 457/1997, la quota di reddito (di impresa) derivante dall'esercizio di tali navi concorre alla determinazione del reddito imponibile del soggetto solo in misura pari al 20% del totale⁷⁶. Questa agevolazione, come detto, vale solo per il reddito assoggettato ad I.Re.S. o I.R.Pe.F. e non anche per le altre imposte dirette.

Pertanto le imprese armatrici, individuali o in forma societaria, che svolgono un'attività di noleggio di navi per finalità turistiche iscritte nel R.I., possono fruire di un abbattimento della base imponibile dell' I.Re.S. o I.R.Pe.F. pari all'80% del reddito da queste generato. Nessuna imposta è ovviamente dovuta in caso di perdite.

Per gli *yacht* commerciali iscritti nel R.I. in corso d'anno, l'agevolazione *de qua* può applicarsi a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio dello stesso anno. Essa pertanto può applicarsi anche in un periodo antecedente l'immatricolazione, sempre che ovviamente esistano in tale periodo le condizioni per l'iscrivibilità dello *yacht* commerciale nel R.I..

Si è così espresso il Ministero delle Finanze – Dipartimento Affari Giuridici con risoluzione n. 47/E del 23/03/1999 che così recita:

“Al riguardo l'istante chiede se sia corretto ritenere che la norma in questione sia riferita al concetto di reddito, così come determinato dalle norme del T.U.I.R., piuttosto che ad un concetto di reddito nel senso

⁷⁶ Per le istruzioni per la compilazione del Modello Unico Persone Fisiche 2016 (anno di imposta 2015), il credito d'imposta dell'80% previsto dalla disposizione in esame deve essere indicato nel rigo **RF50 colonna 2** della dichiarazione. Stesso discorso vale per il Modello Unico Società di Capitali 2016 (anno di imposta 2015) e per il Modello Unico Società di Persone 2016 (anno di imposta 2015)

di <novella ricchezza> e se, nel concetto di utilizzazione della nave, possano farsi rientrare tutte le attività strumentali ed accessorie strettamente collegate a quella principale. E' stato chiesto ancora di conoscere se nel concetto di <utilizzazione della nave> possano essere ricomprese, sotto il profilo soggettivo, anche figure diverse dal mero proprietario della nave stessa, quali ad esempio il conduttore o il noleggiatore.

Per quanto concerne la decorrenza dell'agevolazione de qua, si vuole infine sapere se la stessa, limitatamente al periodo d'imposta in corso al 1 gennaio 1998, possa ritenersi operante anche per i mesi antecedenti l'avvenuta iscrizione nel Registro Internazionale, sempreché ovviamente, anche per tali mesi ricorressero le condizioni di iscrivibilità.

Ciò premesso la scrivente, in riferimento al primo punto del quesito, precisa che la nozione di reddito contenuta nella norma in esame non può che riferirsi alla definizione di reddito d'impresa prevista nell'art. 51 del T.U.I.R. e alla determinazione del reddito medesimo in base alle disposizioni di cui agli artt. 52 e seguenti dello stesso T.U.I.R..

Al riguardo giova altresì precisare che **il reddito agevolato è soltanto quello derivante dall'utilizzo delle navi di cui trattasi iscritte nel Registro Internazionale, rimanendo, pertanto, escluso da detta agevolazione il reddito che, pur relativo a dette navi, è conseguito al di fuori del loro utilizzo.**

Appare condivisibile la tesi secondo cui **si possono ricomprendere nell'agevolazione anche tutte le altre attività strumentali ed accessorie <strettamente collegate> a quella principale**, in considerazione del fatto che dette attività assumono spesso un ruolo molto importante nel settore dei traffici commerciali internazionali.

Sotto tale profilo, tuttavia, si ritiene di dover rilevare che è opportuno specificare le dette attività analiticamente e non forfettariamente, al fine di verificarne l'inerenza con l'attività principale.

Nel caso in cui la società interessata svolga sia l'attività agevolata - quella cioè relativa all'utilizzazione delle navi iscritte nel registro internazionale - sia altre attività soggette al regime di tassazione ordinaria, ai fini della ripartizione dei costi e delle spese sostenuti riferibili promiscuamente sia alla prima attività che alle altre, un criterio di imputazione delle medesime può correttamente essere individuato tenendo conto del rapporto nel quale, al numeratore figurano i ricavi e i proventi derivanti dall'attività agevolata e al denominatore tutti i ricavi ed i proventi dell'impresa.

In riferimento agli aspetti soggettivi, il beneficio di cui trattasi può riguardare non solo il proprietario ma anche il soggetto che <di fatto> utilizza la nave e cioè l'affittuario o il noleggiatore atteso che la norma in esame non fa alcuna distinzione al riguardo.

Si conviene con l'assunto espresso dall'istante secondo cui, l'agevolazione prevista dal citato articolo 4, comma 2, può essere applicata - limitatamente al periodo d'imposta in corso al 1 gennaio 1998 e sempreché ne ricorrano le condizioni - anche per i mesi antecedenti l'avvenuta iscrizione nel Registro internazionale, in analogia al criterio enunciato dalla scrivente in materia di IRAP con circolare n. 141/E del 04/06/98, par. 3.7, e suffragato dal parere del Consiglio di Stato n. 202 del 1996, prot. n. 1084 del 19 aprile 1996, relativo al principio di unitarietà del periodo d'imposta”.

- ⇒ In secondo luogo, ai sensi dell'art. 4 c. 1 del D.L. cit., ai medesimi soggetti è attribuito un credito di imposta in misura corrispondente all'I.R.Pe.F. dovuta sui redditi di lavoro dipendente o di lavoro autonomo corrisposti al personale di bordo imbarcato sulle unità iscritte al R.I., da valere ai fini del versamento delle ritenute alla fonte inerente tali redditi.

In sintesi estrema, con il detto credito di imposta – utilizzabile solo in sede di versamento delle ritenute alla fonte operate sui redditi erogati - viene di fatto eliminato l'obbligo del versamento delle ritenute sul lavoro dipendente o sul lavoro autonomo per i compensi corrisposti al personale di bordo.

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

- l'impresa armatrice deve operare le ordinarie ritenute alla fonte sui redditi corrisposti al personale imbarcato sulle navi iscritte nel R.I., registrando un debito verso l'Erario per il relativo importo e contestualmente un credito verso l'Erario in misura pari alle ritenute operate;
- il 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 delle ritenute con utilizzo del relativo credito d'imposta.

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 I.Re.S. o I.R.Pe.F. e, per quanto concerne l'I.R.A.P., limitatamente ai crediti di imposta maturati per i lavoratori dipendenti.

Il credito va calcolato con riferimento alle ritenute I.R.Pe.F. dovute sulle retribuzioni e le mercedi corrisposte in stretto riferimento ai soli periodi in cui il personale risulta effettivamente imbarcato su navi iscritte al R.I. e, quindi, non può essere utilizzato con riferimento a ritenute alla fonte operate su retribuzioni afferenti periodi di paga

precedenti o successivi alla data di iscrizione della nave al R.I.; si ritiene che esso possa essere applicato anche a diffalco delle ritenute maturate sul T.F.R. purché con riferimento alla quota maturata durante il periodo d'imbarco ed al periodo in cui la nave è iscritta nel R.I..

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

Per quanto concerne l'I.R.A.P., si rammenta che l'art. 12 c. 3 del 15 dicembre 1997, n. 446 e ss.mm.ii., esclude dalla base imponibile la quota parte del valore della produzione derivante dall'attività esercitata mediante utilizzo di navi iscritte al R.I.. Sul punto, il Ministero delle Finanze – Dipartimento Affari Giuridici ha chiarito (circolare n. 263/E del 12/11/1998) che:

“La citata norma, ai fini della determinazione della quota di valore della produzione attribuibile all'attività svolta con navi iscritte nel suddetto registro internazionale, rinvia espressamente all'articolo 5 dello stesso decreto, e cioè ai criteri dettati per l'individuazione delle componenti positive e negative che concorrono a formare la base imponibile dell'IRAP per le imprese industriali, mercantili e di servizi. Si ritiene, pertanto, superando l'impostazione adottata nella circolare n. 141/E (cfr. punto 4.2, ultimo periodo), che la quota di valore della produzione, da scomputare dalla base imponibile IRAP ai sensi del citato articolo 12, comma 3, ultimo periodo, del D.Lgs. n. 446 del 1997, debba essere individuata non già in base al criterio di ripartizione territoriale da effettuare con riferimento alla dislocazione del personale dipendente di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 446 del 1997, bensì, con riferimento alle componenti positive e negative rilevanti ai fini IRAP ai sensi dell'articolo 5, commi 1 e 11 del D.Lgs. n. 446 del 1997, specificamente riferibili all'attività esercitata mediante l'utilizzazione delle navi iscritte nel registro internazionale. Si precisa, inoltre, che le componenti negative relative a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di detta attività e di altre attività eventualmente svolte dalle anzidette imprese, sono imputabili all'attività esercitata mediante l'utilizzazione delle navi iscritte nel registro internazionale per la parte del loro importo che corrisponde al rapporto tra l'ammontare delle componenti positive rilevanti ai fini IRAP specificamente riferibili alla suddetta attività e l'ammontare complessivo di tutte le componenti positive rilevanti ai fini IRAP.”

5.2 Il regime I.V.A. dei contratti di utilizzo delle unità da diporto ad uso commerciale.

5.2.a) Definizioni normative e quadro generale della rilevanza territoriale a fini I.V.A. delle prestazioni di servizi.

Per quanto attiene il regime I.V.A. dei contratti di utilizzo delle unità da diporto ad uso commerciale, la disciplina fondamentale è contenuta negli artt. 7, 7-ter, 7-quater e 7-sexies del d.P.R. 633/1972, disposizioni – da ultimo – modificate ad opera del decreto legislativo 11 febbraio 2010, n. 18 che, per quanto qui di interesse, è entrato in vigore con decorrenza dal 1° gennaio 2013. Rilevano anche gli artt. 8 ed 8-bis lett. e) del medesimo d.P.R..

In particolare, il legislatore del 2010 ha ridefinito i criteri per la corretta individuazione del requisito della “territorialità” delle prestazioni di servizi sia nell’ambito dei rapporti “*business to business*” (di seguito, “B2B”) sia in quelli “*business to consumer*” (di seguito, “B2C”) e, dopo avere fornito le definizioni normative necessarie per l’applicazione di tali previsioni, ha individuato alcune regole generali ed una serie di eccezioni a queste ultime che, specie per quanto concerne il mondo della nautica, sono di notevole importanza.

Le definizioni normative, contenute nell’art. 7 del d.P.R. 633/1972, sono le seguenti:

⇒ **soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato**⁷⁷, inteso come il soggetto passivo d’imposta stabilito nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il

⁷⁷ **“Quando il luogo di tassazione di una prestazione dipende dal fatto che il cliente sia o non sia un soggetto passivo è necessario che il fornitore italiano, per giustificare il non assoggettamento di una determinata prestazione da esso resa, rilevi lo status del cliente nel Paese ove lo stesso è stabilito. Secondo il regolamento (UE) n. 282/2001 occorre distinguere se il cliente sia stabilito all’interno o all’esterno dell’Unione Europea.**

Se il cliente è stabilito all’interno della U.E., il prestatore italiano può considerare che il destinatario ha lo status di soggetto passivo: a) se il destinatario stesso gli ha comunicato il proprio numero individuale di identificazione I.V.A. e qualora ottenga la conferma della validità di tale numero attraverso il sistema VIES; b) se se il destinatario non ha ancora ricevuto un numero individuale di identificazione I.V.A., ma lo informa che ne ha fatto richiesta, qualora ottenga qualsiasi altra prova attestante che quest’ultimo è un soggetto passivo ed effettui una verifica di ampiezza ragionevole dell’esattezza delle informazioni fornite dal destinatario applicando le normali procedure di sicurezza commerciali, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento.

Se il cliente invece è stabilito fuori del territorio della U.E., il prestatore può considerare che questi abbia lo status di soggetto passivo: a) qualora ottenga dal destinatario un certificato rilasciato dalle competenti autorità fiscali attestante che lo stesso svolge un’attività economica che gli dà diritto ad ottenere un rimborso dell’I.V.A. a norma della XIII direttiva (recepita all’art. 38-ter e riferita ai soli soggetti stabiliti in Norvegia, Svizzera ed Israele); b) qualora il

destinatario non sia in possesso di tale certificato ma disponga del numero I.V.A. o di un numero analogo attribuitogli dal Paese in cui lo steso è stabilito ed utilizzato per identificare le imprese o di qualsiasi altra prova attestante che egli è un soggetto passivo. Il prestatore, comunque, deve effettuare una verifica di ampiezza ragionevole dell'esattezza delle informazioni fornite dal destinatario applicando le normali procedure di sicurezza commerciali, quali quelle relative ai controlli di identità e di pagamento" (RENATO PORTALE, "IVA", Giuffré 2014, p. 226 e 227).

*"In merito alla prova dello status di soggetto passivo del committente, fondamentale ai fini dell'applicabilità del criterio di territorialità di cui trattasi, questa risulterà invero più agevole nel caso di **prestazioni rese da soggetti nazionali nei confronti di soggetti passivi comunitari**. Per tali prestazioni, un ruolo centrale è sicuramente da attribuire al numero identificativo IVA comunicato dal committente comunitario. Il prestatore stabilito nel territorio dello Stato che pone in essere prestazioni generiche nei confronti di committenti stabiliti in altro Stato membro, tuttavia, dovrà ottenere la conferma della validità del numero stesso mediante il sistema VIES [Cfr. sul punto l'articolo 18, paragrafo 1, lettera a), del regolamento].*

La lettera b) del primo paragrafo del medesimo articolo 18 prevede, inoltre, che il prestatore può ritenere verificato lo status di soggetto passivo di un committente che gli abbia comunicato che - pur avendone fatto richiesta - non ha ancora ricevuto il numero di partita IVA, nel caso in cui:

- ottenga qualsiasi altra prova della soggettività passiva del committente, e si adoperi per effettuare una verifica di ragionevole ampiezza sull'esattezza delle informazioni che il committente medesimo gli ha fornito circa il proprio status soggettivo, applicando le procedure di sicurezza commerciali normalmente in uso (come, ad esempio, le procedure relative ai controlli di identità o di pagamento); in mancanza di elementi che dimostrino palesemente l'assenza di status di soggetto passivo, può attribuirsi rilevanza alla richiesta di attribuzione della partita IVA che il committente stabilito al di fuori del territorio dello Stato metta a disposizione del prestatore stabilito nel territorio dello Stato.*
- il paragrafo 2 dell'articolo 18 del regolamento prevede inoltre che il prestatore, ove dimostri che il committente del servizio non gli ha comunicato il proprio numero di partita IVA, può considerare il committente medesimo privo di soggettività passiva (eccezion fatta per il caso in cui il prestatore disponga di informazioni contrarie circa lo status della controparte). In tal senso è da interpretare la disposizione da ultimo citata, tenuto conto sia di un criterio sistematico che delle altre versioni linguistiche del regolamento, risultando evidente il refuso della versione italiana, che ha omissso un "non" prima delle parole "ha lo status".*

*Per quanto concerne le **prestazioni rese da soggetti nazionali nei confronti di soggetti non comunitari**, non potendosi fare ricorso alla metodologia probatoria di cui si è detto con riferimento ai servizi nei confronti di soggetti comunitari, potrà farsi riferimento ad altre circostanze atte a chiarire lo svolgimento di un'attività imprenditoriale, artistica o professionale (anche non in via esclusiva, come si verifica in particolare per i soggetti di cui all'articolo 7-ter, comma 2, lettera b, del d.P.R. n. 633). Tra gli elementi probatori all'uopo utilizzabili è da annoverare, anzitutto, la certificazione – rilasciata dalle autorità fiscali degli Stati non comunitari i cui contribuenti possono accedere alla forma semplificata di rimborso di cui all'articolo 38-ter del d.P.R. n. 633 (Norvegia, Svizzera, Israele) – attestante lo status di soggetto passivo d'imposta [cfr. l'articolo 18, paragrafo 3, lettera a), del regolamento]. Oltre a tale certificazione possono, tra l'altro, considerarsi validi ai predetti fini probatori:*

- *l'eventuale attribuzione di un numero identificativo attribuito dalle autorità fiscali del relativo Stato ai fini della corrispondente imposizione sulla cifra d'affari o qualsiasi altra prova attestante che il destinatario è un soggetto passivo*
- *ed, inoltre, la verifica circa l'esattezza delle informazioni ricevute dal committente, applicando le normali procedure di sicurezza commerciali, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento (si veda, al riguardo, l'articolo 18, paragrafo 3, lettera b) del regolamento).*

*Una volta accertato che il committente del servizio è un soggetto passivo di imposta, è **necessario verificare** - ai fini della determinazione della territorialità dell'operazione - **se il medesimo acquisisca i servizi nella veste di soggetto passivo d'imposta.***

*Al riguardo va notato che, in base al primo comma dell'articolo 19 del regolamento, **un soggetto passivo o un ente non soggetto passivo assimilato ad un soggetto passivo che riceve servizi destinati esclusivamente ad un uso privato,** ivi compreso l'uso da parte dei suoi dipendenti, è considerato, ai fini dell'acquisto dei predetti servizi, un soggetto non passivo (non trovando quindi applicazione la regola generale di territorialità dei rapporti B2B, ma le regole operanti per i rapporti B2C, per cui si rimanda al successivo paragrafo 2.2).*

*Il medesimo articolo 19, terzo comma, del regolamento precisa che, **quando una prestazione di servizio sia acquistata da un soggetto passivo sia per finalità private che per finalità imprenditoriali, professionali o artistiche,** per la stessa trovano applicazione i criteri di territorialità previsti per le prestazioni rese nei confronti di committenti soggetti passivi. Ne discende che – ove non trovino applicazione le previsioni di deroga di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies del d.P.R. n. 633 – detta prestazione si considererà resa in Italia se commessa da un soggetto stabilito nel territorio dello Stato e non si considererà resa in Italia se commessa da un soggetto stabilito all'estero.*

*In via di presunzione, l'articolo 7-ter del d.P.R. n. 633 stabilisce che, nel caso in cui il committente sia un soggetto diverso da una persona fisica, cioè una società ovvero un ente, associazione o società semplice di cui, rispettivamente, ai nn. 1) e 2) del secondo comma dell'articolo 4 del d.P.R. n. 633, la soggettività passiva - ai fini del requisito della territorialità della prestazione di servizi - sussiste sempre: **si presume**, pertanto, che le prestazioni di servizi siano acquisite da tali soggetti, diversi dalle persone fisiche, nella veste di soggetto passivo. **L'unica fattispecie in cui le società, enti, associazioni o società semplici non devono essere considerati, ai predetti fini, soggetti passivi è costituita dal sopra menzionato caso in cui i servizi siano destinati esclusivamente ad un uso privato del soggetto committente, ivi compreso l'uso da parte dei suoi dipendenti.** A tale riguardo, si è del parere che la previsione comunitaria citata debba intendersi riferita ai casi in cui il servizio è destinato ad un uso privato delle persone facenti parte degli organi delle società o enti in esame, ovvero dei dipendenti degli stessi.*

Nel caso in cui, invece, il committente sia una persona fisica non è sufficiente che lo stesso eserciti attività imprenditoriale, artistica o professionale, ma è necessario che il prestatore del servizio effettui una valutazione di compatibilità complessiva, per verificare che il servizio medesimo sia acquistato nell'esercizio di detta attività.

Non si considerano quindi effettuati da un soggetto passivo gli acquisti di servizi che attengono alla sfera privata della persona fisica esercente attività imprenditoriale, artistica o professionale, o che siano destinati esclusivamente all'uso da parte dei dipendenti dello stesso. Per tali acquisti, trovano applicazione i criteri di territorialità previsti per i servizi resi nei confronti di committenti non soggetti passivi, argomento per cui si rimanda al successivo paragrafo 2.2.

domicilio all'estero, ovvero una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di un soggetto domiciliato e residente all'estero, limitatamente alle operazioni da esso rese o ricevute. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche, si considera residenza il luogo in cui si trova la sede effettiva e domicilio il luogo in cui si trova la sede legale;

Particolare rilievo, ai fini dell'applicazione della lettera a) del comma 2 dell'articolo 7-ter, assume quindi la verifica dell'utilizzazione di un servizio per finalità riconducibili ovvero estranee all'esercizio dell'impresa.

*Al riguardo, il secondo comma dell'articolo 19 del regolamento stabilisce che **il prestatore - cui il destinatario dei servizi abbia comunicato il suo numero di partita IVA per una data operazione - può considerare che i servizi sono destinati all'attività economica del destinatario medesimo, a meno che non disponga di informazioni contrarie, ad esempio sulla natura dei servizi forniti.***

L'analisi circa la destinazione o meno all'esercizio dell'impresa dei servizi prestati potrebbe risultare - in determinati casi - agevole in ragione della natura dei servizi forniti ...omissis... In tutti gli altri casi, in cui il servizio risulti essere compatibile sia con la sfera privata sia con la veste di soggetto passivo, il prestatore considera la prestazione acquisita dal committente, soggetto passivo comunitario, nell'ambito della propria attività di soggetto passivo a condizione che quest'ultimo comunichi il proprio numero di partita IVA.

Per i soggetti non comunitari, nei casi in cui il servizio risulti essere compatibile sia con la sfera privata sia con la veste di soggetto passivo dell'acquirente, il prestatore potrà richiedere al committente gli elementi a supporto della non riconducibilità dell'acquisto alla sfera privata, onde giustificare la mancata applicazione dell'imposta in base al criterio generale dei rapporti B2B.

Sulla base di quanto disposto dall'articolo 25 del regolamento, si rammenta che l'utilizzazione per finalità private ovvero per finalità imprenditoriali, artistiche o professionali deve valutarsi solo in base alle circostanze esistenti al momento dell'effettuazione dell'operazione – momento da individuarsi in base ai criteri di cui all'articolo 6 del d.P.R. n. 633 – e che non assumono rilevanza i cambiamenti di tali circostanze che avvengano successivamente a tale momento.

Ove quindi un determinato servizio – per cui non operano le previsioni di deroga di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies del d.P.R. n. 633 – sia acquistato presso un operatore non stabilito nel territorio dello Stato da un soggetto passivo stabilito in detto territorio per le esigenze della propria impresa, la prestazione si considera in ogni caso rilevante ai fini IVA in Italia, ai sensi della lettera a) del comma 2 dell'articolo 7-ter del d.P.R. n. 633, anche se il servizio acquistato venga, per mutate successive esigenze, destinato a fini privati.

È da ritenere che, qualora all'atto del pagamento di un acconto si preveda una determinata utilizzazione del servizio (ad esempio, per fini privati), che poi risulti modificata all'atto del pagamento del saldo (nell'esempio prospettato, il servizio sia riconducibile alla veste di soggetto passivo), poiché entrambi i momenti costituiscono momenti di effettuazione dell'operazione ("fatto generatore dell'imposta", secondo la locuzione utilizzata dall'articolo 63 della direttiva 2006/112/CE e dall'articolo 25 del regolamento), possano trovare applicazione differenti regimi con riferimento all'acconto (per cui nell'esempio prospettato non troverebbero applicazione i criteri previsti per i rapporti B2B) e al saldo (per cui nell'esempio prospettato troverebbero invece applicazione i criteri previsti per i rapporti B2B)" (Agenzia delle Entrate, circolare n. 37/E del 29/07/2011).

- ⇒ **parte di un trasporto di passeggeri effettuato all'interno della Comunità**, definita come la parte di un trasporto che non prevede uno scalo fuori della U.E. tra il luogo di partenza e quello di arrivo del trasporto passeggeri. Il luogo di partenza è definitivo come il primo punto d'imbarco di passeggeri previsto nella U.E., eventualmente dopo uno scalo fuori del suo territorio; luogo di arrivo è invece individuato nel punto di sbarco previsto nella U.E., per passeggeri imbarcati nella U.E., eventualmente prima di uno scalo fuori della Comunità;
- ⇒ **trasporto intracomunitario di beni**, inteso come il trasporto di beni il cui luogo di partenza ed il luogo di arrivo sono situati nel territorio di due Stati membri diversi. Per luogo di partenza si considera il luogo in cui inizia effettivamente il trasporto dei beni, senza tenere conto dei tratti compiuti per recarsi nel luogo in cui si trovano i beni; per luogo di arrivo si intende il luogo in cui il trasporto dei beni si conclude definitivamente;
- ⇒ **locazione, anche finanziaria, noleggio e simili a breve termine di mezzi di trasporto** definita come la condizione di possesso o l'uso ininterrotto del mezzo di trasporto per un periodo non superiore a 30 giorni, aumentato a 90 giorni qualora il mezzo sia un natante.

In linea generale, i requisiti di “territorialità” per le prestazioni di servizi sono individuati dall'art. 7-ter cit.. Ai sensi di tale disposizione, premesso che per “soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato”⁷⁸ si intendono:

- ⇒ i soggetti esercenti attività di impresa, arti e professioni e, se persone fisiche, limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività.

Da ciò discende che, se si tratta di persone giuridiche di diritto privato, ossia di società (indipendentemente che si tratti di società di capitali o di persone o, ancora, cooperative), queste non potranno mai essere considerate operanti al di fuori dell'esercizio della proprie attività e ricorrendone i presupposti, i servizi resi nei loro confronti devono essere assoggettati ad I.V.A. che, se del caso, sarà per loro indeducibile trasformandosi così in un costo puro stante quanto previsto dall'art. 19 del d.P.R. 633/1972;

- ⇒ gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'art. 4 c. 4 del d.P.R. cit., anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali ed agricole;

⁷⁸ Ai sensi del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio n. 15 marzo 2011, se il luogo delle prestazioni di servizi dipende dal fatto che il destinatario sia un soggetto passivo, lo status di destinatario è determinato sulla base degli articoli da 9 a 13 e 43 della direttiva 2006/112/CE.

Pertanto, un ente o una persona giuridica non soggetto passivo che è identificata o tenuta ad essere identificata ai fini dell'I.V.A. in quanto i suoi acquisti intracomunitari sono soggetti ad I.V.A. o poiché ha esercitato l'opzione per l'assoggettamento ad I.V.A. di tali operazioni, è un soggetto passivo ai sensi dell'art. 43 della direttiva 2006/112/CE.

⇒ gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini dell'I.V.A.;

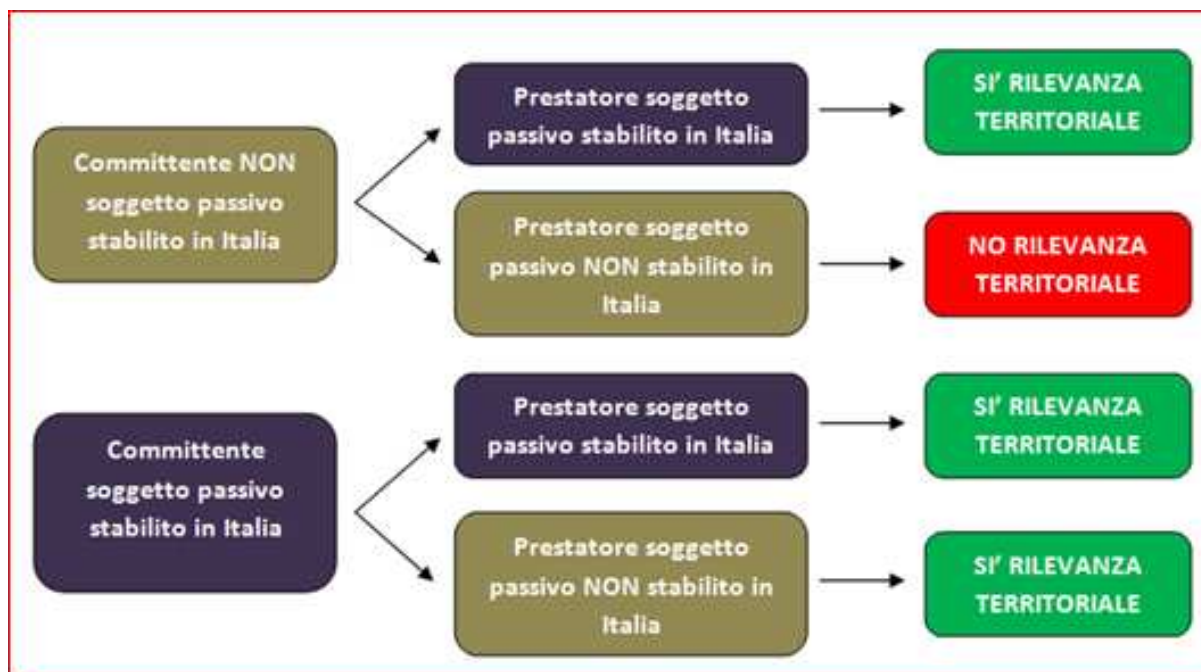
sono rese nel territorio dello Stato le prestazioni di servizi:

⇒ **rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato (B2B)⁷⁹;**

⇒ **ovvero rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi residenti nel territorio dello Stato (B2C).**

La regola generale in materia di territorialità delle prestazioni di servizi, pertanto, è principalmente incentrata sulla condizione del soggetto che riceve la prestazione, piuttosto che su quella del soggetto che la eroga, e ciò per l'evidente necessità di attrarre ad imposizione I.V.A. i servizi che sono effettivamente fruiti all'interno del territorio italiano. Si avranno, pertanto, le seguenti ipotesi:

⁷⁹ “A decorrere dal 1° gennaio 2010, per i rapporti in cui non solo il prestatore, ma anche il committente sia soggetto passivo d'imposta (rapporti B2B), le regole di territorialità sono radicalmente mutate, da un canto per l'applicazione del nuovo principio-base contenuto nella lettera a) del comma 1 dell'articolo 7-ter del d.P.R. n. 633 e dall'altro ... per il limitato numero delle ipotesi in cui è prevista l'operatività di deroghe. In base al nuovo criterio, di cui alla citata lettera a), si considerano, come detto rilevanti ai fini impositivi, nei rapporti B2B, solo le prestazioni rese nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato. Per converso, sulla base dello stesso principio, non si considerano rilevanti ai fini impositivi le prestazioni rese nei confronti di soggetti stabiliti nel territorio di altro Stato, comunitario o non comunitario. È da notare che, al fine di verificare l'ambito di operatività della norma, assumono rilevanza solo tre circostanze: il fatto che il committente sia un soggetto passivo (c.d. “status”), il fatto che detto committente agisca nella veste di soggetto passivo (c.d. “qualità”) e il luogo di stabilimento dello stesso. Non assume invece alcuna rilevanza – per le prestazioni rientranti nel criterio-base dei rapporti B2B – il luogo di stabilimento del prestatore. Non assume del pari alcuna rilevanza – per le predette prestazioni – il luogo di utilizzazione del servizio. Nel recepire, con il decreto n. 18, le disposizioni recate dalla direttiva 2008/8/CE, il legislatore nazionale ha infatti scelto di non avvalersi, per tali prestazioni, della facoltà accordata dall'articolo 59-bis della direttiva 2006/112/CE. Ne deriva, in particolare, che le prestazioni di servizi per cui opera il principio base dei rapporti B2B (c.d. prestazioni generiche): si considerano effettuate in Italia, quando rese a committente stabilito in Italia, anche se utilizzate al di fuori del territorio nazionale e comunitario; non si considerano effettuate in Italia, quando rese a committente stabilito in altro Stato, comunitario o non comunitario, anche se utilizzate nel territorio nazionale” (Agenzia delle Entrate, circolare n. 37/E del 29/07/2009).



E' evidente che qualora:

- ⇒ la prestazione rilevante a fini I.V.A. sia fruita da un committente non soggetto passivo I.V.A. ed il prestatore sia un soggetto passivo I.V.A. non stabilito nel territorio dello Stato, quest'ultimo avrà il dovere di procedere previamente all'identificazione I.V.A. ai sensi dell'art. 35-ter d.P.R. 633/1972 ed adempiere conseguentemente tutti gli obblighi formali (di scritturazione e fatturazione) e sostanziali (di versamento dell'imposta) stabiliti dalle vigenti disposizioni di legge o procedere alla nomina di un rappresentante fiscale "pesante" ai sensi dell'art. 17 c. 3 d.P.R. cit.⁸⁰.

⁸⁰ In attuazione della direttiva comunitaria 17 ottobre 2000, n. 2000/65/CE, il D. Lgs. 191/2002 detta le regole operative per l'identificazione IVA in Italia dei soggetti non residenti e per gli adempimenti che il rappresentante fiscale deve osservare.

I soggetti non residenti possono assolvere gli obblighi previsti in materia di IVA per le operazioni effettuate nel territorio dello Stato aventi per oggetto cessioni di beni e prestazioni di servizi mediante una duplice alternativa cioè rispettando direttamente le disposizioni, previa identificazione fiscale, ai sensi del nuovo art. 35-ter del d.P.R. 633/1972 ovvero nominando un rappresentante fiscale in Italia.

Quest'ultima procedura rappresenta un obbligo quando il cessionario ovvero il committente è un consumatore finale. L'alternativa è ammessa, attualmente, soltanto quando il soggetto estero risiede nel territorio dell'Unione Europea per cui se la residenza è fissata in un Paese terzo la nomina del rappresentante fiscale è obbligatoria fino a quando non vengono definite le procedure di "reciproca assistenza" in materia di imposizione indiretta.

L'Agenzia delle Entrate, con risoluzione n. 289/E del 06/09/2002, ha confermato che **il sistema dell'identificazione è alternativo al rappresentante fiscale** per cui chi intende operare direttamente prima deve chiudere la partita IVA richiesta per suo conto dal rappresentante fiscale e poi presentare il modello ANR/1. **Invece, il sistema di identificazione diretta è ammesso anche in presenza di una stabile organizzazione.**

In linea generale, il debitore di imposta è un soggetto IVA residente nel territorio dello Stato: più in particolare, il primo debitore è il soggetto passivo IVA residente. Se, invece, la cessione di beni o la prestazione di servizi è effettuata da un soggetto non residente, la qualifica di debitore d'imposta va identificata con il soggetto passivo IVA nel territorio dello Stato che acquista i beni o richiede la prestazione di servizi; nel caso in cui l'acquirente o il committente sia un consumatore finale, cioè un soggetto privo di partita IVA, si prospettano le seguenti alternative:

- se il cedente i beni o il prestatore dei servizi è un soggetto passivo IVA residente nel territorio dell'Unione Europea o in altro Paese con il quale esiste un rapporto di "reciproca assistenza", l'imposta è dovuta nel Paese in cui la cessione o la prestazione si considera effettuata ovvero, in alternativa, mediante la nomina di un rappresentante fiscale;
- se il cedente i beni o il prestatore dei servizi risiede in un Paese non aderente all'Unione Europea, con il quale non esiste il rapporto di "reciproca assistenza", l'operatore deve nominare un rappresentante fiscale in Italia.

Secondo gli artt. 17 d.P.R. 633/1972 e 44 del D.L. 331/1993, il debitore d'imposta è chi effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi; pertanto nel momento in cui nel territorio nazionale l'operazione si considera perfezionata va applicato il tributo, previo rilascio della richiesta di attribuzione della partita IVA. In base a questo presupposto, l'interessato deve osservare gli obblighi contabili e presentare la dichiarazione annuale.

Anteriormente all'entrata in vigore del D. Lgs. 191/2002, l'operatore estero doveva nominare un rappresentante fiscale in Italia il quale era la controparte dell'Amministrazione finanziaria in quanto presso la sua sede era fissato il domicilio fiscale del soggetto rappresentato, ed erano assolti gli obblighi IVA (cioè l'emissione delle fatture e la conservazione delle scritture contabili) con le connesse responsabilità sanzionatorie per eventuali irregolarità commesse dal soggetto non residente.

In base alle nuove regole, l'operatore estero può osservare direttamente gli obblighi IVA dal proprio Paese. Tuttavia, sussiste sempre l'obbligo di nomina, quando, nel territorio dello Stato, vengono effettuate cessioni di beni o prestazioni di servizi a favore di soggetti sprovvisti di partita IVA ovvero da attrarre nell'ambito estraneo all'attività di impresa, artistica o professionale. Lo stesso dicasi se l'operatore risiede in un Paese extra Unione Europea con il quale non esistono strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza in materia di imposizione indiretta, analogamente a quanto previsto dalle direttive del Consiglio n. 76/308/CEE del 15 marzo 1976 e n. 77/799/CEE del 19 dicembre 1977 e dal regolamento (CEE) n. 218/92 del Consiglio del 27 gennaio 1992.

La nomina del rappresentante fiscale deve avvenire in conformità a quanto è previsto dall'art. 1 c. 4 d.P.R. 441/1992 anteriormente all'effettuazione delle operazioni e deve essere comunicata al contraente residente prima di dare avvio alla cessione di beni o alla prestazione di servizi. Il rappresentante fiscale risponde in solido con il rappresentato per l'assolvimento degli obblighi in materia di IVA.

Il "codice fiscale" attribuito al soggetto estero che si identifica (e al rappresentante fiscale che viene iscritto) non conferisce la soggettività passiva anche ai fini delle imposte sui redditi per cui l'efficacia è limitata soltanto agli effetti dell'IVA.

Quando il soggetto non residente decide di operare in Italia senza avvalersi del rappresentante fiscale, cioè di agire in prima persona per assolvere gli obblighi e per esercitare i diritti previsti in materia di IVA deve procedere alla sua identificazione fiscale in Italia. Questo sistema, previsto dall'art. 35-ter del d.P.R. 633/1972, consente di procedere all'identificazione diretta del soggetto permettendogli di rilevare le operazioni effettuate nel territorio dello Stato, di procedere alla loro

A tale riguardo, si sottolinea che – al fine di meglio circoscrivere l'applicazione della disposizione in esame – l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 37/E del 29/07/2011, ha chiarito:

“...omissis... merita rammentare che, come specificato dall'articolo 1 del d.P.R. n. 633, perché una prestazione rilevi agli effetti dell'IVA il prestatore deve agire nell'esercizio di una delle attività di impresa, arte o professione di cui agli articoli 4 e 5 del d.P.R. n. 633 (il che vale a dire che lo stesso deve agire nell'ambito di un'attività economica di cui all'articolo 9 della direttiva 2006/112/CE). Non rileva quindi ai fini dell'IVA, per carenza del presupposto soggettivo, una prestazione resa da un soggetto che non agisce nello svolgimento di tali attività, ancorché commessa da un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato. In via esemplificativa, non rileva ai fini IVA una prestazione occasionale di consulenza resa nei confronti di una società stabilita in Italia da un soggetto nazionale, francese o statunitense, che non svolge abitualmente attività imprenditoriale o professionale”;

- ⇒ la prestazione rilevante a fini I.V.A. sia fruita da un committente soggetto passivo I.V.A. ed il prestatore sia un soggetto passivo I.V.A. non stabilito nel territorio dello Stato (purché non si tratti di un soggetto passivo stabilito nel territorio di un altro Paese membro della U.E., nel qual caso si deve provvedere con la procedura della “integrazione” prevista dall'art. 47 del D.L. 331/1993), gli obblighi in materia di fatturazione e di versamento dell'imposta sono adempiuti direttamente dal committente ai sensi dell'art. 17 c. 2 del d.P.R. cit. e ciò anche se il soggetto “estero” si è dotato in Italia di una stabile organizzazione che, però, è di fatto rimasta estranea alla fornitura della prestazione di servizio.

Va a tale riguardo rammentato che l'Agenzia delle Entrate (risoluzione n. 4/E del 09/01/2002) ha già chiarito che l'I.V.A. è dovuta dalla stabile organizzazione di un operatore estero soltanto se essa agisce direttamente per conto della casa madre: di conseguenza, se quest'ultima effettua operazioni direttamente nei confronti dei propri clienti residenti, la stabile organizzazione è sollevata da qualsiasi onere in materia di I.V.A. poiché gli adempimenti devono essere osservati dal soggetto estero o dal cessionario o committente residente mediante autofatturazione.

Se il soggetto non residente ha effettuato cessioni di beni o prestazioni di servizi nel territorio dello Stato senza aver provveduto a richiedere l'identificazione fiscale né aver nominato il rappresentante fiscale, gli obblighi I.V.A. devono essere assolti dai cessionari

annotazione e di eseguire la detrazione dell'imposta con conseguente liquidazione a debito o a credito dell'IVA. La dichiarazione di inizio di attività deve essere presentata anteriormente all'effettuazione di operazioni sia attive sia passive.

o committenti residenti, purché in possesso di partita I.V.A., che acquistano beni o utilizzano i servizi nell'esercizio di imprese, arti o professioni. In tal caso, questi ultimi sono chiamati ad emettere un'autofattura da annotare contestualmente sia nel registro delle fatture, al fine di rendersi debitori dell'imposta, sia in quello degli acquisti, al fine di esercitare la detrazione della stessa.

La stabile organizzazione e la casa madre estera, ai fini dell'I.V.A., sono soggetti, del tutto autonomi, per cui la figura di debitore d'imposta va attribuita:

- alla stabile organizzazione, se questa agisce direttamente;
- alla casa madre, se questa opera direttamente senza il tramite della stabile organizzazione;
- al cessionario o al committente se il soggetto estero non è identificato in Italia e non opera per il tramite della stabile organizzazione.

Come vedremo, per quanto riguarda talune prestazioni di servizi attinenti il diporto, la “regola generale” trova applicazione solo in caso di locazione, anche finanziaria, noleggio e contratti simili non a breve termine i cui committenti siano soggetti passivi I.V.A. (B2B).

E' anche da rammentare che, per le prestazioni di servizi di cui all'art.7-ter **rese da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato ad un soggetto passivo ivi stabilito** (ossia, in sostanza, quelle per le quali vige l'obbligo di autofatturazione), ad esclusione di quelle di cui agli artt. 7-quater e 7-quinquies, vige una disciplina del tutto particolare in ordine alla determinazione del momento in cui l'operazione si intende effettuata.

Per regola generale, infatti, le prestazioni di servizi si intendono effettuate (e dunque sono colpite da I.V.A.) “*all'atto del pagamento del corrispettivo*”, ad eccezione di quelle di cui all'art. 3 c. 3 primo periodo del d.P.R. 633/1972 che si considerano effettuate al “*momento in cui sono rese ovvero, se di carattere periodiche o continuativo, nel mese successivo a quelle in cui sono rese*” (cfr. art. 6 c. 3 del d.P.R. cit.); se anteriormente al verificarsi tali eventi o indipendentemente da essi viene emessa la fattura o viene pagato in tutto o in parte il corrispettivo, “*l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o corrisposto, alla data della fattura o a quella di pagamento*” (cfr. art. 6 c. 4 del d.P.R. cit.).

Invece, per le prestazioni di servizi di cui all'art.7-ter rese da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato ad un soggetto passivo ivi stabilito, l'art. 6 c. 6 del d.P.R. 633/1972 prevede che queste:

“si considerano effettuate nel momento in cui sono ultimate ovvero, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi. Se

anteriamente al verificarsi [di tali eventi] è pagato in tutto o in parte il corrispettivo, la prestazione di servizi si intende effettuata, limitatamente all'importo pagato, alla data del pagamento. Le stesse prestazioni, se effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un anno e se non comportano pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino all'ultimazione delle prestazioni medesime”.

Su tale peculiare aspetto è intervenuta l'Agenzia delle Entrate che, con la circolare n. 16/E del 21/05/2013 ha fornito gli opportuni chiarimenti di prassi⁸¹.

⁸¹ *“In deroga alla regola generale, di cui al terzo e quarto comma del citato articolo 6, secondo cui le prestazioni di servizi si considerano effettuate al momento del pagamento del corrispettivo ovvero, se anticipato, al momento di emissione della fattura, il novello sesto comma prevede che le prestazioni di servizi c.d. <generiche> di cui all'articolo 7-ter del DPR n. 633 del 1972 (con espressa esclusione delle prestazioni ex articolo 7-quater e 7-quinquies del DPR 633/1972) - rese/ricevute a/da un soggetto passivo estero (comunitario o extracomunitario), si considerano effettuate nel momento dell'ultimazione del servizio o, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi, fatto salvo l'eventuale pagamento anticipato del corrispettivo medesimo. La norma stabilisce, altresì, che le stesse prestazioni, se effettuate in modo continuativo in un periodo superiore a un anno, senza che siano maturati pagamenti - anche parziali - nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare, fino all'ultimazione delle prestazioni. L'eventuale pagamento anticipato, anche parziale, del corrispettivo (rispetto all'ultimazione del servizio o alla data di maturazione del corrispettivo), costituisce, in ogni caso, momento di effettuazione della prestazione limitatamente all'importo pagato; pertanto, al momento dell'incasso/pagamento di ciascun acconto, il prestatore/committente nazionale deve adempiere agli obblighi contabili normativamente previsti.*

In particolare, il soggetto nazionale committente della prestazione e, conseguentemente, debitore dell'imposta, in forza di quanto disposto dall'articolo 17, secondo comma del DPR n. 633 del 1972 (da ultimo modificato dall'articolo 1, comma 325, lettera b) della legge di stabilità 2013), adempie – in presenza di un prestatore comunitario - gli <obblighi di fatturazione e di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.>...omissis...

In presenza di un prestatore extra-Ue, il committente nazionale assolve l'imposta mediante emissione di autofattura. *Quando, infine, il soggetto nazionale è il prestatore del servizio, ai sensi dell'articolo 21, comma 6-bis del DPR n. 633 del 1972, egli ha l'obbligo di emettere fattura - nonostante l'operazione sia territorialmente non rilevante - indicando, in luogo dell'imposta, l'annotazione “inversione contabile” (nel caso di prestazione resa a committente comunitario) ovvero “operazione non soggetta” (nel caso di prestazione resa a committente estero)...omissis...*

Come già anticipato, nulla cambia per le prestazioni ex artt. 7-quater (prestazioni relative a particolari settori quali, ad esempio, i beni immobili, il trasporto, la ristorazione, la locazione, cui la normativa riserva uno specifico trattamento) e 7-quinquies (prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili) del DPR n. 633 del 1972, nonché per le operazioni con altri soggetti passivi italiani o con privati consumatori non residenti, cui

continueranno ad applicarsi le regole generali contenute nel terzo e quarto comma dell'articolo 6 del DPR 633/1972 e per le quali risulterà, quindi, determinante, ai fini dell'individuazione del momento di effettuazione (e conseguentemente dell'esigibilità dell'imposta), la data di pagamento del corrispettivo o, se antecedente, la data di emissione della fattura.

Prestazioni erogate in un'unica soluzione e prestazioni continuative o periodiche

Come già innanzi evidenziato, la norma in commento stabilisce un diverso momento di effettuazione dei servizi cd <generici> internazionali (resi o ricevuti) a seconda che si tratti di prestazioni cd <uniche> o prestazioni cd <periodiche o continuative>, sicché risulta determinante fissare dei criteri per individuare la natura della prestazione medesima.

Nel nostro ordinamento, si distinguono in proposito i contratti che comportano una sola esecuzione, in cui la prestazione è eseguita <uno actu> (c.d. contratti ad esecuzione unica o istantanea) ed i contratti in cui la prestazione è distribuita o reiterata nel tempo, ossia quei contratti in cui la durata è elemento essenziale per la determinazione della prestazione (c.d. contratti ad esecuzione continuata o periodica). In particolare, il contratto ad esecuzione continuata o periodica è quello nel quale il protrarsi dell'adempimento per un certo tempo è condizione perché il contratto produca l'effetto voluto dalle parti e soddisfi il bisogno (durevole o continuativo) che le ha indotte a contrarre.

È evidente, quindi, che il contenuto e la finalità dell'obbligazione contrattuale sono determinanti per la qualificazione della prestazione e della sua durata nel tempo e, conseguentemente, per l'individuazione del relativo momento di effettuazione laddove i servizi siano scambiati con soggetti passivi non stabiliti in Italia.

A tal proposito, nel chiarire le modalità di compilazione dei modelli Intrastat, l'Agenzia delle entrate ha precisato - relativamente alle modalità di erogazione delle prestazioni - che la modalità "istantanea" (codice I) si riferisce alle ipotesi di servizi erogati in un'unica soluzione, mentre la modalità di erogazione "a più riprese" (codice R) si riferisce alle ipotesi di servizi erogati ciclicamente, dunque caratterizzati da una certa periodicità o continuità, con una erogazione prolungata nel tempo (cfr. circolare 36 del 21 giugno 2010).

I criteri di "ultimazione della prestazione" e "maturazione dei corrispettivi"

L'articolo 6, sesto comma, in commento, stabilisce che per le prestazioni <uniche> il momento di effettuazione dell'operazione coincide con l'ultimazione della prestazione, mentre per le prestazioni <continuative o periodiche> con il momento di maturazione del corrispettivo.

In entrambi i casi sono sicuramente rilevanti le singole clausole contrattuali, che consentono di individuare il momento in cui il singolo servizio è da considerarsi ultimato, ovvero le scadenze periodiche di maturazione dei corrispettivi.

A tal riguardo, si osserva che il momento di <ultimazione della prestazione> o di <maturazione del corrispettivo> non sempre coincide con il momento in cui si realizza effettivamente il <pagamento> del corrispettivo. Si pensi ad esempio ad un contratto che preveda la maturazione del corrispettivo al termine di ogni bimestre ed il pagamento avvenga entro il quindici del mese successivo a quello di scadenza. In tale evenienza il momento di esigibilità dell'imposta coinciderà con la data di scadenza del bimestre e non con quella in cui è eseguito il pagamento...omissis...

Qualora si determini uno sfasamento temporale tra ultimazione della prestazione e conoscenza dell'ultimazione stessa da parte del committente, saranno i documenti scambiati tra le parti (ai fini della reciproca conoscenza dello stato di avanzamento dei lavori e dell'ammontare del corrispettivo dovuto), sulla base delle previsioni contrattuali, ad avere un ruolo determinante in

5.2.b) Le eccezioni alla regola generale.

Le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, di noleggio e simili a breve termine di mezzi di trasporto (art. 7-quater d.P.R. 633/1972).

ordine alla tempistica degli adempimenti contabili che il committente/prestatore dovrà effettuare ai fini dell'assolvimento dell'imposta.

Può inoltre verificarsi il caso in cui il corrispettivo non risulti determinabile poiché la quantificazione dello stesso va ancorata ad elementi fattuali non ancora realizzati e pertanto non conosciuti dalle controparti alla data di effettuazione dell'operazione. In tale evenienza si ritiene che l'ultimazione della prestazione o la maturazione del corrispettivo possa essere individuata nel momento in cui saranno noti i predetti elementi, purché i particolari criteri di individuazione del momento di ultimazione della prestazione o di maturazione del corrispettivo siano preventivamente stabiliti in sede contrattuale. Solo in tale momento sorgerà, pertanto, l'obbligo di assolvimento dell'imposta, salvo, naturalmente, che per eventuali acconti di prezzo già corrisposti.

Come peraltro evidenziato nella circolare n. 35/E del 20 settembre 2012, tenuto conto del richiamo contenuto nell'articolo 17, secondo comma, del DPR n. 633 del 1972, alle procedure di integrazione e registrazione di cui agli articoli 46 e 47 del DL n. 331 del 1993, nell'ipotesi in cui il prestatore sia un soggetto comunitario, si deve ritenere che la fattura emessa da quest'ultimo possa essere assunta come indice dell'effettuazione dell'operazione. E' dunque al momento di ricezione della fattura che va ricondotta l'esigibilità dell'imposta (a cui è collegata la debenza e la detrazione dell'IVA) che deve essere assolta dal committente, a prescindere dall'effettuazione del pagamento.

Pertanto, a fronte della ricezione della fattura da parte del prestatore comunitario non residente, il committente nazionale di prestazioni «generiche» ex articolo 7 ter dovrà assolvere l'imposta con il meccanismo dell'inversione contabile come in precedenza descritto.

Infine, anche nell'ipotesi in cui il prestatore sia un soggetto extracomunitario si deve, comunque, ritenere che la ricezione di un qualunque documento da quest'ultimo emesso, volto a certificare l'operazione resa, sia indice dell'ultimazione dell'operazione o della maturazione del corrispettivo, con conseguente obbligo di emissione dell'autofattura da parte del committente nazionale.

Prestazioni continuative di durata superiore a un anno

Un'ulteriore deroga alla regola generale sul momento di effettuazione delle prestazioni di servizi viene prevista dall'ultimo periodo del sesto comma dell'articolo 6 del DPR 633 del 1972 per le prestazioni di servizi c.d. <generiche> rese/ricevute da/a soggetti passivi non stabiliti nel territorio dello Stato in modo continuativo per un periodo superiore a un anno, senza che siano maturati pagamenti - anche parziali - nel medesimo periodo. In tale caso, le prestazioni si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino all'ultimazione delle prestazioni medesime. In tale evenienza, il committente nazionale è tenuto ad assolvere l'IVA al termine di ciascun anno (e, comunque, dopo che siano trascorsi 12 mesi dall'inizio del servizio), fino a quando la prestazione non è conclusa (cfr., in proposito, circolare n. 37/E del 29 luglio 2011, paragrafo n. 4.4)".

Quella appena esaminata, però, è la regola generale che soffre non poche eccezioni ad opera – per quanto qui interessa – dei citati artt. 7-quater, 7-quinquies e 7-sexies .

In particolare, ai sensi dell'art. 7-quater c. 1 lett. e), si considerano effettuate in Italia:

“le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine, di mezzi di trasporto, quando gli stessi sono messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato italiano e sempre che siano utilizzati all'interno del territorio della Comunità. Le medesime prestazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando i mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario al di fuori del territorio della Comunità e sono utilizzati nel territorio dello Stato”⁸².

Abbiamo visto prima che per “locazione, anche finanziaria, noleggio e simili a breve termine di mezzi di trasporto” si intende la condizione di possesso o l'uso ininterrotto del mezzo di trasporto per un periodo complessivamente non superiore a 90 giorni⁸³ qualora il

⁸² Ai sensi dell'art. 56 § 1 della direttiva 2006/112/CEE, “il luogo delle prestazioni di servizi di noleggio a breve termine di un mezzo di trasporto è il luogo in cui il mezzo di trasporto è effettivamente messo a disposizione del destinatario.”

⁸³ “La definizione di <locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine di mezzi di trasporto> è contenuta nella lettera g) dell'articolo 7 del d.P.R. n. 633, a norma del quale per tale si intende <il possesso o l'uso ininterrotto del mezzo di trasporto per un periodo non superiore a trenta giorni ovvero a novanta giorni per i natanti>. Merita rammentare che l'articolo 39 del regolamento, ai fini della determinazione dell'arco temporale citato, fa riferimento al contratto concluso tra le parti, chiarendo anche (cfr. paragrafo 2, comma 1, dell'articolo 39 citato), che **se il noleggio dello stesso mezzo di trasporto è coperto da contratti consecutivi (ivi comprese le proroghe) conclusi fra le stesse parti, la durata è quella del possesso o dell'uso ininterrotto del mezzo di trasporto prevista**. Il terzo comma del paragrafo 2, tuttavia, chiarisce che **nel caso in cui il contribuente abbia agito in buona fede, e manchi un disegno preordinato ad una pratica abusiva, deve riconoscersi ai fini della territorialità la durata di breve termine al/ai contratti di durata inferiore ai trenta giorni che precedono il contratto considerato a lungo termine**. Esemplificando, si pensi al caso in cui una società noleggi un automezzo in prima battuta per dieci giorni e successivamente, rendendosi conto di proprie ulteriori necessità, faccia ulteriori contratti: il primo per altri quindici giorni ed il secondo per venti giorni. In assenza di pratiche abusive, i primi due contratti (rispettivamente della durata di dieci giorni e di quindici giorni) debbono essere considerati a breve termine, non oltrepassando la somma delle rispettive durate il limite di trenta giorni previsto dalla norma. Il terzo contratto - della durata di venti giorni - dovrà invece essere trattato, ai fini del requisito della territorialità, come un contratto di noleggio a lungo termine (pur durando solo venti giorni), dal momento che la sommatoria del contratto medesimo e dei due precedenti porta a valicare il limite temporale proprio dei contratti a breve termine. Il paragrafo 3 del medesimo articolo specifica che – salvo pratica abusiva - i contratti consecutivi tra le stesse parti relativi a mezzi di trasporto diversi non sono considerati come contratti consecutivi ai fini della

mezzo sia una imbarcazione: sul punto, occorre preliminarmente osservare che la definizione tributaria di “natante” non coincide in toto con quella del C.N.D., posto che – a fini fiscali – tale terminologia è riferita a tutte le unità da diporto (navi, imbarcazioni e natanti propriamente detti).

Fatta tale precisazione, è chiaro che la rilevanza territoriale delle prestazioni in esame dipende dalla territorialità delle acque nelle quali il mezzo è messo a disposizione del committente ed in cui viene concretamente utilizzato **a nulla rilevando** – e qui sta la deroga alla regola generale di cui al già esaminato art. 7-ter d.P.R. 633/1972 – **il luogo di stabilimento del prestatore o del committente ovvero la qualità di soggetto passivo I.V.A. del committente**⁸⁴.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate, con circolare n. 37/E del 29/07/2011, ha chiarito che:

“I servizi anzidetti si considerano effettuati in Italia se il mezzo di trasporto è messo a disposizione del committente in Italia, sempreché la concreta utilizzazione del mezzo di trasporto avvenga nel territorio comunitario: nel caso, infatti, di parziale utilizzo del mezzo di trasporto in tratte che sono al di fuori di tale ambito territoriale, i predetti servizi sono irrilevanti ai fini impositivi per la parte corrispondente”.

In particolare, **si ha rilevanza territoriale allorché il mezzo nautico**⁸⁵:

determinazione del periodo di possesso” (Agenzia delle Entrate, circolare n. 37/E del 29/07/2011).

⁸⁴ NAUTICA & FISCO, IV Edizione, Agenzia delle Entrate e UCINA, p. 33.

“Non assumono alcuna rilevanza la qualità del prestatore, che può essere nazionale, comunitario o extracomunitario, né tanto meno la posizione soggettiva del cliente (soggetto passivo o privato consumatore) ed il luogo in cui esso è stabilito (Italia, altro Paese comunitario o Paese extracomunitario)” (RENATO PORTALE, “IVA”, Giuffré 2014, p. 248)

⁸⁵ *“Si consideri che la regola di territorialità dei servizi di noleggio <a breve termine> di mezzi di diporto è in vigore già dal 1° gennaio 2010 con l'introduzione dell'art. 3 del D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18. Per effetto delle modifiche apportate ...omissis... si considerano dunque territorialmente rilevanti ai fini dell'Iva nello Stato membro della Comunità dove le imbarcazioni vengono messe a disposizione del committente, sia egli un soggetto privato che un'impresa che agisce nell'ambito della propria attività d'impresa, purché utilizzate all'interno del territorio della Comunità europea. Ovvero, qualora le imbarcazioni siano messe a disposizione dei committenti fuori dal territorio della Comunità europea, in ogni caso i servizi di noleggio <a breve termine> si considerano rilevanti ai fini Iva in Italia se le imbarcazioni vengono utilizzate nel territorio dello Stato. Pertanto non risulta territorialmente rilevante la prestazione di noleggio <a breve termine> con messa a disposizione dell'imbarcazione nel territorio di altro Stato membro della Comunità indipendentemente dal luogo di utilizzo del bene” (PASQUALE ARENA e MANUELA FREDIANI, “Regime Iva dell'acquisto*

- ⇒ **è messo a disposizione⁸⁶ del destinatario nel territorio (acque territoriali) dello Stato italiano e sempre che l'utilizzo avvenga all'interno del territorio (acque territoriali) della U.E.;**
- ⇒ **è messo a disposizione del destinatario fuori del territorio (acque territoriali) della U.E. ma è destinato ad essere utilizzato all'interno del territorio (acque territoriali) italiane.**

Un caso che ha dato luogo a qualche perplessità è quello dell'unità da diporto messa a disposizione del committente nelle acque territoriali di uno Stato membro della U.E. diverso dall'Italia: l'Agenzia delle Entrate, con proprie circolari n. 37/E del 29/07/2011 e n. 43/E del 29/09/2011⁸⁷, ha chiarito che, ricorrendo tale ipotesi, la prestazione non è territorialmente rilevante a fini I.V.A. nel nostro Paese.

in proprietà e della locazione a lungo termine di imbarcazioni da diporto", Il Fisco, 24/06/2013 n. 25).

⁸⁶ *"Non è rilevante se il contratto di locazione del bene viene stipulato in Italia o all'estero: **conta solo dove il cliente ritira il mezzo di trasporto** ...omissis... Il secondo elemento che qualifica l'operazione, cioè l'utilizzo, comporta che la locazione a breve termine del mezzo di trasporto si considera effettuata in Italia se il bene consegnato in Italia viene utilizzato in ambito comunitario, con esclusione degli utilizzi effettuati nel territorio di Paesi terzi. In caso di uso promiscuo si renderà necessario far ricorso a criteri di proporzionalità...omissis..." (RENATO PORTALE, "IVA", Giuffré 2014, p. 248).*

⁸⁷ L'articolo 7-quater, lettera e), del d.P.R. n. 633 individua le condizioni affinché le prestazioni di locazione anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto a breve termine siano considerate territorialmente rilevanti in Italia. Tali prestazioni, ai sensi della richiamata disposizione si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando i mezzi di trasporto *"sono messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato e sempre che siano utilizzate all'interno del territorio della Comunità."* e *"quando i mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario al di fuori del territorio della Comunità e sono utilizzati nel territorio dello Stato"*. La prestazione di noleggio a breve termine con messa a disposizione della imbarcazione nel territorio di altro Stato membro della Comunità non è menzionata tra quelle che la norma qualifica come territorialmente rilevanti in Italia. Pertanto si ritiene che l'operazione sia territorialmente non rilevante. Per tali operazioni non sussiste obbligo di fatturazione, né obbligo di indicazione nel modello INTRASTAT.

Luogo di messa a disposizione dell'unità da diporto	Luogo di utilizzo dell'unità da diporto	Rilevanza territoriale I.V.A.
Territorio (acque territoriali) dello Stato italiano	Territorio (acque territoriali) dello Stato italiano o di altro Paese membro della U.E.	SI
Territorio (acque territoriali) dello Stato italiano	Territorio (acque territoriali) di uno Stato extra U.E.	NO
Territorio (acque territoriali) di uno Stato extra U.E.	Territorio (acque territoriali) dello Stato italiano	SI
Territorio (acque territoriali) di uno Stato extra U.E.	Territorio (acque territoriali) di uno Stato membro della U.E. diverso dall'Italia	NO
Territorio (acque territoriali) di un Paese membro della U.E. diverso dall'Italia	Territorio (acque territoriali) dello Stato italiano, di uno Paese membro della U.E. o di uno Stato extra U.E.	NO

Un problema non da poco risiede, una volta risolto l'*an* della rilevanza territoriale nel nostro Paese della prestazione “a breve termine”, nel determinare il *quantum* della prestazione effettivamente collegata con il territorio metropolitano, specie in considerazione del fatto che la *res* cui questa si riferisce, ossia l'unità nautica, è – per sua stessa natura – mobile e dunque suscettibile di concreto utilizzo in acque nazionali e non. In linea generale, si può dire che il criterio di imputazione deve essere quello della “effettività”, con la conseguenza che sarebbero integralmente assoggettati ad imposta i corrispettivi di quei contratti di locazione, noleggio e simili a breve termine la cui prestazione sia effettivamente ed integralmente fruita nelle acque territoriali italiane o comunitarie. Nondimeno, l'Agenzia delle Entrate, già con la circolare n. 49/E del 07/07/2002 ha rammentato che, con la precedente circolare n. 76/E del 02/08/2001, sono state fornite indicazioni in relazione alle modalità di imposizione I.V.A. delle prestazioni di locazione di unità da diporto rese da soggetti identificati in Italia.

Nello specifico, chiariva l'Agenzia:

“considerato che la rilevanza territoriale, ai fini dell'assoggettamento ad IVA, delle predette prestazioni è limitata all'utilizzo dei mezzi di trasporto in discorso in acque territoriali comunitarie e tenuto conto della obiettiva difficoltà a seguire con precisione gli spostamenti degli stessi, si è ritenuto utile enucleare delle percentuali presuntive di tassazione dei relativi corrispettivi”.

Con la successiva nota prot. n. 30439 del 19/03/2002 il Ministero dei Trasporti ha fornito ulteriori precisazioni sulle effettive capacità delle unità da diporto di navigare al di fuori delle acque comunitarie suggerendo le seguenti nuove percentuali di “forfetizzazione” indicative del presumibile utilizzo delle imbarcazioni al di fuori della U.E., in funzione della loro lunghezza e del tipo di propulsione:

Imbarcazioni da diporto a motore	
Lunghezza	Percentuale di utilizzo al di fuori delle acque territoriali comunitarie
fino a 7,50 metri	10%
da 7,51 a 12 metri	40%
da 12,01 a 16 metri	50%
da 16,01 a 24 metri	60%
oltre 24 metri	70%

Imbarcazioni da diporto a vela	
Lunghezza	Percentuale di utilizzo al di fuori delle acque territoriali comunitarie
fino a 10 metri	40%
da 10,01 a 20 metri	50%
da 20,01 a 24 metri	60%
oltre 24 metri	70%

Con la citata circolare n. 49/E del 07/07/2002 l'Agenzia delle Entrate ha quindi stabilito che i corrispettivi delle prestazioni di locazione, compresa quella finanziaria, di noleggio e simili delle unità da diporto:

“sono da assoggettare ad imposizione per la parte territorialmente rilevante in Italia e cioè in relazione alla quota riferibile all'effettivo utilizzo in ambito comunitario. A tal fine il contribuente valuterà la permanenza al di fuori delle acque territoriali comunitarie in rapporto alla durata totale della locazione, ferma restando la possibilità di un eventuale controllo da parte degli uffici locali dell'Agenzia. Detta valutazione sarà effettuata sulla base del contratto di locazione ma anche di altri elementi in possesso del contribuente da cui risulti l'effettivo utilizzo del natante. Tuttavia qualora risulti difficoltoso ricorrere a tali mezzi di prova, i contribuenti potranno determinare forfaitariamente il tempo di utilizzo al di fuori delle acque territoriali comunitarie, attenendosi, ai fini della determinazione della base imponibile”

alle seguenti percentuali:

Tipologia dell'unità da diporto	Percentuale del corrispettivo da assoggettare ad IVA
Unità a motore o a vela di lunghezza superiore a 24 metri	30%
Unità a vela di lunghezza tra 20,01 e 24,00 metri ed unità a motore di lunghezza tra 16,01 e 24 metri	40%
Unità a vela di lunghezza tra 10,01 e 20 metri ed unità a motore di lunghezza tra 12,01 e 16 metri	50%
Unità a vela di lunghezza fino a 10 metri ed unità a motore di lunghezza tra 7,51 e 12 metri	60%
Unità a motore di lunghezza fino a 7,50 metri	90%
Unità appartenenti alla categoria D (abilitate alla navigazione solo per acque protette)	100%

Con la più recente circolare n. 38/E del 22/07/2009 l'Agenzia delle Entrate è ritornata sull'argomento e, dopo avere richiamato il contenuto della già esaminata circolare 49/E del 2002, ha precisato:

“Il ricorso a percentuali forfetarie è diretto ad individuare il luogo di utilizzo dell'imbarcazione, in mancanza di prove concrete, tenuto conto che, nella maggior parte dei casi, risulterebbe problematico sia per l'Amministrazione che per il contribuente dare una concreta dimostrazione delle rotte effettivamente seguite.

In tale ottica, con risoluzione n. 284 del 11 ottobre 2007, al fine di consentire alle società di leasing di determinare correttamente la base imponibile dell'operazione, si è previsto che la compilazione di una dichiarazione di utilizzo dell'imbarcazione da parte dell'utilizzatore può consentire alla società di leasing di utilizzare le percentuali di forfetizzazione ai fini dell'individuazione della base imponibile da assoggettare a IVA, specificando peraltro che un'eventuale dichiarazione di utilizzo dell'imbarcazione in acque territoriali secondo percentuali inferiori a quelle stabilite in via presuntiva potrà legittimare una tassazione inferiore solo se siano forniti alla società elementi idonei a tale scopo.

Nessuna responsabilità in termini sanzionatori – come evidenziato nella citata risoluzione n. 284 del 2007 – può derivare invece alla società di leasing a seguito dell'eventuale dimostrazione, in sede di accertamento, di un utilizzo dell'imbarcazione in acque comunitarie in misura superiore a quella presunta dalla circolare n. 49 del 2002 (es. licenze di navigazione rilasciate solo per la navigazione in acque territoriali, coperture assicurative con espressa indicazione della assenza di copertura per la navigazione in acque extraterritoriali).

Peraltro, ove in corso di contratto detto soggetto preveda di utilizzare l'imbarcazione in misura diversa da quella inizialmente dichiarata, sarà tenuto a darne appropriata comunicazione alla società di leasing, al fine di garantire

la corretta applicazione dell'imposta, mediante il ricorso a percentuali forfetarie adeguate e coerenti con le nuove modalità di utilizzo dell'imbarcazione.

E' inoltre opportuno precisare che le percentuali forfetarie di cui alla circolare n. 49 tengono già conto delle normali soste dell'imbarcazione stessa (es: rimessaggio a secco per l'inverno, interventi di manutenzione ordinaria in cantiere, ecc...). Il suddetto stato di fermo, infatti, quando rientra nell'ambito dell'ordinario uso dell'imbarcazione, non costituisce, isolatamente considerato, elemento idoneo a mettere in discussione l'applicazione delle percentuali stabilite dalla citata circolare n. 49 del 2002, sempre che non risultino ulteriori elementi atti a comprovare la permanenza dell'imbarcazione in acque territoriali comunitarie in misura superiore alle predette percentuali.

Parimenti, anche la mera constatazione che un'imbarcazione abbia navigato, con partenza ed approdo, tra due porti comunitari non costituisce, di per sé, elemento sufficiente a pregiudicare l'applicazione delle percentuali in questione, sempre che le relative caratteristiche tecniche rendano l'imbarcazione stessa idonea a solcare acque internazionali”⁸⁸.

Ancora più di recente, l'Agenzia delle Entrate è tornata sull'argomento con la circolare n. 43/E del 29/09/2011 con cui, rispondendo ad un specifico quesito, ha chiarito che:

“con la circolare n. 49/2002, successivamente integrata dalla circolare n. 38/2009, sono state indicate delle percentuali presuntive di tassazione ai fini IVA dei corrispettivi relativi a prestazioni di locazione, compresa quella finanziaria, noleggio e simili delle unità da diporto, rese da soggetti identificati ai fini IVA in Italia, considerato che la rilevanza territoriale di tali prestazioni - in base all'art. 7 c. 4 lett. f) del d.P.R n. 633, nel testo allora vigente - era limitata all'utilizzo dei mezzi di trasporto in discorso in acque territoriali comunitarie e tenuto conto della obiettiva difficoltà di seguire con precisione gli spostamenti degli stessi.

Ciò posto, si ritiene che i chiarimenti e le precisazioni fornite con le richiamate circolari possono ritenersi ancora valide in relazione alle ipotesi in cui la rilevanza territoriale dell'operazione è collegata all'utilizzo delle unità da diporto nella comunità europea. In particolare, trattasi delle ipotesi disciplinate dall'articolo 7-quater lett. e) primo periodo e dall'articolo 7-sexies lett. e), del

⁸⁸

“Se in sede di accertamento viene contestato da parte degli uffici delle entrate, sulla base di prove idonee, un utilizzo dell'imbarcazione nelle acque comunitarie superiore a quello stabilito con la circolare n. 49/2002, la circostanza che il cliente abbia sottoscritto una dichiarazione facendo riferimento alle percentuali della circolare stessa è sufficiente a fare emergere la buona fede della società di leasing. In tal caso, la società di leasing non è tenuta al pagamento né di sanzioni né di interessi, secondo quanto stabilito dallo Statuto del Contribuente. Tuttavia, il recupero della maggiore imposta deve avvenire in capo alla società di leasing in qualità di soggetto passivo e questa potrà rivalersi nei confronti del proprio cliente ricorrendo anche agli ordinari mezzi civilistici” (RENATO PORTALE, “IVA”, Giuffré 2014, p. 104).

d.P.R. n. 633 e cioè, rispettivamente, delle prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine, di mezzi di trasporto messi a disposizione del destinatario in Italia e utilizzati all'interno del territorio comunitario e delle prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine, di mezzi di trasporto rese da prestatori stabiliti in Italia a committenti non soggetti passivi d'imposta e sempre che siano utilizzate nel territorio della Comunità".

Le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili non a breve termine di mezzi di trasporto (art. 7-sexies d.P.R. 633/1972).

Ragionando *a contrario* rispetto alla definizione legislativa, per "locazione, anche finanziaria, noleggio e simili non a breve termine di mezzi di trasporto" si intende la condizione di possesso o l'uso ininterrotto del mezzo di trasporto per un periodo superiore 90 giorni, qualora si tratti di un mezzo nautico. Ai sensi dell'art. 7-sexies del d.P.R. 633/1972:

"in deroga a quanto stabilito dall'art. 7-ter c. 1 lett. b), si considerano effettuate nel territorio dello Stato se rese a committenti non soggetti passivi: ...omissis... e) le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili non a breve termine di mezzi di trasporto, quando sono rese da prestatori stabiliti nel territorio dello Stato e sempre che siano utilizzate nel territorio della Comunità. Le medesime prestazioni, se rese da soggetti passivi stabiliti nel territorio della Comunità, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi effettuate. e-bis) le prestazioni di cui alla lettera e) relative ad imbarcazioni da diporto, sempre che l'imbarcazione sia effettivamente messa a disposizione nel territorio dello Stato e la prestazione sia resa da soggetti passivi ivi stabiliti e sia utilizzata nel territorio della Comunità. Le medesime prestazioni, se l'imbarcazione da diporto è messa a disposizione in uno Stato estero fuori della Comunità ed il prestatore è stabilito in quello stesso Stato, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate. Alle medesime prestazioni, quando l'imbarcazione da diporto è messa a disposizione uno Stato diverso da quello comunitario, si applica la lettera e)"⁸⁹.

⁸⁹ Ai sensi dell'art. 56 § 2 della direttiva 2006/112/CEE: "Il luogo delle prestazioni di servizi di noleggio non a breve termine di un mezzo di trasporto a una persona che non è soggetto passivo è il luogo in cui il destinatario è stabilito oppure ha l'indirizzo permanente o la residenza abituale. Tuttavia, il luogo delle prestazioni di servizi di noleggio di un'imbarcazione da diporto a una persona che non è soggetto passivo, fatta eccezione per il noleggio a breve termine, è il luogo in cui l'imbarcazione da diporto è effettivamente messa a disposizione del destinatario, qualora tale servizio sia effettivamente reso dal prestatore a partire dalla sede della sua attività economica o di una stabile organizzazione situata in detto luogo"

Il criterio da seguire al fine di individuare la territorialità delle prestazioni di servizi di noleggio non a breve termine dipende dallo *status* del committente, ossia dalla tipologia di rapporto instaurato tra committente e prestatore del servizio: *B2B* oppure *B2C*. Per le prestazioni **rese a committenti non soggetti passivi in Italia (B2C)**⁹⁰:

- ⇒ di mezzi di trasporto diversi dalle unità da diporto e di unità da diporto messe a disposizione nel territorio (acque territoriali) di uno Stato diverso da quello in cui è stabilito il prestatore del servizio, trova applicazione l'art. 7 c. 1 lett. e) cit. che prevede la rilevanza territoriale in Italia quando:
- sono rese a favore di committenti domiciliati nel territorio dello Stato italiano o comunque ivi residenti in assenza di un domicilio all'estero e le prestazioni sono effettivamente rese all'interno del territorio (acque territoriali) della U.E.;
 - sono rese a favore di un committente non residente né domiciliato all'interno del territorio della U.E. e le prestazioni sono effettivamente rese all'interno del territorio (acque territoriali) dello Stato italiano da parte di un soggetto passivo I.V.A. stabilito in Italia;
- ⇒ di unità da diporto effettivamente messe a disposizione nel territorio (acque territoriali) dello Stato italiano a fronte di prestazioni rese da soggetti passivi I.V.A. stabiliti in Italia ed utilizzate nel territorio (acque territoriali) della U.E., trova applicazione l'art. 7 c. 1 lett. e-bis) primo periodo e dunque sono territorialmente rilevanti nel nostro Paese;
- ⇒ di unità da diporto effettivamente messe a disposizione nel territorio (acque territoriali) di uno Stato extra-U.E. a fronte di prestazioni rese da soggetti stabiliti in quello stesso Stato estero ma utilizzate nel territorio (acque territoriali) dello Stato italiano, trova

⁹⁰ “*Riguardo invece al <noleggio a lungo termine>, il legislatore nazionale recependo il novellato art. 56 della Direttiva 2006/112/CE, ha introdotto a partire dal 1° gennaio 2013 una nuova regola di territorialità nel caso in cui il committente sia un privato che non agisce nell'esercizio di un'impresa. In particolare, l'art. 7-sexies del D.P.R. n. 633/1972 con riferimento al caso di committenze private, stabilisce che la rilevanza territoriale ai fini Iva dell'operazione di noleggio a lungo termine di imbarcazioni da diporto debba essere ricondotta al luogo di effettiva messa a disposizione dell'imbarcazione ovvero al luogo del suo utilizzo oltretutto alla residenza del committente come ipotesi di chiusura della regola di territorialità. Dunque, secondo il legislatore nazionale la qualifica dell'operazione Iva deve essere ricercata in prevalenza nel luogo di utilizzo dell'imbarcazione connesso altresì al luogo di consegna della stessa e residualmente, a chiusura dei diversi presupposti di attrazione territoriale Iva, è stata introdotta nell'art. 7-sexies del D.P.R. n. 633/1972 la residenza del committente quale criterio attrattivo Iva.*” (PASQUALE ARENA e MANUELA FREDIANI, “Regime Iva dell'acquisto in proprietà e della locazione a lungo termine di imbarcazioni da diporto”, *Il Fisco*, 24/06/2013 n. 25).

applicazione l'art. 7 c. 1 lett. e-bis) secondo periodo e si considerato effettuate in Italia e dunque quivi assoggettate ad imposizione.

Il fatto che, per i menzionati servizi “non a breve termine”, la deroga attenga solo le prestazioni rese a committenti non soggetti passivi I.V.A. in Italia (ossia a persone fisiche che operano al di fuori dell'esercizio di imprese, arti e professioni), rende evidente che **per i medesimi servizi i cui committenti siano soggetti passivi I.V.A. in Italia (B2B) si applica la disposizione di cui all'art. 7-ter c. 1 d.P.R. 633/1972⁹¹.**

QUADRO SINOTTICO DELLA RILEVANZA TERRITORIALE DELLE PRESTAZIONI DI LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA, NOLEGGIO E SIMILI NON A BREVE TERMINE RESE NEI CONFRONTI DI COMMITTENTI NON SOGGETTI PASSIVI I.V.A. (B2C)

Luogo di messa a disposizione dell'unità da diporto	Luogo di utilizzo dell'unità da diporto	Luogo di stabilimento del prestatore	Titolo giuridico di rilevanza territoriale a fini I.V.A.
Territorio (acque territoriali) dello Stato italiano	Territorio (acque territoriali) dello Stato italiano	Soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato italiano	Art. 7-sexies c. 1 lett. e-bis) primo periodo
Territorio (acque territoriali) di uno Stato extra U.E.	Territorio (acque territoriali) dello Stato italiano	Territorio del medesimo Stato extra U.E. in cui l'unità viene messa a disposizione del committente	Art. 7-sexies c. 1 lett. e-bis) secondo periodo
Territorio (acque territoriali) di uno Paese membro della U.E. o di uno Stato extra U.E. diverso da quello in cui è stabilito il soggetto prestatore	Territorio (acque territoriali) dello Stato italiano o di altro Paese membro U.E. + Domicilio in Italia del committente o residenza in Italia senza domicilio all'estero	Territorio di uno Stato diverso da quello in cui l'unità viene messa a disposizione del committente	Art. 7-sexies c. 1 lett. e) giusta richiamo ex lett. e-bis) ultimo periodo
Territorio (acque territoriali) di uno Paese membro della U.E. o di uno Stato extra U.E. diverso da quello in cui è stabilito il soggetto prestatore	Territorio (acque territoriali) dello Stato italiano, <u>anche se</u> il committente è residente o domiciliato all'estero	Territorio di uno Stato diverso da quello in cui l'unità viene messa a disposizione del committente	Art. 7-sexies c. 1 lett. e) giusta richiamo ex lett. e-bis) ultimo periodo

⁹¹ Cfr. SOLDINI MANUELA, “Novità per la nautica da diporto di lungo periodo nei rapporti B2C”, in A&F n. 3/2013 pag. 33.

“Occorre rilevare che il legislatore non ha ritenuto di fare ricorso al criterio di utilizzo, almeno per questo tipo di operazioni, per cui la prestazione è rilevante in Italia indipendentemente dal luogo in cui (ambito comunitario o meno) venga utilizzato il mezzo di trasporto...omissis...” (RENATO PORTALE, “IVA”, Giuffrè 2014, p. 249).

QUADRO SINOTTICO DELLA RILEVANZA TERRITORIALE DELLE PRESTAZIONI DI LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA, NOLEGGIO E SIMILI NON A BREVE TERMINE RESE NEI CONFRONTI DI COMMITTENTI SOGGETTI PASSIVI I.V.A. (B2B)

Luogo di messa a disposizione dell'unità da diporto / Luogo di utilizzo dell'unità da diporto	Luogo di stabilimento del prestatore	Luogo di stabilimento del committente	Titolo giuridico di rilevanza territoriale a fini I.V.A.
Indifferente	Soggetto passivo stabilito in Italia	Soggetto passivo stabilito in Italia	Art. 7-ter
Indifferente	Non soggetto passivo stabilito in Italia	Soggetto passivo stabilito in Italia (vi è obbligo di reverse charge)	Art. 7-ter
Territorio (acque territoriali) dello Stato italiano	Soggetto passivo stabilito in Italia	Soggetto passivo stabilito in un Paese membro della U.E. o in uno Stato extra U.E.	Art. 7-ter
Territorio (acque territoriali) di un Paese membro U.E. diverso dall'Italia o di uno Stato extra U.E.	Soggetto passivo stabilito in Italia	Soggetto passivo stabilito in un Paese membro della U.E. o in uno Stato extra U.E.	Non territorialmente rilevante a fini IVA
Indifferente	Non soggetto passivo stabilito in Italia	Soggetto passivo stabilito in un Paese membro della U.E. o in uno Stato extra U.E.	Non territorialmente rilevante a fini IVA

5.2.c) Imponibilità e non imponibilità delle prestazioni di servizi attinenti la nautica da diporto.

L'evoluzione della prassi applicativa dell'Agenzia delle Entrate inerenti gli "usi commerciali".

Sopra abbiamo esaminato la rilevanza territoriale delle prestazioni di servizi in generale e di quelle attinenti la nautica da diporto in particolare; diverso problema, che presuppone la soluzione del precedente, è quello inerente l'imponibilità o meno di esse, ossia il loro effettivo assoggettamento ad imposizione fiscale. La materia è disciplinata dall'art. 8-bis del d.P.R. 633/1972 che così recita:

"sono assimilate alle cessioni all'esportazione ...omissis... e) le prestazioni di servizi, compreso l'uso di bacini di carenaggio, relativi alla costruzione, manutenzione, riparazione, modificazioni, trasformazione, assiemaggio, allestimento, arredamento, locazione e noleggio delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere a), a-bis), b) e c) e degli apparati motori e loro componenti e ricambi e delle dotazioni di bordo, nonché le prestazioni di servizi relativi alla demolizione delle navi di cui alle lettere a), a-bis e b); e-bis) le prestazioni di servizi diverse a quelle di cui alla lettera e) direttamente destinate a sopperire ai bisogni delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere a), a-bis) e c) e del loro carico".

E' da notare che, a differenza dell'art. 8 del d.P.R. 633/1972 in cui vengono previsti anche i casi di cessione all'esportazione mediante commissionari ed operazioni triangolari, in tutti i casi di non imponibilità previsti dall'art. 8-bis del d.P.R. cit. il beneficio è applicabile alle sole cessioni dirette⁹².

Sia il punto e) sia il punto e-bis) dell'art. 8-bis fanno immediato richiamo alle navi ... di cui alla lettera a) del medesimo articolo, ossia a quelle:

- ⇒ **adibite alla navigazione in alto mare⁹³ e destinate all'esercizio di attività commerciali** o della pesca nonché ;
- ⇒ destinate alla pesca costiera o ad operazioni di salvaggio o assistenza in mare ovvero alla demolizione;

ma in ogni caso “con esclusione delle unità da diporto”.

Parrebbe dunque, da una prima disattenta lettura di tale disposizione, che l'intero mondo della nautica da diporto sia sempre escluso dalla non imponibilità I.V.A. dovendo – salvo i casi di effettiva esportazione della *res* ai sensi dell'art. 8 del d.P.R. 633/1972 – essere assoggettate ad imposizione fiscale. In realtà, così non è; si ricorderà, infatti, che l'art. 2 del C.N.D. qualifica in termini di **navigazione a fini commerciali** quella effettuata con unità da diporto:

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

Sul punto occorre operare un breve *excursus* della prassi applicativa seguita dall'Agenzia delle Entrate osservando fin d'ora che, prima dell'entrata in vigore dell'art. 15 della legge 5 maggio 1989, n. 171, in forza del quale “*le navi, le imbarcazioni ed i natanti da*

⁹² GIULIANI e ROSCINI-VITALI, “*La disciplina IVA delle cessioni assimilate alle cessioni all'esportazione*”, Il Sole 24 Ore - L'informatore, n. 37 del 03/10/2005.

⁹³ La necessaria presenza di tale requisito determina che, nonostante il loro uso commerciale, il regime di non imponibilità non possa trovare applicazione alle imbarcazioni da diporto prive di marcatura CE (per le quali il limite massimo di distanza dalla costa è previsto in 6 miglia marine) né tantomeno ai natanti da diporto – a meno che non siano stati iscritti nei R.I.D. – poiché, anche se muniti di marcatura CE, in quanto mancanti di documenti di navigazione non possono superare le 12 miglia marine dalla linea di costa e, dunque, non possono accedere all'alto mare. Ad identiche conclusioni si deve giungere per le unità da diporto destinate alla navigazione delle acque interne (lacuali e fluviali).

diporto possono essere utilizzate mediante contratti di locazione o di noleggio”, essa era totalmente contraria a riconoscere la non imponibilità di un qualunque tipo di prestazione di servizi o di cessione di beni connessa al diporto e ciò in considerazione del fatto che tutte tali unità, indipendentemente dal loro eventuale uso a fini di noleggio, non potevano essere mai considerate come utilizzate in attività commerciali, ma solo in attività sportive o ricreative.

E’ stato solo con la risoluzione n. 94/E del 21/03/2002⁹⁴ che si è avuto un primo superamento di questo orientamento particolarmente restrittivo, proprio grazie alle modifiche

⁹⁴ “La società istante richiede di conoscere se le operazioni di forniture di carburanti a bordo di natanti da diporto, che sono oggetto di contratti di noleggio, sono da considerarsi non imponibili in base all'articolo 8-bis del d.P.R. 633/1972.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente.

L'interpellante ritiene che le operazioni di forniture per il rifornimento dei natanti oggetto di contratti di noleggio siano da assimilarsi alle "navi commerciali" anche ai fini dell'imposizione Iva, dato che per tali forniture e' stata riconosciuta dall'Agenzia delle dogane l'esenzione dalle accise con nota n. 7206/00 dell'8 febbraio 2001, che interpreta la direttiva comunitaria n. 92/81/CE.

Parere dell'Agenzia delle Entrate.

L'articolo 8-bis c. 1 del d.P.R. 633/1972 prevede la non imponibilità ai fini dell'Iva delle <cessioni di navi destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca (...), escluse le unità da diporto di cui alla legge 11 febbraio 1971, n. 50> (lettera a), nonché delle <forniture destinate al loro rifornimento e vettovagliamento> (lettera d).

La ratio della esclusione delle unità da diporto dal trattamento di non imponibilità risiede nella considerazione che la navigazione da diporto ha <scopi sportivi o ricreativi, dai quali esuli il fine di lucro>, così come recita l'articolo 1, secondo comma, della citata legge n. 50 del 1971, e non ha finalità di carattere commerciale. La disciplina delle unità da diporto ha, successivamente, subito un'evoluzione normativa e, allo stato, l'articolo 15 della L. 171/1989, così come novellato dall'articolo 10 c. 11 D.L. 535/1996, convertito dalla L. 647/1996, consente l'utilizzo delle unità da diporto mediante contratti di locazione e di noleggio, in deroga alla disposizione appena citata sulla necessaria assenza del fine del lucro; di tale utilizzo va fatta menzione nei registri di iscrizione dell'unità da diporto, annotando gli estremi d'iscrizione nel registro delle imprese del soggetto esercente l'attività di locazione o noleggio; analoga annotazione è effettuata sulla licenza di navigazione.

Con queste modifiche normative, il Legislatore, nell'intento di favorire lo sviluppo dei servizi turistici, ha voluto consentire l'utilizzo delle unità da diporto in attività commerciali.

Un'importante innovazione si è avuta, nell'ambito della normativa comunitaria, con l'emanazione della direttiva n. 92/81/CEE del 19/10/1992, in materia di accise sugli oli minerali, la quale, all'articolo 8 § 1 lett. c), prevede l'esenzione dall'accisa per <gli oli minerali forniti per essere usati come carburanti per la navigazione nelle acque comunitarie (compresa la pesca), ma non in imbarcazioni private da diporto>. Di seguito, la stessa direttiva, con una definizione recepita nel nostro ordinamento nell'art. 1 c. 5 del D.M. del Ministro dei trasporti 16/11/1995, n. 577, chiarisce che <per imbarcazioni private da diporto si intende qualsiasi imbarcazione usata dal proprietario della stessa o dalla persona fisica o giuridica che può utilizzarla in virtù di un contratto di locazione o di qualsiasi altro titolo, per scopi non commerciali ed in particolare per

scopi diversi dal trasporto di passeggeri o merci o dalla prestazione di servizi a titolo oneroso o per conto di autorità pubbliche>.

Secondo la disposizione comunitaria appena citata, chiarita nelle sue modalità applicative dall'Agenzia delle dogane con nota n. 7206/00 dell'8 febbraio 2001, è da distinguere il caso dell'unità da diporto utilizzata per effetto di un contratto di locazione, per il quale la relativa fornitura di carburanti rimane assoggettata all'accisa, rispetto all'ipotesi dell'unità, oggetto di contratto di noleggio, utilizzata per prestare un servizio a titolo oneroso e per la quale, invece, il rifornimento di carburanti rientra nel campo di esenzione dall'accisa. Tale differente trattamento è giustificato dalle diverse connotazioni giuridiche che assume il contratto di locazione rispetto a quello di noleggio.

Il contratto di locazione, infatti, si risolve nel mero trasferimento della disponibilità del bene a favore del conduttore, il quale si assume ogni onere e rischio connesso alla navigazione; il locatore, quindi, consegue un vantaggio economico sotto forma di corrispettivo, ma rimane estraneo all'impiego dell'unità nella navigazione.

Con il contratto di noleggio, invece, disciplinato dagli art. 384 e ss. del Cod. nav. il noleggiante, in corrispettivo del nolo pattuito, si obbliga a compiere con l'unità da diporto una determinata navigazione, ovvero, entro il periodo di tempo convenuto, la navigazione ordinata dal noleggiatore, mantenendo per sé la conduzione tecnica dell'unità da diporto. Per quest'ultima fattispecie, così come enunciato nella citata nota dell'Agenzia delle dogane dell'8 febbraio 2001, si evidenzia che, anche se l'impiego che dell'unità da diporto viene fatto dal noleggiatore è un impiego a fini sportivi o ricreativi, per il proprietario del bene in questione lo scopo perseguito con il contratto di noleggio, e la relativa prestazione di servizi a titolo oneroso, ha una natura prettamente commerciale. Alla luce di queste considerazioni, si rende necessario procedere ad una interpretazione dell'articolo 8-bis del d.P.R. 633/1972 che tenga conto delle intervenute modifiche normative in materia di unità da diporto. Infatti, il riferimento alla L. 50/1971 contenuto nella lettera a) dell'articolo 8-bis in commento è in vigore fin dall'emanazione del d.P.R. 687/1974, avvenuta in un'epoca in cui alle unità da diporto era inibito l'utilizzo per fini di lucro a mezzo di contratti di noleggio.

Al riguardo la Sesta direttiva comunitaria n. 77/388/CEE del 17/05/1977, e successive modificazioni, in materia di Iva, prevede, all'articolo 15 § 1 n. 4 lett. a), l'esenzione da imposta per le cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento di navi <adibite alla navigazione d'alto mare e al trasporto a pagamento di passeggeri o usate nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca>.

Un'interpretazione logico-sistematica delle norme in vigore porta, perciò, a concludere che l'esclusione delle unità da diporto dal regime di non imponibilità dell'Iva, di cui all'articolo 8-bis del d.P.R. 633/1972, non riguardi le unità da diporto utilizzate per attività commerciali che si concretizzano nella stipula di contratti di noleggio.

Ai fini della corretta individuazione delle unità da diporto ammesse a fruire del trattamento di non imponibilità, occorrerà far riferimento, come sottolineato nella citata nota dell'Agenzia delle dogane, agli obblighi di registrazione in vigore.

Per le navi e le imbarcazioni da diporto, secondo la distinzione effettuata dall'art. 1 c. 4 della L. 50/1971, sarà necessaria l'annotazione nei registri di iscrizione e sulla licenza di navigazione dell'utilizzo del bene per finalità di noleggio.

Per quanto riguarda i natanti da diporto (ovvero le unità di lunghezza inferiore), che l'art. 13 c. 3 della L. 50/1971 non assoggetta all'obbligo di iscrizione nei registri marittimi, gli esercenti dell'attività di noleggio, oltre ad assolvere all'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese,

introdotte dal citato art. 15 L. 171/1989: con questo primo *revirement* è stata estesa la non imponibilità alle prestazioni di servizi inerenti (così come agli acquisti di) **unità da diporto adibite alla navigazione in alto mare e destinate ad essere impiegate mediante contratti di noleggio**, non riconoscendosi – invece – il medesimo ad altri casi di utilizzo commerciale, quali ad esempio la locazione, ovvero le altre ipotesi previste dall'art. 2 del C.N.D. Nel medesimo solco si sono mosse le successive risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate n. 95/E del 14/03/2008⁹⁵ e n. 79/E del 06/03/2008⁹⁶.

devono comprovare di essere stati autorizzati dalla locale autorità marittima all'impiego dei natanti mediante contratti di noleggio.

Oltre ad assolvere a tali adempimenti, i proprietari delle unità da diporto in questione, per rientrare nel regime di non imponibilità IVA, devono assolvere agli specifici adempimenti amministrativi e contabili previsti per l'imbarco di prodotti petroliferi agevolati, fra cui la dotazione del libretto di controllo di cui all'art. 4 c. 3 del citato D.M. 577/1995.

Inoltre, gli stessi soggetti devono utilizzare effettivamente le unità in argomento per l'esercizio di un'attività di noleggio, attività che si caratterizza con una diretta correlazione fra i contratti di noleggio stipulati, le relative fatture registrate e gli acquisti di prodotti petroliferi agevolati, debitamente annotati sul libretto di controllo suddetto. Conclusivamente, si è del parere che, soddisfatte le condizioni sopra riportate, le forniture di prodotti petroliferi effettuate per rifornire unità da diporto utilizzate per lo svolgimento di attività commerciali che si concretizzano in contratti di noleggio, di cui agli articoli 384 e ss. Cod. nav., sono da considerarsi non imponibili ai sensi dell'articolo 8-bis c. 1 lett. a) e d) del d.P.R. 633/1972”.

⁹⁵ “L'art. 8-bis c. 1 del d.P.R. 633/1972 prevede la non imponibilità ad IVA delle cessioni di beni e prestazioni di servizi relative a <navi destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare>.

La richiamata norma non comprende nell'ambito dell'agevolazione le operazioni relative alle unità da diporto di cui alla L. 50/1971 in considerazione della circostanza che tali imbarcazioni sono utilizzate per fini <sportivi o ricreativi> (art. 1 della L. 50/1971).

In ordine alle unità da diporto, tuttavia, la disciplina IVA ha subito negli anni una notevole evoluzione.

Infatti, l'art. 15 della L. 171/1989, modificato dall'art. 10 c. 11 del D.L. 535/1996 (convertito dalla L. 467/1996) ha disciplinato i contratti di locazione e noleggio aventi ad oggetto le unità da diporto, prevedendo altresì che dell'utilizzo mediante i predetti contratti sia fatta menzione nei registri di iscrizione delle unità da diporto, congiuntamente ad analoga annotazione da effettuarsi sulla licenza di navigazione.

Di tale evoluzione ha preso atto l'Agenzia nella risoluzione n. 94/E del 2002, in cui si è chiarito che l'esclusione delle unità da diporto dal regime di non imponibilità di cui all'articolo 8-bis c. 1 lett. a) del d.P.R. 633/1972, non riguarda le unità utilizzate per attività commerciali che si concretizzano nella stipula di contratti di noleggio.

Da ultimo, con la L. 172/2003 il legislatore ha espressamente riconosciuto che <possono essere iscritte nel Registro Internazionale di cui all'articolo 1 del decreto-legge 30 dicembre 1997, n. 457, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1998, n. 30, e successive modificazioni, ed essere assoggettate alla relativa disciplina, le "navi" con scafo di lunghezza superiore a 24 metri e comunque di stazza lorda non superiore alle 1.000 tonnellate, adibite in navigazione internazionale esclusivamente al noleggio per finalità turistiche>.

E' stato solo con la circolare n. 43/E del 29/09/2011 che l'Agenzia ha modificato la sua posizione e

Tenuto conto che l'istituzione del predetto Registro Internazionale costituisce un ulteriore riconoscimento della circostanza che le unità da diporto sono suscettibili di essere utilizzate in attività commerciale, è possibile estendere anche a tale categoria di imbarcazioni, se iscritte nel Registro in questione, le agevolazioni di cui all'art. 8bis del d.P.R. 633/1972.

*Pertanto, l'acquisto o l'importazione di navi da diporto dotate delle caratteristiche di cui sopra può avvenire in regime di non imponibilità, ai sensi del già citato art. 8-bis, a condizione, **ovviamente che le medesime siano effettivamente utilizzate dal soggetto acquirente in attività di noleggio come previsto dalla normativa in materia**"*

96

"...omissis... l'attività di costruzione delle navi ricomprende tutte le prestazioni necessarie, come mezzo a fine, per la costruzione delle navi medesime, a prescindere dai requisiti soggettivi degli assuntori dei lavori o dagli schemi contrattuali posti in essere per la realizzazione dell'opera.

In particolare, il complesso di attività rivolte alla consegna della nave è da ricondurre ad una prestazione di servizi, per la quale il momento di effettuazione ai fini dell'IVA coincide con il pagamento del corrispettivo (art. 6, terzo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633). A tale momento vanno riferiti i relativi adempimenti contabili, a meno che non venga emessa anticipatamente fattura ovvero vengano effettuati acconti, nel qual caso l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento (art. 6, quarto comma). Per quanto riguarda il trattamento IVA delle prestazioni di servizi relativi alla costruzione delle navi occorre osservare che l'art. 8-bis, del d.P.R. n. 633 del 1972, assimila alle cessioni all'esportazione, non imponibili all'IVA, le cessioni e le prestazioni riguardanti la costruzione di <navi destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca (...)> escluse le unità da diporto di cui alla legge 11 febbraio 1971, n. 50>.

L'esclusione dal beneficio della non imponibilità delle unità da diporto si basa sulla considerazione che la navigazione da diporto non ha finalità commerciali, ma scopi ricreativi dai quali esuli il fine di lucro, come precisato dall'art. 1 della L. 172/2003.

Tuttavia l'art. 15 della L. 171/1989 ha stabilito espressamente che anche le imbarcazioni e i natanti da diporto possono essere utilizzati in attività commerciali mediante contratti di locazione o di noleggio; e l'art. 3 della L. 172/2003 ha previsto la possibilità di iscrivere nel Registro Internazionale di cui all'art. 1 del D.L. 457/1997 le navi da diporto <con scafo di lunghezza superiore a 24 metri e comunque di stazza lorda non superiore alle 1.000 tonnellate, adibite in navigazione internazionale esclusivamente al noleggio per finalità turistiche>.

Dal suddescritto quadro normativo emerge che le unità da diporto possono essere oggetto di attività commerciali previa iscrizione nel citato Registro Internazionale.

Naturalmente gli obblighi di registrazione presuppongono che l'unità da diporto da adibire all'attività commerciale sia già stata realizzata, atteso che in applicazione dell'art. 23 del D. Lgs. 171/2005, la licenza di navigazione ed i registri di iscrizione richiedono l'indicazione di dati relativi ad unità già pronte alla navigazione.

Per i suesposti motivi la scrivente ritiene che sugli acconti di cui trattasi e sulla differenza dovuta all'atto della conclusione dei lavori non potrà applicarsi il beneficio della non imponibilità ad IVA di cui all'art. 8-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, salva la possibilità di rettificare l'operazione, al verificarsi dell'iscrizione nel Registro Internazionale, utilizzandola procedura di variazione in diminuzione prevista dall'art. 26".

*“considerata la normativa di settore ed in particolare l’art. 2 del D. Lgs. 171/2005, che contiene un’elencazione di casi in cui l’unità da diporto è utilizzata a fini commerciali [ammettendo] **sempre che il committente utilizzi il mezzo per l’esercizio di attività commerciale**, possa estendersi il regime di non imponibilità previsto dall’art. 8-bis a tutte le attività qualificate come commerciali dal citato articolo art. 2 del D. Lgs. 171/2005 ovvero alle ipotesi in cui l’unità da diporto <a) è oggetto di locazione e noleggio, b) è utilizzata per l’insegnamento professionale della navigazione da diporto, c) è utilizzata da centri di immersione e di addestramento subacqueo come unità di appoggio per i praticanti immersioni subacquee a scopo sportivo o ricreativo>”.*

E’ comunque da rammentare sempre la **necessaria sussistenza del presupposto di base, ossia che si tratti di unità adibite alla navigazione in alto mare** (come previsto dall’art. 8-bis lett. a del d.P.R. 633/1972); in caso contrario, il semplice esercizio dell’attività commerciale non comporta la non imponibilità delle prestazioni correlate.

A differenza di quanto previsto con la risoluzioni del 2008, ora il beneficio, oltre ad essere esteso a casistiche diverse rispetto al noleggio *tout court*:

- ⇒ non è vincolato all’iscrizione della nave da diporto al R.I. e può pertanto essere riconosciuto a qualunque tipo di unità da diporto (a condizione che soddisfi i requisiti di cui sopra), e sempre purché si tratti di unità iscritte ai R.N.D./R.I.D. con espressa indicazione dell’uso commerciale nella licenza di navigazione.

Sul punto, la circolare (risposta al quesito 3.6) è chiara nell’affermare:

“L’art. 8-bis, primo comma, lett. e), del d.P.R. n. 633, assimila alle cessioni all’esportazione non imponibili ad IVA, tra le altre, le prestazioni di servizi relative al noleggio delle navi destinate all’esercizio di attività commerciale (...), escluse le unità da diporto di cui alla L. 50/1971, n. 50.

Dal dato testuale della norma sopra citata si rilevano delle limitazioni, ai fini del riconoscimento della non imponibilità IVA in disamina, per le unità da diporto di cui alla L. 50/1971 in considerazione della circostanza che tali imbarcazioni sono utilizzate, in linea di principio, per fini <sportivi o ricreativi>. Come chiarito ...omissis... a seguito dell’evoluzione normativa che ha interessato il settore della nautica da diporto, l’Agenzia delle entrate, con risoluzione n. 94/E del 2002, ha chiarito che l’esclusione delle unità da diporto dal regime di non imponibilità di cui all’art. 8-bis, comma 1, lettere a), d) ed e) del d.P.R. n. 633, non riguarda le unità da diporto utilizzate per attività commerciali che si concretizzano nella stipula di contratti di noleggio. Con la richiamata risoluzione, l’Agenzia delle entrate ha precisato che ai fini della corretta individuazione delle unità da diporto ammesse a fruire del trattamento di non imponibilità, sebbene con

riferimento alle operazioni di cui alla lettera d) dell'articolo 8-bis del d.P.R. n. 633, occorre far riferimento agli obblighi di registrazione in vigore.

In particolare,

- *per le navi e le imbarcazioni da diporto, secondo la distinzione effettuata dall'art. 1 c. 4 L. 50/1971, risulta necessaria l'annotazione nei registri di iscrizione e sulla licenza di navigazione dell'utilizzo del bene per finalità di noleggio;*
- *per quanto riguarda i natanti da diporto (ovvero le unità di lunghezza inferiore), che l'art. 13 c. 2 L. 50/1971 non assoggetta all'obbligo di iscrizione nei registri marittimi, gli esercenti attività di noleggio, oltre ad assolvere all'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese, devono comprovare di essere stati autorizzati dalla locale autorità marittima all'impiego dei natanti mediante contratti di noleggio.*

Tale posizione è stata successivamente ribadita con le risoluzioni n. 95/E del 14/03/2008 e n. 79/E del 06/03/2008, cui si rinvia.

In particolare, i sopra citati documenti di prassi, partendo dal dettato della norma di cui all'art. 3 della L. 172/2003, che ha previsto la possibilità di iscrivere nel Registro Internazionale di cui all'art. 1 del D.L. 457/1997 le navi da diporto <con scafo di lunghezza superiore a 24 metri e comunque di stazza lorda non superiore alle 1.000 tonnellate, adibite in navigazione internazionale esclusivamente al noleggio per finalità turistiche>, hanno chiarito che tali unità da diporto possono essere oggetto di attività commerciali previa iscrizione nel Registro Internazionale e, quindi, possono rientrare nell'ambito della previsione di non imponibilità di cui all'articolo 8-bis.

Ciò premesso, considerata l'evoluzione normativa nel settore della nautica da diporto, sempre che vengano preservate le garanzie in ordine all'esercizio di attività commerciale, sottese, in linea di principio, all'iscrizione delle unità da diporto nei vari registri previsti dalla disciplina nazionale, si ritiene che il regime di non imponibilità possa tornare applicabile anche se l'attività commerciale è esercitata a mezzo di imbarcazioni iscritte in un registro diverso dal Registro internazionale di cui all'art. 3 della legge n. 172/2003.

In particolare, ai fini della non imponibilità, risulterà indispensabile che:

- *le navi da diporto siano iscritte nei registri tenuti dalle Capitanerie di porto e*
- *le imbarcazioni da diporto siano iscritte nei registri tenuti dalle Capitanerie di porto, dagli Uffici circondariali marittimi, dagli uffici della motorizzazione civile⁹⁷.*

⁹⁷

Si rammenti che potendo soltanto le imbarcazioni da diporto munite di marcature CE superare, compatibilmente con la loro categoria di progettazione, la linea delle 12 miglia marine dalla costa

In linea generale i natanti potranno fruire del regime di non imponibilità solo ove siano comunque immatricolati nei registri, alla stregua di imbarcazioni. Solo l'iscrizione, infatti, autorizza la navigazione oltre 12 miglia e attesta l'utilizzo del natante per finalità commerciali⁹⁸.

- ⇒ **resta comunque subordinato al fatto che il committente utilizzi un mezzo nautico adibito alla navigazione in alto mare per l'esercizio di un'attività commerciale, con la conseguenza che mai potranno essere considerati non imponibili i contratti di noleggio o di locazione fatti con il "consumatore finale" (B2C), ossia con le persone che – da privati – utilizzano il bene per soddisfare le proprie esigenze ludiche o sportive.**

(per le imbarcazioni prive di marcatura CE il limite massimo di distanza è pari a 6 miglia), saranno solo e soltanto queste a poter essere considerate *"adibite alla navigazione in alto mare"* prevista dall'art. 8 c. 1 lett. a) del d.P.R. 633/1972; da ciò discende che per le unità da diporto non munite di marcatura CE, quand'anche siano effettivamente utilizzate per fini commerciali, non trova applicazione la non imponibilità I.V.A..

98

"Come per le imbarcazioni da diporto, anche per i natanti muniti di marcatura CE è prevista – in via teorica – la possibilità di navigare oltre le 12 miglia marine dalla linea di costa, seppure nel rispetto delle condizioni meteo-marine. Nondimeno, la navigazione al di là delle acque territoriali è regolata dalla Convenzione sul diritto del mare di Montego Bay, il cui art. 91 dispone che <ogni Stato stabilisce le condizioni che regolamentano la concessione alle navi della sua nazionalità, dell'immatricolazione nel suo territorio e del diritto di battere la sua bandiera. Fra lo Stato e la nave deve esistere un legame effettivo> comprovato con i relativi documenti. Il C.N.D. ed il relativo regolamento di attuazione rappresentano un "corpus juris" della navigazione da diporto, ma non è completo e per tale motivo l'art. 1 del C.N.D. stabilisce che <Per quanto non previsto dal presente codice in materia di navigazione da diporto si applicano le leggi, i regolamenti e gli usi di riferimento ovvero, in mancanza, le disposizioni del codice della navigazione e le relative norme attuative>. Ecco quindi la prova dello stretto legame giuridico tra il codice della navigazione e la normativa della nautica alla quale si estende anche l'applicazione delle leggi speciali e tra esse la Convenzione sul diritto del mare di Montego Bay. Al riguardo, mentre allo Stato di bandiera è devoluto il controllo sulle questioni di carattere tecnico, amministrativo e sociale a bordo delle navi (comprese le unità da diporto) il controllo dei traffici, invece, viene esercitato dalle navi militari di un qualsiasi Paese firmatario della Convenzione che possono esercitare il "diritto di visita" (Art. 110 della Convenzione) qualora vi siano fondati motivi per sospettare che la nave sia priva di nazionalità. Un mezzo navale, privo di elementi di individuazione, di bandiera e senza documenti di bordo, come nel caso di un natante, costituisce un esempio di violazione dell'art. 91 della Convenzione citata sul riconoscimento della <nazionalità delle navi> in acque internazionali e pertanto può essere fermato e accompagnato al primo approdo per gli accertamenti ritenuti necessari. Ne caso specifico si applicano le sanzioni previste dallo Stato di appartenenza della nave militare che ha eseguito il fermo, che variano da Paese a Paese. Non bisogna dimenticare infine che i natanti sono coperti dall'assicurazione obbligatoria per i limiti di navigazione autorizzati (6 o 12 miglia) e nella malaugurata ipotesi di un incidente in mare in cui vengono coinvolte anche le persone, con feriti o altro, la compagnia assicuratrice non provvede al risarcimento dei danni, quando viene provato che il mezzo nautico navigava oltre i limiti di abilitazione" (url: <https://www.nautica.it/norme-nautica-diporto/natanti-oltre-12m/>).

Precisa infatti la stessa circolare (risposta al quesito 3.2) che:

*“in relazione alle attività di noleggio e locazione di unità da diporto ...omissis... la possibilità di applicare il regime di non imponibilità di cui all’art. 8-bis anche al canone pagato dal locatario è condizionata dalla ricorrenza [di alcune] circostanze ...omissis... **In particolare la disciplina di non imponibilità risulta applicabile, relativamente ai canoni pagati per il noleggio e locazione, solo se l'imbarcazione è utilizzata direttamente nell'esercizio di attività commerciali.** Al riguardo si richiama la recente sentenza della Corte di Giustizia della Comunità Europea del 22 dicembre 2010, causa C-116/10 che ha avuto ad oggetto l’articolo 15 della Direttiva 77/388/CEE (c.d. sesta direttiva IVA), ora trasfuso nell’articolo 148 della Direttiva 2006/112/CE, recepito nella normativa interna dall’articolo 8-bis del d.P.R. 633/1972. Nella citata sentenza la CGCE ha affermato che, **affinché una locazione di navi adibite alla navigazione d’alto mare e al trasporto a pagamento di passeggeri o usate nell’esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca possa essere esentata a titolo dell’art. 15, punto 5, della sesta direttiva, è necessario che il locatario della nave interessata utilizzi la medesima per esercitare un’attività economica.***

Secondo la Corte, se una nave viene data in locazione a persone che l'utilizzano esclusivamente a fini di diporto e non a scopo di lucro, al di fuori di qualsiasi attività economica, la prestazione di locazione non soddisfa le condizioni esplicitate di esenzione dall'IVA poste dall'art. 15, punto 5, della sesta direttiva. Tale interpretazione è coerente con la ratio delle esenzioni previste all'art. 15 della sesta direttiva, che, riferendosi ad operazioni all'esportazione, ad operazioni equiparate e ai trasporti internazionali, è finalizzata ad osservare il principio dell'imposizione dei beni o dei servizi interessati nel luogo di destinazione dei medesimi (v. sentenza 18 ottobre 2007, causa C-97/06, Navicon, Racc. pag. I - 8755, punto 29).

*In definitiva, secondo la CGCE l’art. 15, punto 5, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che **l'esenzione dall'IVA prevista da tale disposizione non si applica alle prestazioni di servizi consistenti nel mettere una nave a disposizione di persone fisiche a fini di diporto, dietro pagamento di un corrispettivo.** Sulla base dei principi affermati dalla CGCE , i canoni relativi alle prestazioni di noleggio e locazione effettuate nei confronti di soggetti privati, se territorialmente rilevanti, sono soggetti ad imposta, con l'applicazione dell'aliquota ordinaria. Ad analoga conclusione deve pervenirsi nell'ipotesi in cui vengano rese ad un privato altre prestazioni, anche se definite commerciali ai sensi della legislazione sulla nautica da diporto”.*

La circolare *de qua se*, da un lato, fa un notevole “passo in avanti” rispetto alla prassi pregressa ammettendo al beneficio della non imponibilità anche le navi non iscritte al R.I., con ciò attraendo in tale regime anche le imbarcazioni da diporto, dall’altro – per quanto riguarda i natanti (che, come noto, non devono essere obbligatoriamente iscritti nei registri tenuti dalle Compamare, dalle Circomare o dagli Uffici della M.C.T.C.) – ne subordina l’applicazione alla loro “volontaria” iscrizione dei R.I.D.: si nota subito la differenza rispetto a quanto previsto nella precedente risoluzione n. 94/E del 21/03/2002⁹⁹.

Un caso particolare ad “altro rischio frode”: noleggi e locazioni ai effettuate a favore dei soci. Le precauzioni adottate dal Fisco.

Un caso del tutto peculiare è costituito dalle prestazioni di noleggio o di locazione effettuate a favore di chi forma la compagine dominicale della società che conduce il mezzo nautico e ciò, in quanto, se viene riconosciuta la non imponibilità ex art. 8-bis lett. e) d.P.R. 633/1972 a condizione che il committente utilizzi direttamente il mezzo in attività commerciale, è evidente che l’interposizione fittizia di uno schermo societario comporterebbe una fin troppo facile possibilità di evasione per i soci della società usata quale interposta i quali fruirebbero, in via diretta, delle prestazioni loro fatturate (in regime di imponibilità) dalla società per un corrispettivo che potrebbe essere di gran lunga inferiore rispetto a quello fatturato dal proprietario dell’unità della società stessa (in regime di non imponibilità).

Sul punto, occorre rammentare che ai sensi dell’art. 4 c. 5 del d.P.R. 633/1972 **non viene considerata attività commerciale:**

“il possesso e la gestione ... di unità da diporto, di aeromobili da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato ...omissis... da parte di società o enti, qualora la partecipazione ad essi consenta, gratuitamente o verso un corrispettivo inferiore al valore normale¹⁰⁰, il godimento, personale o familiare, dei beni o degli impianti stessi ovvero quando tale godimento sia conseguito indirettamente dai soci o partecipanti, alle suddette condizioni, anche attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni”.

La disposizione richiamata è di evidente cautela per l’Erario e mira a colpire fin dall’origine il caso in cui l’unità da diporto sia utilizzata – a titolo personale o familiare - senza alcun corrispettivo (gratuitamente) o a condizioni di mercato favorevoli rispetto al valore

⁹⁹ Che così prevedeva: “...omissis... Per quanto riguarda i natanti da diporto ...omissis... gli esercenti dell’attività di noleggio, oltre ad assolvere all’obbligo di iscrizione nel registro delle imprese, devono comprovare di essere stati autorizzati dalla locale autorità marittima all’impiego dei natanti mediante contratti di noleggio”.

¹⁰⁰ La cui definizione è contenuta nell’art. 14 del d.P.R. 633/1972.

normale – dai soci o dai partecipanti alle società o agli enti che ne hanno il possesso o la detenzione¹⁰¹.

Ora, se non può essere considerata quale “commerciale” l’attività svolta dalla società o dall’ente che ha il possesso o la gestione del mezzo nautico e che ne consente l’utilizzo gratuito o a condizioni di favore ai propri soci o partecipanti, ne discende che:

- ⇒ da un lato, gli eventuali corrispettivi (o, per meglio dire, “rimborsi spese”) pagati da questi ultimi a favore della società o dell’ente non dovranno essere gravati da I.V.A. in quanto, appunto, attinenti ad una attività “non commerciale”;
- ⇒ dall’altro, i contratti di noleggio o locazione o comunque sintomatici di un (inesistente) “uso commerciale” dell’imbarcazione di cui sia parte, quale *accipiens*, la società o l’ente non devono essere considerati non imponibili ex art. 8-bis lett. e) del D.P.R. 633/1972 e ciò proprio in quanto la società svolge *de facto* una attività non commerciale (e ciò anche in spregio alla propria forma societaria).

A tale riguardo, l’Agenzia Entrate, con la circolare n. 43/E del 29/09/2011 (risposta al quesito n. 3.3) ha chiarito:

“In relazione alle operazioni rese dalla società nei confronti di soci o di soggetti riconducibili al soggetto imprenditore, ad un valore non inferiore a quello di mercato, occorre preliminarmente verificare se le stesse possano essere ricondotte nello schema della attività commerciale e non configurino, invece, la destinazione del bene a fini privati. A tal fine è necessario indagare la realtà aziendale attentamente, caso per caso, in particolare quando il destinatario finale effettivo della prestazione non sia un’impresa; ove si riscontri che la forma societaria si riduce di fatto ad uno strumento per acquistare senza IVA beni destinati esclusivamente ad essere messi a disposizione dei soci persone fisiche o dei loro familiari etc., si deve ritenere che non sia configurabile l’esercizio di una attività economica. A tale proposito occorre rilevare che ai sensi dell’articolo 9 della direttiva IVA 112/2006 l’attività economica si caratterizza per essere diretta al conseguimento di introiti con carattere di stabilità e non può pertanto ravvisarsi il carattere commerciale nel caso in cui l’attività sia rivolta esclusivamente a permettere al socio (o a soggetti riconducibili ai soci) l’uso personale di determinati beni anche se a valore di mercato”

¹⁰¹ “L’esclusione di queste attività dall’applicazione dell’IVA non è generalizzata. Si applica soltanto se: a) la partecipazione alle società o all’ente consente, a titolo gratuito o con un corrispettivo inferiore al valore normale, il godimento personale o familiare dei beni o degli impianti; se tale godimento, gratuito o a prezzo di favore, sia conseguito direttamente o indirettamente dai soci, familiari o partecipanti anche attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni” (RENATO PORTALE, “IVA”, Giuffrè 2014, p. 104).

Se ciò è logico e le conseguenze descritte sono di facile applicazione qualora l'intera "fruizione" dei mezzi nautici, gratuitamente o a condizioni di vantaggio, ai soci o partecipanti in via esclusiva, non pochi problemi genera il caso, invero frequente, di società che effettivamente esercitano l'attività in questione nei confronti sia di terzi sia dei propri soci e partecipanti ma a condizioni di mercato e, in taluni casi o per taluni periodi dell'anno, concedono a questi ultimi periodi di godimento gratuito o a condizioni di effettivo vantaggio: in una simile ipotesi, non si può sostenere che l'intera attività societaria non possa essere considerata commerciale ma, per converso ed il modo altrettanto netto, non potrà certo ritenersi applicabile *sic et simpliciter* il regime di non imponibilità di cui all'art. 8-bis c. e) d.P.R. cit¹⁰².

Il caso è stato studiato e risolto dalla novellata prassi dell'Agenzia delle Entrate da ultimo citata, che ha previsto l'effettuazione di un "test di prevalenza", da condurre separatamente per ciascuna unità da diporto e sulla base di criteri quantitativi oggettivi e riscontrabili. Qualora, a fronte di tale indagine, risulti che le prestazioni sono destinate **prevalentemente** nei confronti dei soci, non potrà trovare applicazione la non imponibilità ex art. 8-bis lett. e) d.P.R. 633/1972¹⁰³.

¹⁰² *"Con specifico riferimento alla questione relativa alla applicabilità del regime di "non imponibilità" ...omissis... occorre condurre specifiche riflessioni anche in relazione al caso in cui l'attività commerciale consistente in prestazioni di noleggio e locazione dell'imbarcazione sia svolta sia nei riguardi dei soci e/o dei familiari e/o affini (o a soggetti in qualche modo riconducibili al "soggetto imprenditore") - sempreché il corrispettivo richiesto non sia inferiore al valore normale - che di altri soggetti. In tale specifica ipotesi, anche se l'attività è idonea a far acquisire la soggettività passiva d'imposta ai fini IVA, **non può ritenersi applicabile tout court il regime di non imponibilità**" (Agenzia delle Entrate, circolare n. 43/E del 29/09/2011, risposta al quesito 3.3).*

¹⁰³ *"Per esigenze di semplificazione, si ritiene che nell'ipotesi considerata, in cui l'attività commerciale consistente nel noleggio o locazione di imbarcazioni da diporto sia resa sia nei riguardi dei soci (o di soggetti in qualche modo riconducibili al "soggetto imprenditore") a canoni di mercato che di altri soggetti, possa essere consentita l'applicazione del regime di non imponibilità solo qualora, risulti verificato, in base a criteri quantitativi, che l'attività è resa prevalentemente nei confronti di soggetti diversi dai soci. Qualora, viceversa, le prestazioni risultassero prevalentemente rese nei confronti dei soci (o di soggetti a questi collegati) non sarebbe applicabile il regime di non imponibilità di cui all'articolo 8-bis bensì le ordinarie regole di applicazione dell'imposta, secondo le quali l'IVA deve essere assolta al momento dell'acquisto dei beni e dei servizi e detratta nei limiti consentiti dal d.P.R. n. 633 del 1972. Il riscontro della prevalenza dell'attività svolta nei riguardi di terzi si ritiene che possa avvenire sulla base di parametri oggettivi, quali i giorni di utilizzo dell'unità da diporto e l'ammontare dei corrispettivi fatturati. Il requisito della prevalenza dell'attività nei riguardi di terzi può ritenersi sussistente, per il periodo d'imposta in corso, qualora nel biennio precedente la percentuale delle operazioni rese a terzi rappresenti la maggioranza delle prestazioni effettuate, sulla base di entrambi i seguenti parametri: a) ammontare dei corrispettivi derivanti dall'attività svolta nei confronti di terzi; b) giorni di utilizzo dell'unità da diporto da parte di soggetti terzi. I criteri*

Prioritariamente, i “criteri quantitativi” da prendere in considerazione sono i giorni di utilizzo da parte dei soggetti estranei alla compagine societaria e l’ammontare dei corrispettivi derivanti dall’attività svolta nei loro confronti. Qualora dall’applicazione di questi dovesse riscontrarsi una mancata “prevalenza” della gestione verso terzi, il contribuente potrà fare ricorso ad altri elementi valutativi costituiti nello specifico dal fatto che:

- l’unità da diporto sia affidata ad un broker indipendente per il noleggio e/o la locazione nei confronti di soggetti terzi a prezzi di mercato;
- l’attività di noleggio e/o locazione dell’unità da diporto sia pubblicizzata su riviste specializzate;
- sia dimostrato l’effettivo svolgimento di attività di negoziazione con soggetti terzi, indipendentemente dall’effettiva stipula di contratti (il c.d. buon esito delle trattative).

che, seppure non aventi il “peso” dei criteri appena richiamati, valutati insieme a tutte le altre circostanze riscontrate, possono fare ritenere legittimo il ricorso al regime della non imponibilità¹⁰⁴.

indicati devono essere valutati relativamente a ciascuna imbarcazione, non risultando sufficiente il calcolo in riferimento alla totalità delle imbarcazioni complessivamente considerate. Per le nascenti attività d’impresa, non sussistendo un dato storico, il soggetto d’impresa determinerà in via preventiva e presuntiva, sulla base di proprie valutazioni, il raggiungimento della prevalenza dell’attività nei riguardi di terzi per l’annualità in considerazione. Ciò avverrà per il biennio di inizio attività, sino alla costruzione di un dato storico” (Agenzia delle Entrate, circolare n. 43/E del 29/09/2011, risposta al quesito 3.3).

104

“Qualora dovesse riscontrarsi il mancato soddisfacimento del requisito della prevalenza secondo i criteri “quantitativi” sopra illustrati, potranno comunque essere valutati altri elementi la cui presenza, considerata insieme a tutte le circostanze riscontrate, può far ritenere legittima l’applicazione del regime di non imponibilità. In particolare si potrà verificare se: - l’unità da diporto sia affidata ad un broker indipendente per il noleggio e/o la locazione nei confronti di soggetti terzi a prezzi di mercato; - l’attività di noleggio e/o locazione dell’unità da diporto sia pubblicizzata su riviste specializzate (gratuite o a pagamento); - sia dimostrato l’effettivo svolgimento di attività di negoziazione con soggetti terzi, indipendentemente dall’effettiva stipulazione di contratti (es. dal buon esito delle trattative)” (Agenzia delle Entrate, circolare n. 43/E del 29/09/2011, risposta al quesito 3.3).

5.2.d) Veloce analisi dei profili di imposizione I.V.A. dei contratti di locazione, noleggio e leasing finanziario.

Dettate le linee generali della territorialità e della non imponibilità I.V.A. in relazione ai servizi attinenti la nautica da diporto, è forse il caso – per meglio riordinare le idee – di riassumere, distintamente per tipologia contrattuale, il trattamento relativo.

In caso di locazione, locazione finanziaria (leasing finanziario) e noleggio a breve termine (ossia di durata pari o inferiore a 90 giorni) trova applicazione l'art. 7-quater lett. e) d.P.R. 633/1972 con la conseguenza che l'operazione è territorialmente rilevante a fini I.V.A., **indipendentemente dal luogo di stabilimento del soggetto committente e dalla sua eventuale soggettività I.V.A. (operazioni B2B e B2C):**

- ⇒ se il mezzo viene messo a disposizione del destinatario nel territorio (acque territoriali) italiane e viene concretamente utilizzato all'interno del territorio (acque territoriali) della U.E.;
- ⇒ se il mezzo viene messo a disposizione del destinatario al di fuori del territorio (acque territoriali) della U.E. ma viene utilizzato all'interno del territorio (acque territoriali) italiane.

In caso di locazione, locazione finanziaria (leasing finanziario) e noleggio non a breve termine (ossia di durata superiore a 90 giorni) **se resa a committenti non soggetti passivi I.V.A. (solo operazioni B2C)** trova applicazione l'art. 7-sexies lett. e-bis) d.P.R. 633/1972 con la conseguenza che l'operazione è territorialmente rilevante a fini I.V.A. se l'imbarcazione:

- ⇒ è messa a disposizione del destinatario nel territorio (acque territoriali) dello Stato, è utilizzata nell'ambito del territorio (acque territoriali) della U.E. e la prestazione viene resa da soggetti passivi I.V.A. stabiliti in Italia;
- ⇒ è messa a disposizione nel territorio (acque territoriali) di uno Stato extra U.E., viene utilizzata all'interno del territorio (acque territoriali) italiane ed il prestatore del servizio è stabilito in tale Stato terzo.

A titolo di eccezione, trova applicazione l'art. 7-sexies lett. e) del d.P.R. 633/1972 nei casi in cui l'imbarcazione è messa a disposizione nel territorio (acque territoriali) di uno Stato diverso da quello in cui è stabilito il prestatore del servizio (cfr. art. 7-sexies lett. e-bis ultimo periodo). Ricorrendo tale ipotesi, l'operazione è territorialmente rilevante a fini I.V.A. se:

- ⇒ il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o è ivi residente, senza domicilio all'estero, ed il mezzo è utilizzato nel territorio (acque territoriali) della U.E.;

- ⇒ il committente è domiciliato nel territorio di uno Stato extra U.E. e l'imbarcazione viene utilizzata nel territorio (acque territoriali) dello Stato.
- ⇒ l'unità è messa a disposizione del destinatario nel territorio (acque territoriali) italiane e viene concretamente utilizzata all'interno del territorio (acque territoriali) della U.E.;
- ⇒ se il mezzo è messo a disposizione del destinatario al di fuori del territorio (acque territoriali) della U.E. ma viene utilizzato all'interno del territorio (acque territoriali) italiane.

In caso di locazione, locazione finanziaria (leasing finanziario) e noleggio non a breve termine (ossia di durata superiore a 90 giorni) **a favore di committenti soggetti passivi I.V.A. (solo operazioni B2B)** trova applicazione l'art. 7-ter del d.P.R. 633/1972 con la conseguenza che l'operazione è territorialmente rilevante a fini I.V.A. qualora il committente sia un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato, non essendo necessaria alcuna altra condizione quale, ad esempio, il luogo di effettivo utilizzo della prestazione o il luogo in cui l'unità da diporto è messa materialmente a disposizione dell'utilizzatore.

5.3. Il regime fiscale dei servizi portuali e cantieristici (costruzione, manutenzione, assiemaggio, riparazione, allestimento, arredamento e demolizione): la distinzione fra navi ad uso commerciale e ad uso privato e le conseguenze in materia di imponibilità I.V.A..

Altro grande settore attinente il mondo del diporto è quello della cantieristica navale, ossia tutto quell'insieme di attività aventi ad oggetto la costruzione, il completamento e la manutenzione delle unità da diporto. Dal punto di vista della "territorialità", l'art. 7-sexies c. 1 del d.P.R. 633/1972 dispone che:

“in deroga a quanto stabilito nell'art. 7-ter c. 1 lett. b), si considerano effettuate nel territorio dello Stato se rese a committenti non soggetti passivi: ...omissis... d) le prestazioni di lavorazione, nonché le perizie, relative a beni mobili materiali ...omissis...”.

Tra i “beni materiali” in questione, però, non si ritiene rientrino i mezzi nautici con la conseguenza che, per i servizi portuali e cantieristici, si applica la regola generale di cui all'art. 7-ter d.P.R. cit. per cui la prestazione è territorialmente rilevante se¹⁰⁵:

¹⁰⁵ “Si è già visto come la regola generale per stabilire il luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi sia la seguente: le prestazioni di servizi resi fra soggetti passivi d'imposta (cosiddette business to business) si intendono eseguite nel territorio dello Stato quando il committente, cioè il destinatario delle stesse, è stabilito nel territorio dello Stato, mentre le prestazioni rese da soggetti passivi a non soggetti passivi, ad esempio privati consumatori (cosiddette business to

- ⇒ è resa a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato;
- ⇒ ovvero è resa a favore di committenti non soggetti passivi da parte di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato.

Esaminata la rilevanza territoriale dei servizi portuali e cantieristici aventi ad oggetto il diporto, occorre capire se e quando i relativi corrispettivi fruiscono del beneficio della non imponibilità. Per il momento, per quanto concerne i servizi cantieristici ci limitiamo a disquisire delle **prestazioni di refitting, di ammodernamento, di riparazione, demolizione et similia** escluse le prestazioni attinenti la costruzione *ex novo* o il completamento.

Sul punto, l'art. 8-bis lett. e) del d.P.R. 633/1972 prevede l'applicazione della non imponibilità I.V.A. alle:

“prestazioni di servizi, compreso l'uso di bacini di carenaggio, relativi alla costruzione, alla manutenzione, riparazione, modificazioni, trasformazione, assiemaggio, allestimento, arredamento ...omissis... delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere a) ...omissis... degli apparati motore e loro componenti e ricambi e delle dotazioni di bordo, nonché le prestazioni di servizi relativi alla demolizione delle navi di cui alle lettere a) ...omissis...”.

I termini di applicazione della non imponibilità, dunque, sono gli stessi già esaminati in precedenza con la conseguenza che qualora i servizi in questione siano riferiti:

*consumer) si intendono eseguite nel territorio dello Stato quando il soggetto passivo che rende la prestazione di servizi è stabilito nel territorio dello Stato. La regola generale suddetta opera integralmente per i servizi cosiddetti generici, quelli cioè per i quali non sussistono particolari disposizioni che derogano alla stessa. Nel caso delle prestazioni di servizi per la nautica da diporto rese da porti turistici e da cantieri ad unità da diporto si tratta appunto di prestazioni di servizi generiche alle quali si applica la regola generale. Pertanto, in relazione alle dette prestazioni di servizi, occorre distinguere a seconda che le stesse siano eseguite da porti turistici o da cantieri nei confronti di soggetti passivi d'imposta, cioè di armatori esercenti attività commerciali, ovvero nei confronti di non soggetti d'imposta, cioè di privati consumatori o enti non commerciali. In particolare, le prestazioni si considerano rese nel territorio dello Stato se rese da un cantiere o porto turistico, non importa se italiano, comunitario o extracomunitario, ad un soggetto d'imposta (armatore) stabilito in Italia. Inoltre le prestazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato se rese da un cantiere o porto turistico stabilito in Italia ad un non soggetto d'imposta (privato), non importa se italiano, comunitario o extracomunitario. **Non sono quindi effettuate nel territorio dello Stato le prestazioni rese da cantieri o porti turistici stabiliti in Italia nei confronti di soggetti passivi d'imposta (armatori) stabiliti all'estero, sia in un Paese comunitario che extracomunitario**” (NAUTICA & FISCO, IV Edizione, Agenzia delle Entrate e UCINA, p. 57.*

- ⇒ ad unità adibite alla navigazione in alto mare e destinate all'esercizio di attività commerciali (così come alla pesca o ad operazioni di salvataggio o assistenza in mare o alla demolizione);
- ⇒ ai loro componenti e ricambi nonché alle dotazioni di bordo destinate all'imbarco su tali navi;
- ⇒ ai servizi di demolizione che concernono tali mezzi nautici;

il beneficio trova applicazione mentre, in caso contrario – ossia allorché si tratti di unità da diporto ad uso commerciale ma destinate ad operare in navigazione lacuale o fluviale o di unità da diporto *tout court* (anche se oggetto di noleggio occasionale) o di cui viene fatto un uso commerciale ma che non hanno le caratteristiche tecniche per poter essere destinate alla navigazione in alto mare - i corrispettivi dei servizi prestati devono essere assoggettati ad imposizione I.V.A..

Si ricordi che il beneficio, dopo le ultime modifiche di prassi risalenti all'anno 2013, è applicabile anche qualora la nave adibita ad uso commerciale non sia stata iscritta nel R.I. di cui all'art. 1 del D.L. 457/1997, attesa la natura esclusivamente volontaristica di tale adempimento.

Per quanto concerne i contratti di **costruzione di nuove unità da diporto**, ferma l'applicazione dell'art. 7-ter del d.P.R. 633/1972, il problema della non imponibilità dei corrispettivi connessi non è di semplice soluzione in quanto bisogna tenere a mente due fattori:

- ⇒ in primo luogo, l'unità in costruzione non è ancora iscritta nei R.N.D. o nei R.I.D. tenuti dalle Compamare, dalle Circomare o dagli altri uffici pubblici a ciò preposti e, dunque, non è possibile provarne *per tabulas* né la destinazione ad attività commerciale né tantomeno la navigabilità in alto mare;
- ⇒ in secondo luogo, come si ricorderà, ai sensi degli artt. 232, 233 e 238 del Cod. nav., chi intraprende la costruzione di una nuova nave (ivi comprese le navi da diporto) deve farne preventiva dichiarazione alla Capitaneria di porto territorialmente competente in relazione al cantiere costruttore, la quale provvede all'iscrizione sul registro delle navi in costruzione; la dichiarazione di nuova costruzione, ai sensi dell'art. 2 del Reg. att. C.N.D. è invece facoltativa per le imbarcazioni da diporto.

E' proprio l'iscrizione della nave o dell'imbarcazione sul registro delle navi (o delle imbarcazioni) in costruzione con la specifica annotazione dell'uso commerciale che consente l'applicazione del regime di non imponibilità ex art. 8-bis lett. e) del d.P.R. 633/1972 ai corrispettivi erogati dal committente (a condizione che questo sia una persona fisica o una società soggetto passivo che svolge attività commerciale nel settore della nautica da diporto) al

fornitore/costruttore sia a titolo di anticipazione che a titolo di saldo¹⁰⁶; ovviamente, qualora – terminata la costruzione – il mezzo nautico non venga più iscritto nel R.N.D. o nel R.I.D. con annotazione dell'uso commerciale, all'atto della fatturazione a saldo il cantiere dovrà provvedere all'addebito dell'I.V.A. dovuta non solo sulla rata di saldo ma anche su tutti gli anticipi già percepiti nel corso dell'esecuzione del contratto e, se il saldo è già stato in precedenza corrisposto, dovrà procedere ad emettere nota di addebito ai sensi dell'art. 26 del d.P.R. 633/1972. Unica eccezione alla regola del “recupero” dell'I.V.A. si ha nel caso in cui, terminata la costruzione, l'unità navale sia esportata: in questo caso, infatti, si avrebbe solo una variazione del titolo di non imponibilità in quanto il bene non potrebbe comunque essere inciso da imposta ai sensi di quanto previsto dall'art. 8 del d.P.R. cit..

Viceversa, se per l'unità in costruzione (caso che si può, in teoria, verificare per le sole imbarcazioni da diporto, essendo obbligatoria l'iscrizione delle navi da diporto costruende) non sia stata presentata alla Capitaneria di porto competente la dichiarazione di nuova costruzione, i corrispettivi percepiti al fornitore/costruttore devono essere gravati da I.V.A., salvo – per quest'ultimo – la possibilità, in sede di pagamento della rata di saldo o successivamente, di procedere allo storno dell'imposta allorché venga data dimostrazione del fatto che l'unità è stata iscritta nel R.N.D. o nel R.I.D. con specifica annotazione dell'uso commerciale.

Va da sé che:

- ⇒ per quanto riguarda la costruzione delle unità da diporto comunque destinate alla navigazione lacuale o fluviale, gli importi corrisposti al prestatore/costruttore devono sempre essere assoggettati ad I.V.A. a cagione dell'evidente carenza della “navigazione in alto mare”;
- ⇒ per quanto riguarda i natanti da diporto, non essendo prevista la possibilità di presentare la dichiarazione di nuova costruzione, i corrispettivi pagati al prestatore/costruttore (a titolo di acconto o di saldo) sono sempre soggetti ad I.V.A. salvo eventuale storno nel caso in cui, una volta terminato, il natante venga iscritto nel R.I.D. con annotazione dell'uso commerciale e sempre che lo stesso sia idoneo alla navigazione alto mare.

¹⁰⁶ *“Occorre tuttavia tenere presente che, per quanto riguarda le navi da diporto, tra i registri tenuti dalle Capitanerie di porto vi è anche il registro delle navi in costruzione. Ove pertanto nel detto registro sia anche indicato l'uso commerciale al quale è destinata la nave, il regime di non imponibilità può essere immediatamente applicato anche per quanto concerne eventuali acconti. Inoltre per le unità da diporto di nuova immissione deve essere fornito al venditore un certificato della Camera di Commercio da cui risulti che oggetto dell'attività propria della ditta individuale o della società acquirente consiste in un'attività di carattere commerciale nel settore nautico”* (NAUTICA & FISCO, IV Edizione, Agenzia delle Entrate e UCINA, p. 13).

5.4 Il regime fiscale dell'acquisto e della cessione di unità da diporto: la distinzione fra navi ad uso commerciale e ad uso privato e le conseguenze in materia di imponibilità I.V.A..

L'individuazione del momento impositivo della cessione di beni (art. 6 del d.P.R. 633/1972).

A differenza delle prestazioni di servizi, le cessioni di beni – definite come gli atti a titolo oneroso che comportano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere (cfr. art. 2 del d.P.R. 633/1972) – si considerano ordinariamente effettuate (art. 6 c. 1 del d.P.R. 633/1972):

“nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili. Tuttavia le cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente ...omissis... si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e comunque, se riguardano beni mobili, dopo un anno dalla consegna o spedizione”;

inoltre (art. 6 c. 4 del d.P.R. cit.):

“se, anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi 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”.

Dunque, il “momento impositivo” per quanto riguarda la cessione delle unità da diporto, delle dotazioni di bordo e delle provviste di bordo¹⁰⁷, è stabilito:

⇒ per quanto concerne i beni immobili, a cui devono essere equiparati i beni mobili iscritti nei pubblici registri italiani (quali le navi e le imbarcazioni da diporto, essendo queste soggette ad iscrizione obbligatoria nel R.N.D. e nel R.I.D.), nel momento della stipulazione del contratto di vendita produttivo di effetti reali fra le parti¹⁰⁸, a nulla rilevando il successivo momento della trascrizione dell'atto, in considerazione del fatto che questa ha valore meramente dichiarato;

¹⁰⁷ La nozione di “dotazioni di bordo” delle navi e degli è data, agli effetti doganali, dall'art. 267 del T.U.L.D. che vi comprende “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 a servizio od ornamento del mezzo di trasporto”.

Si ritiene che tale definizione trascenda il solo ambito doganale e sia pertanto applicabile anche alla disciplina I.V.A..

¹⁰⁸ Si tratta, infatti, di contratti per i quali è prevista la forma scritta *ad substantiam*.

⇒ per quanto concerne i beni mobili, che – per quanto qui interessa – comprendono sia i natanti da diporto (la cui vendita non è soggetta a forme sacramentali e per i quali vale addirittura la regola del “possesso vale titolo”) sia le unità da diporto non iscritte nei registri nazionali (in quanto, ad esempio, iscritte in registri tenuti in Stati esteri e presenti all'interno delle acque territoriali italiane in ammissione temporanea o in quanto importate ma non iscritti nel R.N.D. o nel R.I.D. o nel Registro Internazionale) sia tutte le dotazioni e provviste di bordo anche se destinate a navi ed imbarcazioni da diporto, nel momento della consegna o della spedizione.

Qualora gli effetti traslativi o costituivi del contratto si producono posteriormente, il momento impositivo coincide con quello si verificano tali effetti e, comunque, dopo il decorso di un anno dalla data di consegna o di spedizione;

⇒ in tutti i casi in cui l'importo dovuto sia fatturato o pagato anticipatamente, nel momento in cui viene emessa la fattura o viene pagato il corrispettivo dovuto.

La territorialità delle cessioni dei mezzi di trasporto (art. 7-bis del d.P.R. 633/1972).

Per quanto concerne la “territorialità” dell'operazione, la disciplina è contenuta nell'art. 7-bis del d.P.R. 633/1972 in forza del quale:

“le cessioni di beni ...omissis... si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni immobili ovvero beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio dello Stato stesso o beni mobili spediti da altro Stato membro installati, montati o assiemati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto”.

Il collegamento con il territorio italiano è funzionale, in caso di beni mobili “nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione”, alla mera “esistenza” della *res* nel territorio dello Stato: come si nota, in caso di cessioni di beni il legislatore non fa alcuna distinzione fra contratti *business to consumer* e *business to business* prevedendo, invece, una disciplina unica focalizzata su un presupposto impositivo di facile individuazione.

Più di un dubbio suscita – per quanto riguarda lo specifico settore in esame – la rilevanza territoriale delle cessioni aventi ad oggetto beni “comunitari” (che, per le unità da diporto, possono essere quelle iscritte nei registri tenuti da altri Paesi membri della U.E. o, qualora non ne sia obbligatoria l'iscrizione, in proprietà di soggetto residenti o domiciliati in altri Paesi membri della U.E. ma comunque all'interno della c.d. “linea doganale”) e di beni “in ammissione temporanea” e ciò per due motivi:

- ⇒ per quanto concerne i “beni comunitari”, la disposizione deve essere interpretata alla luce di quanto previsto dal decreto legge 30 agosto 1993, n. 331 convertito in legge 29 ottobre 1993, n. 427 relativo alla armonizzazione della disciplina I.V.A. connessa agli scambi intracomunitari.

Come noto, ai sensi dell'art. 38 c. 1 del D.L. 331/1993 l'I.V.A. (cfr. art. 38 c. 2 del D.L. cit):

“si applica sugli acquisti intracomunitari di beni effettuati nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese, arti e professioni o comunque da enti, associazioni o altre organizzazioni di cui all'art. 4 c. 4 del d.P.R. 633/1972, soggetti passivi d'imposta nel territorio dello Stato” e sono in particolare definiti “acquisti intracomunitari le acquisizioni, derivanti da atti a titolo oneroso, della proprietà di beni o di altro diritto reale di godimento sugli stessi, spediti o trasportati nel territorio dello Stato da altro Stato membro dal cedente, nella qualità di soggetto passivo d'imposta, ovvero dall'acquirente da terzi per loro conto”.

Inoltre, per quanto concerne lo specifico settore dei mezzi di trasporto, costituiscono acquisti intracomunitari anche(cfr. art. 38 c. 3 del D.L. cit.):

*“gli acquisti a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi¹⁰⁹ trasportati o spediti da altro Stato membro, **anche se il cedente non è soggetto passivo d'imposta ed anche se non effettuati nell'esercizio di imprese, arti e professioni**”.*

Ciò vale solo per i mezzi di trasporto, ma non per i loro accessori (a meno che non vengano ceduti in uno con questi) di tal che, ad esempio, la cessione di un motore marino non rientra nell'ambito di applicazione della disposizione appena esaminata.

Pertanto, ricapitolando, sono da considerare acquisti intracomunitari:

- a) quelli a titolo oneroso di beni di ogni genere (esclusi i mezzi di trasporto “nuovi”) in cui entrambe le parti siano soggetti passivi I.V.A. e che prevedono il trasferimento del bene fra due Paesi membri della U.E., non essendo invece richiesto l'ulteriore requisito che tali Paesi coincidano con quelli in cui sono residenti o stabiliti il cedente ed il cessionario;

¹⁰⁹ Definiti come le imbarcazioni di lunghezza superiore a 7,5 metri destinati al trasporto di persone o di cose, esclusi le imbarcazioni destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare ... I mezzi di trasporto non si considerano nuovi alla duplice condizione che abbiano navigato per oltre 100 ore e la cessione sia effettuata decorso il termine di 3 mesi dalla data del provvedimento di prima immatricolazione o di iscrizione in pubblici registri o di altri provvedimenti equipollenti (cfr. art. 38 c. 4 del D.L. 331/1993).

- b) gli acquisti a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi - diversi dalle imbarcazioni (termine da interpretazione quali “unità navali”) destinate all’esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio ed assistenza in mare, per le quali vale la disciplina di cui al precedente punto a) - e ciò anche se il cedente non è soggetto passivo d’imposta nel proprio Paese o se non sono effettuati nell’esercizio di imprese arti o professioni (ossia se l’acquirente non è soggetto passivo I.V.A. in Italia).
- ⇒ per quanto concerne i beni in temporanea importazione, questi devono comunque essere immessi in libera pratica all’interno del territorio doganale unionale e, ai sensi di quanto previsto dall’art. 67 del d.P.R. 633/1972, il presupposto territoriale e l’I.V.A. vengono “scontati” in un unico momento, coincidente con l’effettiva introduzione nel territorio dello Stato o, comunque, con la destinazione del bene al consumo interno (e ciò anche qualora l’acquisto sia effettuato al di fuori dell’esercizio di attività di impresa o libero-professionale).

Esaminato l’aspetto della “territorialità” e dunque dell’eventuale rilevanza a fini I.V.A. nel nostro territorio dell’operazione di cessione delle unità da diporto, occorre sondare il suo trattamento a fini impositivi specie alla luce del fatto che, come noto, l’I.V.A. è alternativa all’applicazione dell’imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 26 aprile 1986, n. 131.

La non imponibilità delle acquisti e cessioni nazionali e delle importazioni ed esportazioni di unità da diporto.

In particolare, la CESSIONE dell’unità da diporto effettuata nell’esercizio di un’attività di impresa e senza spedizione del mezzo nautico nel territorio di un altro Paese membro della U.E. è da considerare:

- ⇒ non imponibile I.V.A. ex art. 8-bis lett. a) del d.P.R. 633/1972 se ha ad oggetto navi adibite alla navigazione in alto mare e destinate ad attività commerciali ossia, come abbiamo già visto, le navi e le imbarcazioni da diporto iscritte nei R.N.D./R.I.D. tenute dagli uffici a ciò preposti purché con specifica annotazione del loro uso commerciale o nel R.I. ed condizione che il soggetto acquirente sia una persona fisica o una società soggetto passivo che svolge attività commerciale nel settore della nautica da diporto¹¹⁰;

¹¹⁰ “L’esclusione dall’imponibilità IVA, prevista dall’art. 8-bis, comma primo, lett. a), d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 per “le cessioni di navi adibite alla navigazione in alto mare e destinate all’esercizio di attività commerciali o della pesca” è applicabile esclusivamente alle imbarcazioni utilizzate a fini commerciali, che, per loro natura, devono essere destinate permanentemente e non solo occasionalmente a tali finalità” (Corte Cass., Sez. III, 15/02/2012 n. 14863).

⇒ imponibile secondo le regole ordinarie qualora oggetto di cessione sia:

- a) una nave o una imbarcazione da diporto idonea sì alla navigazione in alto mare ma iscritta ai R.N.D./R.I.D. senza specifica annotazione dell'uso commerciale;
- b) una nave o una imbarcazione da diporto iscritta ai R.N.D./R.I.D. ma senza annotazione dell'uso commerciale;
- c) un natante da diporto destinato alla navigazione marittima;
- d) un qualunque tipo di unità da diporto destinata alla navigazione lacuale o fluviale;

ed il cedente non è un soggetto che, ai sensi dell'art. 19-bis1 c. 1 lett. a) del d.P.R. 633/1972¹¹¹ non ha potuto portare in detrazione l'I.V.A. pagata al momento dell'acquisto o della detrazione e ciò in quanto, ricorrendo tale ipotesi, la successiva rivendita del bene inciso costituisce è esente ex art. 10 lett. 27-quinquies del d.P.R. cit.¹¹²;

⇒ non imponibile I.V.A. ex art. 8 del d.P.R. 633/1972¹¹³ se ha ad oggetto unità da diporto (di qualunque genere, ivi compresi i natanti) destinate all'**ESPORTAZIONE DEFINITIVA** verso Stati extra-U.E. o comunque verso parti del territorio comunitario esterni alla "linea doganale", e ciò indipendentemente dalla loro destinazione alla navigazione marittima, fluviale o lacuale, dal fatto che l'acquirente sia un soggetto esercente o meno attività commerciale nel settore del diporto nonché dell'eventuale annotazione dell'uso commerciale del mezzo

Per quanto concerne lo specifico aspetto dell'esportazione, si rammenta che, ai sensi dell'art. 36 del T.U.L.D., nel testo modificato ad opera del D.L. 1/2012:

¹¹¹ *"In deroga alle disposizioni di cui all'articolo 19: a) l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di aeromobili e dei relativi componenti è ammessa in detrazione se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o sono destinati ad essere esclusivamente utilizzati quali beni strumentali nell'attività propria dell'impresa ed è in ogni caso esclusa per gli esercenti arti e professioni".*

¹¹² *"La cessione di un'unità da diporto operata da un soggetto passivo Iva nell'esercizio della propria attività comporta l'applicazione dell'imposta con aliquota ordinaria del 20 per cento. Quando il venditore è un soggetto passivo che rientra nei casi di cui all'art. 19-bis1 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 egli compirà un'operazione esente ex art. 10, n. 27-quinquies), del D.P.R. n. 633/1972 e risulterà indetraibile ex art. 19-bis, comma 2, l'imposta assolta inerente ai beni ed ai servizi utilizzati esclusivamente per effettuare le cessioni in oggetto. La cessione sosterà l'imposta di registro in misura proporzionale sulla base di quanto stabilito dall'art. 5 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131"* (LUIGI SCAPPINI, "Fiscalità indiretta nella compravendita di mezzi per la navigazione da diporto", *Il Fisco*, 2007, 24, pag. 3561).

¹¹³ Per il regime fiscale delle esportazioni di provviste di bordo e di dotazioni di bordo, queste ultime se non già installate a bordo dell'unità navale, si veda il paragrafo successivo.

*“4. Le navi, ad esclusione di quelle da diporto, e gli aeromobili costruiti all'estero o provenienti da bandiera estera si intendono destinati al consumo nel territorio doganale quando vengono iscritti nelle matricole o nei registri di cui rispettivamente agli articoli 146 e 750 del codice della navigazione; le navi, **ad esclusione di quelle da diporto**, e gli aeromobili nazionali e nazionalizzati, iscritti nelle matricole o nei registri predetti, si intendono destinati al consumo fuori del territorio doganale quando vengono cancellati dalle matricole o dai registri stessi per uno dei motivi indicati nel primo comma, lettere c) e d), rispettivamente degli articoli 163 e 760 del codice medesimo; **le navi da diporto si intendono destinate al consumo dentro o fuori dal territorio doganale su semplice rilascio di una dichiarazione rispettivamente di importazione definitiva o di esportazione definitiva da parte dell'armatore**”.*

Il legislatore ha quindi introdotto una netta distinzione fra le “navi ad esclusione di quelle da diporto” e le “navi da diporto” prevedendo solo per le prime l'automatica destinazione al consumo fuori del territorio doganale (e dunque l'esportazione) a fronte della cancellazione dalle matricole o dai registri nazionali previsti dal Cod. nav. mentre, per le seconde, la destinazione al consumo in uno Stato terzo è subordinata solo all'assolvimento della pratica di esportazione definitiva (ossia alla presentazione della relativa dichiarazione doganale) senza con ciò richiedere l'effettiva cancellazione del mezzo dai R.N.D./R.I.D. tenuti dai competenti uffici.

Sul punto, l'Agenzia delle Dogane si è espressa con nota prot. n. 22756RU del 24/02/2012 chiarendo che:

*“In sostanza, l'immissione in consumo nel territorio comunitario di una nave da diporto proveniente da un territorio extracomunitario è legata al completamento delle previste procedure doganali di importazione, non risultando più richiesta, per quanto attiene agli stretti profili doganali, l'iscrizione nei registri navali e la conseguente assunzione della bandiera italiana. **Analoga semplificazione delle formalità doganali viene prevista dal medesimo art.60 relativamente all'applicazione del regime doganale dell'esportazione alle navi da diporto.** Viene esclusa, al fine della destinazione al consumo fuori del territorio doganale, l'operatività della prescritta cancellazione dai registri d'iscrizione delle navi, nazionali e nazionalizzate, per perdita dei requisiti di nazionalità o perché iscritte in un registro straniero. **Conseguentemente, per poter esportare navi da diporto sarà sufficiente presentare all'Ufficio doganale una dichiarazione di esportazione secondo le ordinarie procedure in essere.**”*

L'Agenzia delle Dogane è poi ritornata sul punto con la più recente circolare n. 14/D (prot. n. 52100RU) del 12/05/2016 con cui ha chiarito alcuni aspetti in ordine alla prova dell'effettiva esportazione dal territorio dello Stato dei mezzi in questione. Infatti, dopo avere premesso che le semplificazioni introdotte dal D.L. 1/2012 relativamente alle procedure di esportazione delle navi da diporto, attraverso *“l'eliminazione dell'adempimento della cancellazione delle stesse dai registri navali nazionali”* non hanno alcuna ripercussione sulla perdurante necessità di espletare le prescritte formalità doganali richieste per l'esportazione e l'effettiva uscita dal territorio della U.E., ha ribadito che *“la dichiarazione resa dall'armatore non è da intendersi in alcun modo sostitutiva delle formalità doganali richieste dalle disposizioni regolamentari unionali”* che consistono:

- nella dichiarazione doganale di esportazione presentata dall'esportatore o da un suo rappresentante presso l'ufficio doganale competente in ragione del luogo in cui l'esportatore è stabilito;
- nell'effettiva uscita della nave dal territorio della U.E..

Sul punto, sono state indicate le modalità attraverso le quali l'ufficio doganale può accertare l'effettiva uscita dal territorio *“entro 90 giorni dalla data di presentazione della dichiarazione doganale di esportazione”*. Oltre alle quelle *“classiche”*, ossia l'acquisizione della prova diretta dell'uscita (ad es. lettera di vettura CMR per un trasporto operato via camion o polizza di carico per un trasporto operato via mare) può essere presentata:

- una dichiarazione resa dall'armatore o dal comandante di aver raggiunto le acque internazionali e quindi di aver oltrepassato il limite delle 12 miglia che delimita il territorio doganale della UE, accompagnata dalla rilevazione satellitare della posizione della nave in acque internazionali, fornita attraverso il sistema A.I.S (Automatic Identification System) monitorato dalla Capitaneria di porto, per le navi da diporto che ne sono provviste;
- in alternativa, la documentazione comprovante l'arrivo della nave in un porto terzo.

Per quanto riguarda l'**ACQUISTO** dell'unità effettuato nell'esercizio di un'attività di impresa e senza spedizione del mezzo dal territorio di un altro Paese membro della U.E., valgono – seppure osservate dal *“lato opposto”* – le medesime regole già sopra esaminate e sulle quali, pertanto, non pare opportuno tornare.

Una particolarità è però costituita dal caso della **IMPORTAZIONE DALL'ESTERO** poiché, come noto, ai sensi dell'art. 1 del d.P.R. 633/1972 *“l'I.V.A. si applica ... sulle importazioni da chiunque effettuate”* e, ai sensi del successivo art. 70 c. 1 *“l'imposta relativa*

alle importazioni è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione”: all’atto dell’importazione, il presupposto impositivo è dato, in linea generale, dall’immissione in consumo all’interno del territorio dello Stato (“...omissis... *si intendono destinate al consumo entro il territorio doganale le merci estere dichiarate per l'importazione definitiva ...omissis...*”).

E’ importante notare che, ai sensi di quanto previsto dall’art. 67 del d.P.R. 633/1972 sono considerate importazioni le operazioni aventi ad oggetto merci:

- ⇒ provenienti da Paesi o territori non compresi nel territorio doganale della U.E.;
- ⇒ provenienti da territori esterni alla “linea I.V.A.” a norma dell’art. 7 del d.P.R. cit.¹¹⁴.

Ho detto “in linea generale” in quanto, dopo le modifiche apportate al T.U.L.D. ad opera del D.L. 1/2012, l’effettiva immissione in consumo non è più condizione *sine qua non* per la presentazione della dichiarazione di importazione. Ai sensi dell’art. 36 c. 4 del T.U.L.D., infatti:

*“le navi, ad esclusione di quelle da diporto, ...omissis... costruiti all'estero o provenienti da bandiera estera si intendono destinati al consumo nel territorio doganale quando vengono iscritti nelle matricole o nei registri di cui rispettivamente agli articoli 146 e 750 del codice della navigazione ...omissis....
Le navi da diporto si intendono destinate al consumo dentro ...omissis.... dal territorio doganale su semplice rilascio di una dichiarazione rispettivamente di importazione definitiva ...omissis.... definitiva da parte dell'armatore”.*

Come già visto, il legislatore – anche per l’importazione – distingue in modo netto fra “navi ad esclusione di quelle da diporto” e le “navi da diporto” prevedendo solo per le prime l’automatica destinazione al consumo nel territorio doganale (e dunque l’importazione) a fronte della iscrizione nelle matricole o dai registri nazionali previsti dal Codice della navigazione mentre, per le seconde, la destinazione al consumo nel territorio italiano è subordinata solo all’assolvimento della pratica di importazione definitiva senza con ciò richiedere l’effettiva iscrizione del mezzo nei R.N.D. o nei R.I.D. tenuti dai competenti uffici né tantomeno nel Registro Internazionale¹¹⁵.

La già richiamata nota prot. n. 22756RU del 24/02/2012 dell’Agenzia delle Dogane chiarisce che:

¹¹⁴ In questi casi, l’I.V.A. viene riscossa in sede di bolletta doganale esponendo, nel campo del regime, i codice 4900.

¹¹⁵ Fra l’altro, la Capitaneria di porto o gli altri uffici preposti alla tenuta rispettivamente dei R.N.D. o dei R.I.D. non potrebbero consentire l’immatricolazione di unità da diporto provenienti dai Stati extra U.E. in assenza della prescritta dichiarazione doganale di importazione.

“In sostanza, l'immissione in consumo nel territorio comunitario di una nave da diporto proveniente da un territorio extracomunitario è legata al completamento delle previste procedure doganali di importazione, non risultando più richiesta, per quanto attiene agli stretti profili doganali, l'iscrizione nei registri navali e la conseguente assunzione della bandiera italiana”¹¹⁶

Ne discende che il momento in cui nasce l'obbligazione doganale connessa all'importazione in Italia di una unità da diporto coincide con il più antecedente fra la presentazione della dichiarazione di importazione, a cui può fare seguito l'iscrizione dei registri pubblici del diporto, e l'effettiva immissione in consumo al di fuori del regime della ammissione temporanea o in violazione delle previsioni di tale regime.

Ai fini classificatori, le navi e le imbarcazioni possono essere ricondotte alla Sezione XVII “Materiali di trasporto” - voce doganale 8903 “NAVIGAZIONE MARITTIMA O FLUVIALE – PANFILI ED ALTRE NAVI ED IMBARCAZIONI DA DIPORTO O DA SPORT; IMBARCAZIONI A REMI E CANOE” della tariffa, a sua volta sottodistinta in diverse voci TARIC come meglio descritto nella tabella di seguito riportata per le quali la misura del dazio *ad valorem* paesi terzi varia dallo 0,00% ad un massimo del 2,70%.

¹¹⁶ “L'obbligazione doganale relativa all'importazione di navi, ad esclusione di quelle da diporto, si verifica con la destinazione al consumo delle stesse nel territorio doganale, ciò che si considera avvenire con l'iscrizione nelle matricole o nei registri marittimi. Analogamente le navi, ad esclusione di quelle da diporto, si intendono destinate al consumo fuori del territorio doganale quando vengono cancellate dalle matricole e dai detti registri. Le navi da diporto si intendono invece destinate al consumo dentro o fuori dal territorio doganale su semplice rilascio di una dichiarazione rispettivamente di importazione definitiva da parte dell'armatore. Ciò significa che per le navi da diporto, termine da intendersi presumibilmente nel senso di unità da diporto, la destinazione al consumo e quindi l'importazione non si verifica con l'iscrizione nei registri marittimi, bensì soltanto a seguito di una dichiarazione di importazione definitiva da parte dell'armatore. Viceversa per gli yacht commerciali che vengono iscritti nel Registro Internazionale l'importazione si verifica all'atto di tale iscrizione” (NAUTICA & FISCO, IV Edizione, Agenzia delle Entrate e UCINA, p. 38).

Voce doganale	Descrizione	Aliquota daziaria vigente anno 2016
8903	PANFILI ED ALTRE NAVI ED IMBARCAZIONI DA DIPORTO O DA SPORT; IMBARCAZIONI A REMI E CANOE	
8903.10	- IMBARCAZIONI PNEUMATICHE	
8930.1010.00	- - DI PESO UNITARIO INFERIORE O UGUALE A 100 KG.	2,70%
8903.1090.00	- - ALTRE	1,70%
	- ALTRI	
8903.91	- - IMBARCAZIONI A VELA, ANCHE SENZA MOTORE AUSILIARIO	
8903.9110.00	- - - PER LA NAVIGAZIONE MARITTIMA	0,00%
8903.9190.00	- - - ALTRE	1,70%
8903.92	- - IMBARCAZIONI A MOTORE, DIVERSE DAI FUORIBORDO	
8903.9210.00	- - - PER LA NAVIGAZIONE MARITTIMA	0,00%
	- - - ALTRI	
8903.9291.00	- - - - DI LUNGHEZZA INFERIORE O UGUALE A 7,5 MT.	1,70%
8903.9299.00	- - - - DI LUNGHEZZA SUPERIORE A 7,5 MT.	1,70%
8903.99	- - ALTRE	
8903.9910.00	- - - DI PESO UNITARIO INFERIORE A UGUALE A 100 KG.	2,70%
	- - - ALTRE	
8903.9991.00	- - - - DI LUNGHEZZA INFERIORE O UGUALE A 7,5 MT.	1,70%
8903.9999.00	- - - - DI LUNGHEZZA SUPERIORE A 7,5 MT.	1,70%

Quanto sopra vale a fini daziari, per i quali la destinazione della nave o dell'imbarcazione da diporto ad un uso commerciale non è rilevante; piuttosto, come si nota dalla stessa descrizione delle singole voci TARIC, una notevole distinzione è conseguenza della destinazione alla navigazione marittima (voci di classifica 8309.9110.00 e 8903.9210.00) o ad altro genere di navigazione (voci di classifica 8903.9190.00, 8903.9291.00 e 8903.9299.00) ma solo in caso di imbarcazioni a vela o di imbarcazioni a motore diverse dai fuoribordo.

Per quanto concerne l'I.V.A. che, come detto, deve essere assolta – se dovuta – in occasione di ogni singola operazione doganale, essa trova applicazione secondo le medesime regole già sopra esaminate e che qui di seguito vengono brevemente riassunte:

	Descrizione	Regime I.V.A.
A	Importazione di unità da diporto di qualunque genere (navi, imbarcazioni e natanti) destinati alla navigazione lacuale e fluviale	Operazione imponibile
B	Importazione di unità da diporto (navi ed imbarcazioni) adibite alla navigazione marittima in alto mare ma non destinate ad attività commerciale	Operazione imponibile
C	Importazione di unità da diporto (navi ed imbarcazioni) adibite alla navigazione marittima in alto mare, destinate ad attività commerciale ma importate da soggetti privati o da soggetti che non svolgono attività commerciale nel settore del diporto	Operazione imponibile
D	Importazione di unità da diporto (navi ed imbarcazioni) adibite alla navigazione marittima in alto mare, destinate ad attività commerciale ed importate da soggetti che svolgono attività commerciale nel settore del diporto	Operazione non imponibile ex art. 8-bis lett. a) d.P.R. 633/1972
E	Importazione di imbarcazioni da diporto non destinate alla navigazione in alto mare o di natanti da diporto	Operazione imponibile

Pertanto, l'importazione dell'unità da diporto, così come la cessione nazionale, è considerata non imponibile I.V.A. ex art. 8-bis lett. a) del d.P.R. 633/1972 se ricorrono contemporaneamente le seguenti condizioni:

⇒ deve trattarsi di una unità destinata alla navigazione in alto mare ed adibita ad attività commerciale.

Ora, se per quanto riguarda la navigazione in alto mare *nulla quaestio*, visto che si tratta di accertare una caratteristica intrinseca del mezzo nautico facilmente verificabile attraverso l'esame della documentazione tecnica asservita allo stesso¹¹⁷, il problema si

¹¹⁷ “La Corte condivide, innanzitutto, l'interpretazione dell'art. 8-bis, comma primo, lett. a), prima ipotesi, data dalla Commissione Centra le. L'espressione <destinate all'esercizio di attività commerciali> si riferisce, evidentemente, a caratteristiche strutturali della nave e non a scelte soggettive del committente o dell'acquirente, e non può identificarsi con l'impiego al trasporto di persone. Come ha esattamente osservato la Commissione Centrale, il trasporto di passeggeri può avvenire anche per scopi diversi dall'esercizio di un'impresa commerciale. Pertanto, l'accertamento negativo della destinazione ad attività commerciale, fondato, secondo i giudici di merito, su caratteristiche strutturali della nave, non si risolve - come affermato dalla ricorrente - in una sorta di previsione della futura utilizzazione del bene da parte del destinatario finale. Sulla base di tale nozione deve, altresì, ritenersi correttamente esclusa ogni rilevanza - anche sul piano meramente fattuale - delle certificazioni dell'ente britannico e del R.i.na., della sentenza penale di proscioglimento e della esclusione di responsabilità in sede di giudizio dinanzi alla Corte dei Conti per la concessione di contributi previsti a favore dell'industria cantieristica. Contrariamente a quanto affermato dalla difesa della ricorrente, la decisione impugnata non si

pone in relazione al requisito della “adibizione ad attività commerciale” come descritta nell’art. 2 del C.N.D..

In primo luogo, tale adibizione può non essere già *in fieri*, ma futura e sperata, cosa che – di per sé – è anche normale trattandosi di beni in importazione e come tali astrattamente non ancora adibiti ad effettivo uso nel territorio doganale comunitario.

Così essendo la questione, le soluzioni al problema possono essere diverse.

Secondo alcuni, si potrebbe procedere all’importazione in regime di non imponibilità I.V.A. ex art. 8-bis lett. a) del d.P.R. cit. a fronte della sola presentazione di una dichiarazione impegnativa, da allegare alla bolletta doganale, con cui il soggetto che richiede il vincolo al regime dichiara che procederà, non appena terminate le formalità doganali, all’iscrizione del mezzo nautico ai R.N.D./R.I.D. con apposita annotazione dell’uso commerciale ovvero direttamente al R.I..

Tale soluzione appare, invero, non praticabile per due ordini di motivi:

- in primo luogo, è quantomeno arrischiato per l’Erario rilasciare alla libera disponibilità dell’importatore il mezzo di trasporto in questione specie in considerazione del fatto che, prima della sua effettiva immatricolazione presso i R.N.D./R.I.D., esso è comunque un bene mobile non registrato con tutte le ovvie conseguenze in fatto di precarietà della posizione creditoria;
- in secondo luogo, per principio generale, l’imposizione fiscale di confine è “calibrata” sulla situazione in essere al momento dell’espletamento della formalità doganale (o, se questa viene omessa, al momento in cui si è comunque verificato il presupposto di imposizione) e, pertanto, non essendo in tale momento l’unità da diporto iscritta nei pubblici registri con annotazione dell’uso commerciale, va da sé che il titolo di non imponibilità ex art. 8-bis lett. a) del d.P.R. 633/1972 non è applicabile.

fonda sull'accertamento di una (futura) utilizzazione della nave, diversa da quella risultante dalle dette certificazioni.

In relazione alla certificazione del R.i.n.a, per la quale la ricorrente afferma sussistere l'efficacia probatoria privilegiata di cui all'art. 168 cod. nav., si deve rilevare che da tale certificazione - come dalla stessa ricorrente riconosciuto - emerge soltanto che la nave era destinata al trasporto marittimo di passeggeri, mentre, come si è detto, la qualità richiesta dalla norma di esenzione è del tutto autonoma rispetto a quelle stabilite dalla disciplina normativa di classificazione delle navi. Dalla certificazione non consegue, pertanto, alcun vincolo per l'amministrazione finanziaria e per il giudice tributario in relazione all'esenzione di cui si discute” (Corte Cass., Sez. V, 25/05/2001 n. 7142).

Secondo altri, si potrebbe procedere all'importazione nelle forme della dichiarazione incompleta (cfr. artt. 166 e ss. del C.D.U.) e ciò in considerazione del fatto che, al momento della formalità, non è disponibile la copia della licenza di navigazione annotata con l'uso commerciale né, tantomeno, è possibile produrre un estratto dell'immatricolazione (che potrebbero rientrare nel novero dei "documenti di accompagnamento ... necessari per i controlli doganali di cui all'art. 163 § 2 del C.D.U.).

Tale procedura ha un doppio vantaggio in quanto:

- da un lato, consente l'immatricolazione del mezzo nelle more della conclusione della procedura di importazione posto che l'unità da diporto (reciuti: la bolletta doganale) viene comunque "svincolata", anche se previa prestazione di idonea garanzia, ed è dunque possibile procedere alle formalità necessarie presso gli uffici della Capitaneria di porto o presso gli altri uffici chiamati a gestire i R.I.D.;
- dall'altro, garantisce sufficientemente l'Eraio nazionale posto che l'Ufficio doganale procedente consente lo svincolo solo previa prestazione di idonea garanzia a tutela dell'importo dell'I.V.A. ancora dovuta, procedendo alla sua restituzione solo a seguito della consegna di prova dell'effettiva immatricolazione con annotazione dell'uso commerciale nei R.N.D./R.I.D..

Secondo altri, invece, il ricorso alla procedura della dichiarazione incompleta non sarebbe possibile in quanto il documento "mancante" non attiene ad alcuni dei quattro elementi dell'accertamento doganale (quantità, qualità, origine e valore) e, di conseguenza, l'unica via possibile sarebbe l'importazione dell'unità da diporto con pagamento dell'I.V.A. nella misura ordinaria e successiva richiesta – una volta ottenuta l'immatricolazione – di revisione a posteriori della bolletta di importazione ovvero presentazione di apposita istanza all'Agenzia delle Entrate territorialmente competente per il rimborso dell'imposta.

Personalmente, l'Autore ritiene che la via della "dichiarazione incompleta" sia una soluzione praticabile e ciò anche alla luce del fatto che, per quanto riguarda la unità da diporto, l'iscrizione nei registri pubblici italiani (o di altro Stato comunitario, visto che è comunque possibile effettuare l'ammissione in libera pratica con regime 4200) non determina ex sé l'immissione in consumo essendo tale momento anticipato alla presentazione della bolletta di importazione¹¹⁸.

¹¹⁸ Dalla relazione di accompagnamento al D.L. n. 1/2012 si evince che *"la modifica, apportata al comma 4, dell'articolo 36 del Testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale, consente alle navi da diporto non battenti bandiera nazionale o comunitaria di permanere stabilmente in ambito nazionale senza dover necessariamente procedere alla dismissione di bandiera ed alla conseguente iscrizione nei registri nazionali"*.

Nel medesimo senso sono anche la nota prot. n. 22756RU del 24/02/2012 (*"l'immissione in consumo nel territorio comunitario di una nave da diporto proveniente da un territorio*

- ⇒ l'importatore deve essere un soggetto che svolge la propria attività commerciale nell'ambito del diporto.

Tale circostanza è facilmente dimostrabile dalla semplice consultazione del Registro Imprese tenuto dalle C.C.I.A.A. o, nel caso in cui l'importazione venga effettuata in Italia da parte di un soggetto economico stabilito in un altro Paese comunitario, mediante presentazione di un estratto camerale in autentica rilasciato dal competente ufficio nazionale.

La movimentazione intracomunitaria di unità da diporto e l'assoggettamento ad I.V.A. in Italia.

Quanto sopra, vale per gli acquisti e le cessioni effettuate all'interno del territorio nazionale o relative ad importazioni o esportazioni vere e proprie. Viceversa, se si tratta di movimentazione intracomunitaria di merci:

- ⇒ l'**ACQUISTO INTRACOMUNITARIO** di un natante nuovo è imponibile o non imponibile I.V.A. alle stesse condizioni di applicazione dell'art. 8-bis lett. a) del d.P.R. 633/1972 sopra visto (cfr. art. 42 del D.L. 331/1993) ma, rispetto alle normali regole inerenti l'acquisto intracomunitario (che prevedono l'imposizione del Paese di destinazione nel solo di caso di contratti a titolo oneroso conclusi nell'ambito dell'attività di impresa o libero professionale), lo specifico settore è governato da una disciplina *ad hoc* applicabile solo ai “mezzi di trasporto nuovi” che, ai sensi di quanto previsto dall'art. 39 c. 4 del D.L. 331/1993 e con specifico riferimento alla nautica, sono costituiti dalle unità di lunghezza superiore a 7,5 metri fuori tutto, escluse le imbarcazioni destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio ed assistenza in mare e quelle che abbiano già navigato per più di 100 ore o che siano state iscritte da oltre tre mesi nei pubblici registri o in altri atti equivalenti.

extracomunitario è legata al completamento delle previste procedure doganali di importazione, non risultando più richiesta, per quanto attiene agli stretti profili doganali, l'iscrizione nei registri navali e la conseguente assunzione della bandiera italiana”) e la circolare n. 10/D del 14/07/2014 dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (“Più specificamente, la predetta disposizione, apportando una modifica integrativa al comma 3 dell'art. 2 del D. Lgs. n. 171/2005, ha esteso la possibilità di utilizzo in via esclusiva per attività di noleggio nelle acque territoriali, consentita alle unità da diporto battenti bandiera di uno Stato membro, anche a quelle che battono bandiera di un Paese extraeuropeo ...omissis... la nave è oggetto di importazione definitiva seppur senza obbligo di iscrizione nei registri navali nazionali. Ciò in virtù della modifica apportata dal citato art.60, comma 1, del D.L.n.1/2012, all'art.36, comma 4, del D.P.R. n.43/1973 ai sensi della quale sostanzialmente le navi da diporto battenti bandiera di uno Stato non appartenente all'Unione Europea, definitivamente importate, sono escluse dal suddetto obbligo”).

In questi casi, infatti, la rilevanza fiscale I.V.A. dell'acquisto si ha in Italia anche se l'acquirente non è un soggetto passivo domiciliato nel nostro territorio e ciò in quanto per i mezzi di trasporto nuovi, ai sensi dell'art. 39 c. 3 lett. e) del D.L. 331/1993, si considerano acquisti intracomunitari:

“gli acquisti a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi o spediti da un altro Stato membro, anche se il cedente non è soggetto d'imposta ed anche se non effettuati nell'esercizio di imprese, arti o professioni”.

Quindi:

- se il cedente è un soggetto passivo I.V.A. nel Paese comunitario di stabilimento e l'acquirente è un soggetto passivo I.V.A. in Italia e l'operazione avviene nell'esercizio di imprese, arti o professionale, nessuna sensibile differenza si ha rispetto al “regime normale”, il primo soggetto emetterà una fattura (per lui) non imponibile che, una volta ricevuta dall'acquirente italiano, verrà da questi annotata conformemente a quanto previsto dall'art. 46 c. 1 del D.L. cit., con indicazione degli eventuali titoli di non imponibilità sopra richiamati;
- se il cedente è un soggetto passivo I.V.A. nel Paese comunitario di stabilimento e l'acquirente non è un soggetto passivo I.V.A. in Italia (ad es. un privato), il primo emetterà comunque una fattura (per lui) non imponibile mentre il secondo dovrà provvedere ad assolvere l'imposta mediante versamento con modello F24 ed indicazione del codice tributo 6099;
- se il cedente non è un soggetto passivo I.V.A. nel Paese comunitario di stabilimento e l'acquirente è un soggetto passivo I.V.A. in Italia, il primo – chiaramente – non emetterà alcuna fattura, in considerazione del fatto che non rientra nel novero dei soggetti sottoposti alla disciplina I.V.A.. Gli obblighi documentari resteranno pertanto a carico del soggetto passivo italiano il quale dovrà emettere autofattura da annotare conformemente a quanto previsto dall'art. 17 del d.P.R. 633/1972.
- se né il cedente comunitario né l'acquirente italiano sono soggetti passivi I.V.A. nei Paesi di rispettivo domicilio, l'operazione è comunque assoggettata ad I.V.A. in Italia (stante il regime speciale previsto dall'art. 39 c. 3 lett. e cit.) e quindi l'acquirente dovrà provvedere ad assolvere l'imposta mediante versamento con modello F24 con indicazione del codice tributo 6099¹¹⁹.

¹¹⁹ “Se la compravendita avviene tra un cedente soggetto di imposta ed un acquirente non soggetto d'imposta, l'IVA è assolta nello Stato membro di origine, da intendersi come quello del venditore. Come regola generale, se la compravendita di un bene avviene tra privati, l'IVA non deve essere assolta per mancanza del presupposto soggettivo. Per ciò che concerne i mezzi di trasporto, e quindi anche le unità da diporto, l'applicazione del presupposto soggettivo nel citato regime

Quanto sopra vale solo per ciò che deve essere considerato “mezzo di trasporto nuovo” ai sensi dell’art. 39 c. 4 del D.L. cit. e, dunque, allorché si tratti di unità da diporto:

- di lunghezza fuori tutto inferiore a 7,5 metri;
- ovvero destinate ad attività commerciale;
- ovvero, ancora, che hanno già all’attivo più di 100 ore di navigazione o che sono iscritte in pubblici registri o in altri atti equivalenti nel Paese di provenienza da oltre 3 mesi, salvo il caso in cui venga fatto ricorso al regime del margine.

trovano applicazione le “comuni” regole in materia di I.V.A. intracomunitaria con conseguente assoggettamento dell’I.V.A. in Italia nel solo caso in cui l’operazione avvenga nell’ambito dell’attività di impresa o professionale svolta sia dal cedente sia dal cessionario¹²⁰, ciò salvo il caso in cui l’operazione avvenga mediante utilizzo del “regime del margine”, nel qual caso sarà disciplinata dalle relative disposizioni;

*intracomunitario è regolata in parte in maniera specifica che deroga alle regole relative al presupposto soggettivo. Dispone infatti la normativa dell’IVA intracomunitaria che costituiscono <acquisti intracomunitari> gli acquisti a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi, trasportati o spediti da altro Stato membro anche se il cedente non è soggetto d’imposta ed anche se non effettuati nell’esercizio d’impresa o di arti e professioni. Per quanto concerne il settore nautico sono considerati mezzi di trasporto ai fini di cui sopra le unità da diporto nuove di lunghezza superiore a 7,5 metri, escluse le unità destinate all’esercizio di attività commerciali. Le unità da diporto suddette non si considerano più nuove allorché sia verificata la seguente duplice condizione: a) che abbiano navigato per oltre cento ore; b) che la cessione sia effettuata decorso il termine di tre mesi dalla data del provvedimento di prima immatricolazione o di iscrizione in pubblici registri o di altri provvedimenti equipollenti. In altri termini un uso limitato (fino a 100 ore di navigazione o fino a tre mesi dalla data di immatricolazione) non fa sì che l’unità da diporto debba considerarsi usata. **Pertanto il soggetto privato residente in Italia, che intenda acquistare un’unità da diporto nuova (nel senso suddetto) presso un soggetto, operatore economico o privato, residente in uno dei Paesi membri della UE, con trasferimento fisico della stessa sul territorio nazionale, realizza un acquisto intracomunitario, con obbligo di assolvimento dell’IVA italiana con l’aliquota normale del 22%. Egli dovrà quindi procedere al versamento dell’imposta mediante il modello di pagamento F 24, utilizzando il codice tributo 6099. Si ricorda che la prova dell’assolvimento dell’IVA è necessaria per poter procedere all’immatricolazione del mezzo, all’iscrizione nei pubblici registri o per ottenere l’emanazione di provvedimenti equivalenti da parte degli uffici competenti. A tali fini occorre infatti consegnare copia del versamento, unitamente a copia della fattura di acquisto (o del documento equipollente) sul quale l’Ufficio delle Entrate dovrà aver apposto il visto di conformità all’originale”** (NAUTICA & FISCO, IV Edizione, Agenzia delle Entrate e UCINA, p. 39-40)*

¹²⁰

*“Come si è detto, la normativa in materia di cessioni intracomunitarie di mezzi di trasporto si applica unicamente, per ciò che concerne la nautica, alle unità da diporto nuove di lunghezza superiore a 7,5 metri. Ne consegue che **per le unità da diporto usate** (con navigazione per oltre*

- ⇒ in caso di **CESSIONE INTRACOMUNITARIA** di un natante nuovo (sempre secondo la definizione dettata dall'art. 39 c. 4 del D.L. 331/1993), l'operazione è non imponibile in Italia ai sensi dell'art. 41 c. 2 lett. b) del D.L. cit. (*“sono assimilate alle cessioni ... le cessioni a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi ... trasportati o spediti in un altro Stato membro dai cedenti o dagli acquirenti, ovvero per loro conto, anche se non effettuate nell'esercizio di imprese, arti o professioni ed anche se l'acquirente non è soggetto passivo d'imposta”*), sempre salvo il caso di applicazione del regime del margine.

Sul punto, però, vi sono non secondari problemi in ordine alla prova dell'effettivo trasferimento del mezzo sul territorio di un altro Stato comunitario, e ciò specie se tale spostamento avviene con “mezzi propri”, ossia mediante locomozione propria dell'unità tanto è vero che l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto opportuno, con la risoluzione n. 71/E del 24/07/2014, fornire i seguenti chiarimenti di prassi:

“...omissis... l'effettiva movimentazione del bene dall'Italia ad un altro Stato membro rappresenta una tra le condizioni necessarie per l'applicazione del regime di non imponibilità di cui al citato articolo 41 ...omissis.... Stante la mancanza nell'ordinamento interno di una norma che stabilisca quali documenti siano idonei a dimostrare l'avvenuto trasferimento del bene dall'Italia ad altro Stato membro, la prassi amministrativa ha fornito alcuni chiarimenti in merito.

In primo luogo, l'amministrazione ha stabilito che può costituire prova idonea dell'uscita del bene dal territorio dello Stato <l'esibizione del documento di trasporto da cui si evince l'uscita delle merci dal territorio dello Stato per l'inoltro ad un soggetto passivo d'imposta identificato in altro Paese comunitario>.

Accanto al predetto documento, di natura non fiscale, corre l'obbligo per il cedente di conservare gli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie (Intrastat), le fatture, la documentazione bancaria dalla quale risulti traccia delle somme rimosse in relazione alle cessioni intracomunitarie, i contratti attestanti gli impegni intrapresi tra le parti che hanno dato origine alla cessione intracomunitaria. In secondo luogo, nelle

*cento ore e dopo tre mesi dalla data di immatricolazione) o di lunghezza inferiore a 7,5 metri valgono le generali norme intracomunitarie sopra esposte. Pertanto, il natante di lunghezza inferiore ai 7,5 metri e tutte le unità da diporto usate: a) se ceduti da un operatore economico UE ad un privato, sono soggette all'imposta nel Paese del cedente mentre all'acquirente non incombono gli obblighi suddetti; b) se ceduti da un operatore ad altro operatore economico, rientra nel regime intracomunitario ordinario (assolvimento dell'imposta da parte dell'acquirente) salvo che il cedente adotti il “regime del margine” di seguito descritto; c) **se ceduti da un privato non sono assoggettate ad IVA per mancanza del presupposto soggettivo**” (NAUTICA & FISCO, IV Edizione, Agenzia delle Entrate e UCINA, p. 40)*

ipotesi in cui il cedente non abbia provveduto direttamente al trasporto e non sia in grado pertanto di reperire il documento relativo, l'amministrazione ha stabilito il principio per cui la prova del trasferimento del bene <può essere fornita con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro>.

Infine, ...omissis... l'amministrazione, ...omissis... ha evidenziato che il documento di trasporto elettronico è idoneo, al pari di quello cartaceo, a provare l'effettiva uscita del bene dal territorio dello Stato. Ciò posto, nel caso di specie, l'istante riferisce che l'imbarcazione viene trasportata via mare a cura del cessionario autonomamente e pertanto non sarà possibile l'emissione di un documento di trasporto ...omissis... In particolare, la procedura di dismissione della bandiera italiana con la cancellazione dell'imbarcazione dal registro italiano delle unità da diporto non dimostra che il mezzo abbia lasciato le acque territoriali italiane per dirigersi verso lo Stato membro dell'acquirente. ...omissis...

Con riferimento alla prova della cessione intracomunitaria, dai documenti di prassi sopra richiamati emergono due principi:

- 1) quando non è possibile esibire il documento di trasporto sono ammissibili altri mezzi di prova idonei;*
- 2) la prova dell'avvenuto trasferimento del bene in altro Stato membro deriva da un insieme di documenti da cui si ricava, con sufficiente evidenza, che il bene è stato trasferito dallo Stato del cedente a quello dell'acquirente. In applicazione dei predetti principi, si esprime l'avviso che il contribuente, nel caso di specie, possa fornire la prova in argomento attraverso l'esibizione della seguente documentazione:*
 - a) fattura di vendita dell'imbarcazione;*
 - b) documentazione bancaria dalla quale risulti traccia delle somme riscosse in relazione all'operazione effettuata;*
 - c) contratti attestanti gli impegni intrapresi tra le parti che hanno dato origine alla cessione intracomunitaria;*
 - d) documentazione commerciale che attesti il passaggio di proprietà tra cedente e cessionario;*
 - e) documento da cui risulti la cancellazione da parte del cedente della imbarcazione dal registro italiano;*
 - f) documento da cui risulti la avvenuta iscrizione della imbarcazione nel registro francese;*
 - g) elenco riepilogativo delle operazioni intracomunitarie (Intrastat).*

Inoltre, data la natura del bene (imbarcazione) e la circostanza che lo stesso viene trasportato dal cessionario, in aggiunta alla documentazione sopra elencata e in sostituzione del documento di trasporto, occorre fornire anche una dichiarazione da parte del cessionario - corredata da idonea documentazione - (ad esempio il contratto di ormeggio stipulato con il porto

di destinazione), che attesti di avere condotto l'imbarcazione da un porto italiano ad un porto francese”.

**QUADRO SINOTTICO DEL COMMERCIO TRANSFRONTALIERO
DI MEZZI DI TRASPORTO NUOVI ED USATI¹²¹**

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 non imponibilità)
Operatore UE	Privato italiano	entro 7,5 m. o usato	No in Italia. SI nello Stato del cedente
Operatore UE	Privato italiano	oltre 7,5 m. nuovo	SI, in Italia con versamento F24
Privato UE	Operatore italiano	entro 7,5 m. o usato	No
Privato UE	Operatore italiano	oltre 7,5 m. nuovo	SI, in Italia con integrazione e doppia annotazione dell'autofattura (salvo non imponibilità)
Privato UE	Privato italiano	entro 7,5 m. o usato	No
Privato UE	Privato italiano	oltre 7,5 m. nuovo	SI, in Italia con versamento F 24

Acquisto e cessione di unità da diporto effettuate al di fuori della disciplina I.V.A.: l'applicazione dell'imposta di registro.

Quando, invece, la cessione avviene al di fuori dell'esercizio di un'attività di impresa, ossia allorquando il cedente non riveste la qualifica di soggetto passivo I.V.A. *tout court* (in quanto, ad esempio, è un privato o un ente senza attività commerciale) o agisce comunque al di fuori dell'esercizio della propria impresa o professione (seppure con i noti limiti previsti dall'art. 4 c. 5 del d.P.R. 633/972), il contratto è soggetto ad imposta di registro in misura progressiva secondo le aliquote previste dall'art. 7 della parte prima della tabella allegata al d.P.R. 131/1986 che qui di seguito si riportano e che sono distinte a seconda del tipo di imbarcazione e (ma non per le navi da diporto) per la loro lunghezza fuori tutto.

¹²¹ NAUTICA & FISCO, IV Edizione, Agenzia delle Entrate e UCINA, p. 42.

Tipologia di unità da diporto	Lunghezza fuori tutto	Importo dell'imposta di registro dovuta
Natanti da diporto	Fino a 6 metri di lunghezza fuori tutto	€ 71,00
	Oltre 6 metri di lunghezza fuori tutto	€ 142,00
Imbarcazioni da diporto	Fino ad 8 metri di lunghezza fuori tutto	€ 404,00
	Fino ad 12 metri di lunghezza fuori tutto	€ 607,00
	Fino ad 18 metri di lunghezza fuori tutto	€ 809,00
	Oltre 18 metri di lunghezza fuori tutto	€ 1.011,00
Navi da diporto		€ 5.055,00

5.5 Il regime fiscale delle forniture di dotazioni e provviste di bordo: la distinzione fra navi ad uso commerciale e ad uso privato e le conseguenze in materia di imponibilità I.V.A..

Provviste e dotazioni di bordo di prodotti non soggetti ad accisa.

La definizione di dotazioni di bordo e di provviste di bordo è contenuta nel T.U.L.D. e, in particolare:

- nell'art. 267 del T.U.L.D., per il quale sono dotazioni di bordo:

“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 a servizio od ornamento del mezzo di trasporto”;
- dell'art. 252 del T.U.L.D., a mente del quale rientrano nel *genus* delle provviste di bordo:

“i generi di consumo di ogni specie occorrenti a bordo per assicurare: a) il soddisfacimento delle normali esigenze di consumo delle persone componenti l'equipaggio e dei passeggeri; b) l'alimentazione degli organi di propulsione della nave o dell'aeromobile ed il funzionamento degli altri macchinari ed apparati di bordo; c) la manutenzione e la riparazione della nave; d) la conservazione, la lavorazione e la confezione a bordo delle merci trasportate”.

Abbiamo già richiamato in precedenza il contenuto dell'art. 7-bis del d.P.R. 633/1972 in forza del quale:

“le cessioni di beni ...omissis... si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni immobili ovvero beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio dello Stato stesso o beni mobili spediti da altro Stato membro installati, montati o assiemati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto”.

Sia le dotazioni che le provviste di bordo sono, *ictu oculi*, beni mobili e dunque rientrano nel campo di applicazione dell'art. 7-bis cit..

Per quanto concerne la **CESSIONE DELLE DOTAZIONI E DELLE PROVVISTE DI BORDO** (diverse dai combustibili e dai lubrificanti, e ciò in quanto, per quanto concerne questi ultimi, i titoli di esenzione dal pagamento delle accise non sono perfettamente coincidenti con i titoli di non imponibilità I.V.A. di tal che si potranno avere casi di forniture di carburanti o olii lubrificanti soggetti ad I.V.A. ma esenti accise o viceversa, anche se, nella grande maggioranza dei casi, le condizioni di imponibilità o di non imponibilità si verificano congiuntamente per entrambe le imposte), una volta risolto in senso positivo il dilemma sulla "territorialità" dell'operazione occorre, come sempre, verificare l'eventuale applicabilità del beneficio della non imponibilità I.V.A., tenendo conto che l'art. 8-bis c. 1 lett. d) del d.P.R. 633/1972 vi ricomprende:

“d) le cessioni di apparati motore e loro componenti e parti di ricambio degli stessi e delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere precedenti, le cessioni di beni destinati a loro dotazione di bordo e le forniture destinate al loro rifornimento e vettovagliamento, comprese le somministrazioni di alimenti e bevande a bordo ed escluse, per le navi adibite alla pesca costiera, le provviste di bordo”.

Il Ministero delle Finanze, con foglio prot. n. 391505 del 25/10/1982, rispondendo ad una richiesta di chiarimento proveniente da una società che intendeva conoscere il regime I.V.A. da applicare all'esportazione verso la Svezia di un apparato motore per il successivo imbarco su una nave destinata alla pesca del tonno, ha statuito l'applicazione del regime di non imponibilità

«[a] nulla influendo il fatto che il motore medesimo venga installato su di una nave che sia o meno in esercizio, in quanto il menzionato art. 8-bis, lett. d) regola autonomamente le cessioni degli apparati motori, senza comprenderle tra quelle delle dotazioni di bordo per le quali la disciplina dell'IVA è connessa alla normativa doganale che all'art. 267 del T.U. tiene conto appunto del fatto che la nave sia già in esercizio»¹²².

¹²² “In sostanza ed esemplificando, un conto è la cessione di un timone, di un oblò, del motore o di un'elica che costituiscono componenti di una nave, un altro sono le vendite di reti da pesca, suppellettili, stoviglie, biancheria, prodotti per l'alimentazione, carburante, che rappresentano l'equipaggiamento di un'imbarcazione. Per i primi l'applicazione della non imponibilità prevista dall'art. 8 deve essere supportata dalla bolletta doganale, per i secondi la non imponibilità di cui al predetto art. 8 richiede normalmente il semplice imbarco dei beni a bordo. Al riguardo, si ricorda brevemente come in base alle previsioni del TULD siano considerate in esportazione definitiva i generi costituenti provviste di bordo nazionali o nazionalizzate, imbarcate o trasbordate sulle navi in partenza dai porti dello Stato” (GIULIANI e ROSCINI-VITALI, “La

La disposizione citata sembra quindi separare dal novero delle “dotazioni di bordo” le cessioni di “*apparati motore, loro componenti e parti di ricambio degli stessi e delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere precedenti*”, il cui regime di non imponibilità è governato dalla norma richiamata laddove la consegna avviene direttamente a favore degli armatori e dei proprietari delle navi indicate nella lett. a) del medesimo art. 8-bis e, in tutti gli altri casi, il regime di non imponibilità deriva dall'applicazione dell'art. 8 del d.P.R. 633/1972 solo qualora sono soddisfatte le condizioni da esso previste¹²³.

disciplina IVA delle cessioni assimilate alle cessioni all'esportazione”, Il Sole 24 Ore - L'Informatore, n. 37 del 03/10/2005)

123

“In base a quanto finora detto è quindi possibile affermare brevemente che le «cessioni di apparati motori e loro componenti e di parti di ricambio degli stessi e delle navi» costituiscono delle esportazioni e quindi sono assoggettate alle disposizioni di cui all'art. 8 soltanto quando sono documentate dalla bolletta doganale di esportazione. In mancanza di questo documento potrebbe operare il regime della non imponibilità previsto dall'art. 8-bis, laddove, evidentemente, la cessione dei predetti beni avvenisse direttamente nei confronti degli armatori e dei proprietari di navi individuate nelle lett. a) e b) costituite essenzialmente dalle navi destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca e dalle navi destinati allo Stato o a suoi organi. Diversamente opera il regime della imponibilità IVA per cui le cessioni dei richiamati beni devono essere assoggettate a imposta. Quanto alle provviste e dotazioni di bordo, si è visto che in base agli artt. 254 e 269 del TULD, l'imbarco sulle navi determina in alcuni casi delle esportazioni ai fini doganali e in altri delle immissioni in consumo nel territorio doganale. Nella prima ipotesi dunque il regime della non imponibilità è quello previsto dall'art. 8, nel secondo caso, invece, opera quello previsto dall'art. 8-bis. Ovviamente in questa seconda ipotesi devono sussistere i requisiti soggettivi e oggettivi previsti dall'art. 8-bis, altrimenti la cessione determina delle operazioni imponibili soggette a IVA. Da tenere presente, peraltro, che queste difficoltà nell'individuare le cessioni di provviste e dotazioni di bordo che costituiscono delle esportazioni riverbera anche negli scambi intracomunitari. Questo perché secondo quanto affermato dall'Amministrazione finanziaria con la circ. n. 13/E, 23 febbraio 1994 «le cessioni di provviste e dotazioni di bordo, destinate a navi e aeromobili comunitari, per le quali continua a essere emessa bolletta doganale, non vanno riportate negli elenchi riepilogativi né agli effetti fiscali né agli effetti statistici, in quanto in tal caso non rientrano tra le operazioni assoggettate alla disciplina degli scambi intracomunitari». In base a questo orientamento, dunque, in assenza di una bolletta doganale dette operazioni realizzate a favore di navi e aeromobili battenti bandiera di uno Stato UE costituiscono sempre delle operazioni intracomunitarie. In realtà, tale affermazione deve essere rivisitata nella consapevolezza che, in alcuni casi, cessioni di dotazioni e provviste di bordo costituiscono delle esportazioni anche in assenza di una bolletta doganale, per cui anche in simili ipotesi non opera la disciplina degli scambi intracomunitari. Alle difficoltà nel comprendere se con l'imbarco delle dotazioni e delle provviste di bordo si realizzi o meno un'esportazione, da cui deriva l'applicazione dell'art. 8, si aggiunge un ulteriore problema legato alla prova da fornire agli effetti della non imponibilità IVA circa l'avvenuto rispetto della destinazione a bordo. Al riguardo, occorre ricordare che l'imbarco di provviste e dotazioni di bordo avviene, anche quando si tratta di beni non considerati doganalmente esportati, sotto il controllo della Dogana o della Guardia di finanza le quali appongono un visto sul foglio della fattura emessa nei confronti dell'acquirente (cfr. circ. n. 62, 3 novembre 1973). Quanto alla

Si possono, come sempre, distinguere tre ipotesi:

- ⇒ i beni sono destinati a non lasciare il territorio nazionale ossia sono destinati all'imbarco su unità presenti all'interno delle acque territoriali italiane.

Ricorrendo una simile eventualità, la cessione è normalmente imponibile I.V.A. ad esclusione dei casi di cui all'art. 8-bis lett. d) del d.P.R. 633/1972; in tale ipotesi, la non imponibilità non è collegata alla presentazione della bolletta doganale di esportazione e del conseguente visto uscire ma può essere provata dall'attestazione di ricevimento a bordo da parte del comandante dell'unità o da altra documentazione ritenuta a tal fine idonea.

Pertanto, ***qualora la fornitura:***

- ***di apparati motore e loro componenti e parti di ricambio degli stessi e delle navi;***
- ***di dotazioni o di provviste di bordo;***

sia effettuata per l'imbarco su navi da diporto idonee alla navigazione in alto mare¹²⁴ e destinate ad attività commerciale¹²⁵, e sempre che il soggetto acquirente utilizzi la nave

responsabilità della dimostrazione dell'avvenuto imbarco dei beni acquistati, fruendo del regime della non imponibilità, pur essendo il cessionario a curare l'imbarco dei beni stessi, l'Amministrazione non ha mai ritenuto di potere esimere il cedente da tale incombenza poiché quest'ultimo, data l'assimilazione delle cessioni in questione alle esportazioni, assume la veste di "esportatore" e, pertanto, è tenuto a provare l'effettiva destinazione dei beni." (GIULIANI e ROSCINI-VITALI, "La disciplina IVA delle cessioni assimilate alle cessioni all'esportazione", Il Sole 24 Ore - L'informatore, n. 37 del 03/10/2005)

¹²⁴ *"Il concetto di "navi adibite alla navigazione in alto mare", secondo l'interpretazione data dall'Agenzia delle Entrate, deve essere riferita a quelle unità che, in base alle caratteristiche risultanti dalle categorie di progettazione, siano abilitate alla navigazione oltre il limite delle acque territoriali, cioè oltre le 12 miglia previste dalla convenzione di Montego Bay. Devono tuttavia considerarsi escluse dalla detta definizione quelle unità che di fatto svolgono la loro attività esclusivamente entro le acque territoriali comunitarie" (FRANCESCO CIMMINO GIBELLINI, "Navigando fra le norme tributarie", atti del Convegno tenutosi a Genova il 4 ottobre 2013).*

¹²⁵ *"Il concetto di <navi destinate all'esercizio di un'attività commerciale> deve essere riferito all'utilizzo di tali unità come beni strumentali nello svolgimento di una attività di impresa, comprendendo in particolare la locazione ed il noleggio svolto in modo professionale e non occasionale. A tal fine lo svolgimento di tale attività deve risultare dai registri marittimi della Capitaneria di Porto di iscrizione, dall'oggetto sociale dell'impresa armatrice nonché dal libretto di navigazione dell'unità" (FRANCESCO CIMMINO GIBELLINI, "Navigando fra le norme tributarie", atti del Convegno tenutosi a Genova il 4 ottobre 2013).*

o l'imbarcazione per esercitare un'attività economica, l'operazione è non imponibile I.V.A..

E' da sottolineare che, anche in questo caso, il beneficio deriva sia dalla presenza di un elemento oggettivo (la navigabilità in alto mare e la destinazione ad uso commerciale) sia di uno soggettivo, costituito da fatto che l'acquirente è il soggetto che ha l'esercizio commerciale dell'unità, con la conseguenza che, nella fase commerciale immediatamente precedente, i suoi fornitori acquisteranno i beni che costituiranno poi provviste di bordo assoggettandoli ad I.V.A. e ciò in quanto il regime di non imponibilità ex art. 8-bis del d.P.R. 633/1972 non è estendibile alle "triangolazioni".

Cosa accade, invece, qualora le **provviste di bordo** sono destinate ad essere imbarcate su unità da diporto *tout court*? Sono sempre soggette ad I.V.A. o residuano spazi di non imponibilità fiscale?

In linea di principio, le cessioni in parola sono soggette ad I.V.A. secondo la loro normale aliquota, né più né meno come se fossero operate verso soggetti nazionali; nondimeno, se sono effettuate a favore di unità da diporto "pronte a salpare", l'operazione potrebbe risultare non imponibile ai sensi del combinato disposto dell'art. 8 c. 2 del d.P.R. 633/1972 e del l'art. 254 del T.U.L.D., e ciò indipendentemente dal tipo di unità navale oggetto di rifornimento (ma con i limiti che vedremo a breve) e dall'identità dell'acquirente.

Occorre fin d'ora precisare che, a differenza di quello che accade con merci "diverse", la spedizione verso l'estero delle dotazioni e delle provviste di bordo è caratterizzata dalla consegna della *res* all'interno delle acque territoriali italiane (anzi, la consegna viene effettuata a bordo di una unità presente in una struttura portuale o comunque alla fonda) e, dunque, è bene comprendere quando ed a quali condizioni si possa considerare realizzata l'effettiva "esportazione" ai fini della non imponibilità... sempre che di non imponibilità si possa parlare!

Per quanto concerne le **provviste di bordo** trova, come detto, applicazione l'art. 254 del T.U.L.D. a mente del quale:

- "1. I generi costituenti provviste di bordo imbarcati o trasbordati sulle navi in partenza dai porti dello Stato si considerano usciti in transito o riesportazione se esteri ovvero in esportazione definitiva se nazionali o nazionalizzati.*
- 2. La precedente disposizione è applicabile alle navi militari italiane solo quando debbono recarsi in crociera fuori del mare territoriale. E' altresì applicabile alle unità italiane e straniere da diporto, a condizione che siano in partenza da un porto marittimo dello Stato con **diretta destinazione ad un porto estero** e a condizione che la*

partenza avvenga entro le otto ore successive all'imbarco e sia annotata sul giornale delle partenze ed arrivi per l'imbarco delle provviste di bordo in franchigia doganale e che, in caso di rientro in un porto nazionale, lo scalo nel porto estero risulti comprovato mediante il visto apposto sul giornale delle partenze ed arrivi per l'imbarco delle provviste di bordo in franchigia doganale dall'autorità marittima o doganale estera; qualora le predette condizioni non si verifichino, i benefici già accordati si intendono revocati e si applicano le sanzioni previste dalle vigenti leggi finanziarie.

3. *Il modello e le modalità per il rilascio del giornale indicato nel comma precedente sono approvati con decreto del Ministro della marina mercantile emanato di concerto con il Ministro delle finanze.*
4. *Quando ragioni di sicurezza fiscale lo esigano, per l'imbarco ed il trasbordo di provviste di bordo sulle navi di stazza netta non superiore a cinquanta tonnellate e su quelle di qualsiasi stazza che non siano in diretta partenza per un porto estero il Ministro per le finanze, con proprio decreto da pubblicarsi nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana, può, sia in via generale sia limitatamente a determinati generi od a determinati quantitativi di essi, escludere l'applicabilità del disposto di cui al primo comma, ovvero subordinata all'osservanza di particolari norme o condizioni.*
5. *Le provviste di bordo imbarcate o trasbordate a norma dei precedenti commi possono essere consumate nel porto in esenzione dai diritti doganali, prima della partenza della nave, alle condizioni stabilite nell'articolo precedente.*
6. *Nei casi in cui la disposizione del primo comma non è applicabile, i generi imbarcati si intendono destinati al consumo nel territorio doganale.*

La fornitura di provviste di bordo ad unità da diporto – indipendentemente dalla loro nazionalità, ossia dalla bandiera che battono (o, per meglio dire, indipendentemente dal fatto che siano o meno importate nel territorio doganale comunitario visto che, come abbiamo visto, possono essere importate nella U.E. e rimanere contestualmente iscritte nei registri navali degli Stati di provenienza) – presenti in porti o comunque nelle acque territoriali italiane al momento dell'imbarco costituisce una operazione non imponibile I.V.A. ai sensi dell'art. 8 del d.P.R. 633/1972 se si verificano contemporaneamente le seguenti quattro condizioni:

- anzitutto, **deve essere presentata regolare dichiarazione di esportazione**, così come previsto dall'art. 262 del regio decreto 13 febbraio 1896, n. 65 “*Approvazione del regolamento per l'esecuzione del testo unico delle leggi doganali*” a mente del quale:

“l'imbarco delle provviste di bordo e degli altri oggetti di origine nazionale o nazionalizzati, occorrenti per l'arredo dei bastimenti e per la navigazione, ha luogo coll'adempimento delle formalità prescritte per l'esportazione delle merci per via di mare...omissis....”

e, in tempi più recenti, dall'art. 1 punto 15 del regolamento (CEE) n. 430/2010.

In molti uffici doganali, in considerazione delle particolari tempistiche connesse al rifornimento delle unità in esame, all'atto dell'imbarco viene autorizzata la redazione di un memorandum di imbarco sottoscritto dal comandante dell'unità al fine di attestare l'effettiva ricezione a bordo ; i dati di tale memorandum vengono poi riversati all'interno della bolletta doganale la quale darà titolo – ricorrendo le altre condizioni che ora esamineremo – alla non imponibilità I.V.A..

Per quanto concerne il ricorso a tale procedura di imbarco, l'Agenzia delle Dogane è intervenuta con la circolare n. 18/D (prot. n. 162477RU) del 29/12/2010:

“Sul territorio nazionale, tuttavia, per l'imbarco di alcune merci comunitarie costituenti provviste e dotazioni di bordo viene utilizzato il <memorandum di imbarco> al quale segue la presentazione di una dichiarazione di esportazione cumulativa o, in alcuni casi particolari l'iscrizione in registri di carico e scarico. Tale procedura pur ponendosi al di fuori delle ipotesi previste dal citato regolamento comunitario risulta essere, comunque, particolarmente utile in determinate situazioni caratterizzate da esigenze di velocizzazione e semplificazione dell'imbarco di tale merce.

...omissis... questa Agenzia ritiene che la procedura utilizzata a livello nazionale che prevede l'utilizzo del <memorandum di imbarco> per provviste e dotazioni di bordo, possa continuare ad essere utilizzata, con l'avvertenza che sono in fase di predisposizione aggiornamenti della procedura stessa in modo che possa essere maggiormente aderente alla regolamentazione comunitaria e che le diverse modalità applicative siano il più possibile armonizzate.

Per l'utilizzo del <memorandum di imbarco>, nelle more dell'adozione dei preannunciati aggiornamenti, dovranno comunque essere rispettate le seguenti condizioni:

- 1) le formalità di esportazione devono essere espletate presso l'ufficio ove le provviste di bordo o dotazioni verranno imbarcate nel senso che il memorandum e la successiva dichiarazione di esportazione cumulativa devono essere presentate presso lo stesso ufficio doganale (dogana di esportazione e di uscita/imbarco coincidono);*

- 2) *l'utilizzo del memorandum deve essere preventivamente autorizzato dal direttore dell'Ufficio doganale o della SOT competente, e si deve riferire solo ai casi in cui la presentazione della dichiarazione di esportazione al momento dell'imbarco della merce **non è oggettivamente possibile** per la ristrettezza dei tempi di imbarco o per la natura delle operazioni;*
- 3) *la procedura in questione può riguardare **solo** merci esonerate dai dati sicurezza di cui all'art. 592 bis del Reg. (CEE) 2454/93, come da ultimo modificato dal punto 15) dell'art. 1 del Reg. (UE) 430/2010. Per le merci non rientranti nel citato art. 592 bis deve essere presentata una dichiarazione doganale di esportazione comprensiva dei dati sicurezza di cui alla Tabella 1 dell'allegato 30 bis del Reg. (CEE) 2454/93;*
- 4) *in attesa di verifica circa la compatibilità con la regolamentazione comunitaria sopra richiamata, per il momento, continuano ad applicarsi le disposizioni operative specifiche previste per alcuni particolari settori economici che a seguito di presentazione del <memorandum di imbarco>, dispensano dalla presentazione di una dichiarazione doganale di esportazione prevedendo, invece, l'iscrizione di tale merce in specifici registri di carico e scarico.*

I Direttori degli Uffici delle Dogane e o delle SOT interessate valuteranno, quindi, l'oggettiva necessità di utilizzo della procedura del <memorandum di imbarco>, invitando gli operatori del settore, qualora non siano ravvisate tali effettive necessità, all'invio della dichiarazione doganale di esportazione in procedura <ordinaria> o, se autorizzati, in <domiciliata>”.

- in secondo luogo, **deve trattarsi di unità in partenza da un porto marittimo italiano e con diretta destinazione ad un “porto estero”**.

La disposizione parla di partenza da un “porto marittimo”, dal che si desume che il beneficio della non imponibilità I.V.A. non è applicabile alle provviste di bordo imbarcate su unità destinate alla sola navigazione fluviale o lacuale. Tale conclusione è corroborata dal disposto dal successivo art. 256 T.U.L.D., a mente del quale:

“la disciplina stabilita negli artt. 253, 254 e 255 non riguarda i natanti adibiti esclusivamente al servizio nei porti, nelle rade e nelle lagune e quelli adibiti alla navigazione interna”

Per quanto concerne, invece, il significato da attribuire alle parole “porto estero”, si precisa che – a seguito dell'entrata in vigore del “mercato unico” – con tale termine

si intendono ora solo i porti extracomunitari, ossia posti al di fuori del territorio doganale della U.E..

Anche il requisito della “diretta destinazione” riveste una notevole importanza in quanto se, prima di raggiungere il “porto estero”, l’unità fa scalo in un porto comunitario, l’esportazione non si può ritenere realizzata e si deve quindi procedere al recupero ad imposizione dell’accisa indebitamente non corrisposta ma, almeno per la giurisprudenza, non necessariamente anche dell’I.V.A. a meno che non vi sia la prova effettiva del fatto che la provvista di bordo sia stata effettivamente consumata nel territorio nazionale¹²⁶.

126

“I mezzi nautici non registrati, dunque, per fruire della franchigia doganale, prevista dall'art. 254 TULD, per i carburanti ad accisa zero, devono comunque soddisfare le seguenti tre condizioni: 1) la partenza deve avvenire da un porto dello Stato a diretta destinazione di un porto estero; 2) la partenza deve avvenire entro otto ore successive all'imbarco del carburante e deve essere annotata sul giornale nautico, id est "giornale partenze ed arrivi per l'imbarco delle provviste di bordo in franchigia doganale"; 3) in caso di rientro dell'unità in un porto nazionale, lo scalo nel porto estero deve essere attestato sul "giornale partenze ed arrivi per l'imbarco delle provviste di bordo in franchigia doganale" dalla autorità marittima o doganale estera. E Qualora le predette condizioni non si verificano, i benefici già accordati si intendono revocati e si applicano le sanzioni previste dalle vigenti leggi finanziarie. Ora il <giornale partenze ed arrivi per l'imbarco delle provviste di bordo in franchigia doganale>, sul quale deve essere annotata la partenza, entro otto ore dall'imbarco carburanti, a cura della Capitaneria di Porto e lo scalo nel porto estero a cura dell'Autorità marittima o doganale estera, viene rilasciato solo ed esclusivamente dalla Capitaneria di porto. E se il rilascio del giornale nautico da parte della Capitaneria di porto richiede la iscrizione negli appositi registri della Capitaneria, il natante non registrato non dovrà fare altro, per fruire legittimamente della agevolazione fiscale ex art. 254 TULD, che richiedere, ai sensi del comma 2 dell'art. 27 o dell'art. 18 D. Lgs. n. 17 del 2005, di essere iscritto nei registri della Capitaneria. I mezzi nautici, in assenza delle previste annotazioni sul giornale partenze ed arrivi, ed in particolare in assenza della attestazione, da parte della Capitaneria di porto, della partenza entro otto ore dall'imbarco del carburante, devono considerarsi non legittimati all'imbarco del carburante in esenzione di accise come provvista di bordo. Per quanto, poi, riguarda specificamente l'imbarcazione ...omissis... , non è condivisibile la tesi della società appellata per cui una unità da diporto utilizzata a fini commerciali, in quanto oggetto di contratto di noleggio o locazione, gode automaticamente della esenzione di cui al primo comma dell'art. 254 <i generi costituenti provviste di bordo imbarcati o trasbordati sulle navi in partenza dai porti dello Stato si considerano usciti in transito o riesportazione se esteri ovvero in esportazione definitiva se nazionali o nazionalizzati>, trattandosi di prodotti energetici da presumere nazionali o nazionalizzati (in regime sospensivo d'accisa) e da considerarsi, quindi, in esportazione definitiva, e non in transito come assume, senza dame dimostrazione, la società appellata. L'esportazione definitiva si consolida al verificarsi delle condizioni previste dall'art. 254 del TULD. ...omissis... l'esportazione di gasolio come provvista di bordo si consolida, ai fini della acquisizione della agevolazione fiscale, con il verificarsi delle condizioni indicate nell'art. 254 TUD. Nel caso di specie le bollette di esportazione sono intestate alla Ditta XXX che provvede al rifornimento di carburante in sospensione di imposta delle imbarcazioni da diporto alle condizioni previste dal citato art. 254, condizioni che devono essere certificate dalla

autorità doganale o marittima, italiana ed estera per la parte di competenza. E l'assunto dell'appellante, per cui secondo la prevalente giurisprudenza di merito le irregolarità circa il regime di esenzione de quo possono essere ascritte <non già all'erogatore del carburante ma al beneficiario dell'agevolazione>, non è affatto condivisibile perché il diportista, al pari dell'acquirente finale al consumo, non conosce la Dogana come controparte non essendo con essa nato alcun rapporto di imposta, e conosce, invece, come controparte, La XXX dalla quale ha acquistato il carburante in esenzione di accisa e con il pagamento dell'Iva, per quel che risulta dai PVC della Dogana di Trieste, salve le eventuali dichiarazioni non veritiere, dimostrate dall'Ufficio doganale, di sussistenza delle condizioni di esonero, ex art. 254, c.2, TULD, rese dal comandante del natante, alcune delle quali, riguardanti eventi futuri, non verificabili dalla XXX. In conclusione la società di bunkeraggio, quale proprietaria, era intestataria delle bollette di esportazione emesse dall'Ufficio doganale di Porto industriale/San Sabba- TRIESTE- e sottoscritte, in rappresentanza indiretta, come dichiarante, dal sig. ...omissis..., dipendente della YYY, ai sensi e per gli effetti del secondo comma secondo periodo dell'art. 254 del TULD ai fini della esenzione dell'accisa sui rifornimenti di carburante alle unità da diporto italiane o straniere che fossero, esenzione risultata non spettante e, quindi, da recuperare nel rispetto delle norme del testo unico di cui al D.Lgs. n. 504 del 1995 che regolano, tra l'altro, il deposito e la circolazione de prodotti energetici. Qui ci troviamo, quindi, nella ipotesi del recupero, ex art. 14 TUA-D.Lgs. n. 504 del 1995, e succ. modifiche, dell'accisa gravante sul carburante in sospensione di imposta estratto dalla YYY ed imbarcato a cura della XX su natanti da diporto come provvista di bordo. Ora, in questa sede ci si deve limitare ad accertare se accanto all'accisa goduta e non spettante deve essere recuperata l'Iva afferente. E, a parere del collegio, non sussistono i presupposti giuridici per il recupero, a cura della Agenzia delle Entrate, dell'Iva afferente all'accisa dovuta alla Agenzia delle dogane. Diversamente da quanto credono gli Uffici delle Dogane e delle Entrate di Trieste, **al recupero dell'accisa non fa seguito il recupero dell'Iva afferente perché l'immissione irregolare in consumo del carburante-provvista di bordo è una immissione presunta che comporta, con l'azione di recupero ex art. 14 TUA, la revoca del beneficio fiscale di cui all'art. 254 TULD e non è, pertanto, identificabile come operazione di immissione in consumo di prodotto estero ex art. 67 D.P.R. n. 633 del 1972, solo nel qual caso va riscossa l'accisa gravante e l'Iva afferente ai sensi del successivo art. 69 D.P.R. 633, secondo il quale l'Iva alla importazione è commisurata, con le aliquote indicate nell'articolo 16, al valore dei beni importati determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale, aumentato dell'ammontare dei diritti doganali dovuti, accisa compresa, ad eccezione dell'imposta sul valore aggiunto. Il recupero dell'accisa ai sensi dell'art. 14 D.Lgs. n. 504 del 1995 è cosa completamente diversa dal recupero dei diritti doganali ex art. 84 del TULD, in virtù del quale l'azione dello Stato per la riscossione dei diritti doganali si prescrive nel termine di tre anni a decorrere dalla data della bolletta per i diritti in essa liquidati e non riscossi o dovuti in conseguenza di errori di calcolo nella liquidazione o di erronea applicazione delle tariffe, nonché a decorrere dalla data in cui i diritti sono divenuti esigibili in ogni altro caso, ricorrendo alle disposizioni del D.Lgs. n. 374 del 1990 se il mancato pagamento dipende da erroneo o inesatto accertamento della qualità, quantità e valore o origine della merce : qui sì che va riscossa l'Iva afferente ai diritti doganali da recuperare. ...omissis... In ogni caso qui non c'è da recuperare Iva su alcun imponibile, considerato che dai PVC della Dogana risulta che le cessioni alla esportazione del carburante imbarcato come provviste di bordo sono state fatturate imponibili Iva” (C.T.R. Trieste – Sez. XI – sentenza n. 281 del 08/07/2015).**

La norma in esame parla di “unità italiane o straniere da diporto”, ma non fa alcuna distinzione fra tipologie di unità da diporto, né tantomeno potrebbe farla stante il fatto che il C.N.D. è successivo (di 40 anni) rispetto al T.U.L.D.; occorre quindi verificare se il beneficio in parola può essere riconosciuto a tutte le categorie di unità da diporto o se, viceversa, ne resti esclusa qualcuna. A parere di chi scrive, per quanto concerne i natanti da diporto, in considerazione del fatto che a questi è di fatto interdetta la navigazione in alto mare (per le ben note ragioni derivanti dal fatto di non poter essere immatricolati e di non possedere pertanto documenti di navigazione), il beneficio può – in linea puramente teorica - essere riconosciuto solo laddove dimostrino di avere raggiunto il “porto estero” senza attraversamento dell’alto mare: in sostanza, solo dimostrando un’effettiva navigazione di cabotaggio. Per quanto concerne questa particolare classe di unità da diporto, però, si fa richiamo a tutte le valutazioni già espresse in ordine alla mancanza di documenti di bordo ed al fatto che le stesse non potrebbero lasciare le acque marittime nazionali.

In questo senso, sembra essere schierata anche la recente (ma purtroppo rara) giurisprudenza. La C.T.R. di Trieste – Sez. X, con sentenza n. 452/2015 del 25/11/2015 (udienza del 21/01/2015) che, seppure partendo da un presupposto in sé erroneo (la possibilità di un natante da diporto di navigare oltre il limite delle acque territoriali che, come abbiamo visto, se è di per sé possibile dal punto di vista tecnico, non lo è dal punto di vista legale stante la mancanza di documenti di navigazione), ha così deciso:

“non è contestato nel presente contenzioso che i natanti ai quali sono stati effettuati rifornimenti in esenzione di accisa non fossero diretti ad un porto estero né che non fosse comprovato l'avvenuto scalo al porto estero, né contesta che il difetto degli altri presupposti espressamente e letteralmente richiesti dall'art. 254 cit.. L'oggetto del contenzioso è costituito dal fatto che la prova dell'arrivo nel porto estero secondo l'appellante deve essere fornita ex art. 254 T.U.L.D. dall'apposita annotazione sul giornale partenze arrivi da parte della autorità marittima e doganale estera; tale giornale è rilasciato dalle capitanerie di porte alle sole unità munite di licenza di navigazione rilasciata all'atto della immatricolazione/registrazione del natante. L'ufficio sostiene che per ottenere l'agevolazione fiscale il natante deve farsi registrare ai sensi dell'art. 27 c. 2 del C.N.D. acquisendo in tal modo il regime giuridico delle imbarcazioni da diporto e potendo, conseguentemente, avere diritto all'agevolazione prevista dall'art. 254 del T.U.L.D. che presuppone obbligatoriamente la registrazione/iscrizione per avere diritto all'agevolazione perché a

seguito dell'iscrizione dell'unità delle imbarcazioni da diporto viene attribuito un numero di iscrizione da indicare quale identificativo dell'unità (che non ammette equipollenti) nel giornale partenze arrivi o nel documento equipollente; senza tale indicazione l'unità non poteva avere diritto all'imbarco delle provviste di bordo (tra cui il carburante utilizzato quale mezzo di propulsione).

Nel caso di specie le unità di porto usufruenti della agevolazione fiscale revocata dall'ufficio, non erano immatricolate/registrate e, quindi, non erano dotate di giornale delle partenze arrivi rilasciato alle sole unità registrate nel registro delle imbarcazioni da diporto, ma avevano utilizzato un documento equipollente autorizzato con nota 7267 del 22.2.2006 della circoscrizione Doganale di Udine, documento non riportante i dati identificativi del natante.

Il Collegio rileva che né la norma agevolatrice (art. 254 del T.U.L.D.) né alcuna altra nonna, prevedeva la necessità od obbligo dei natanti da diporto di iscrizione/registrazione nel registro delle imbarcazioni per poter accedere al regime agevolato. Anzi, l'art. 254 c. 2 T.U.L.D. si riferisce al beneficio indistintamente a tutte le unità da diporto, tra le quali sono ricompresi anche i natanti da diporto ex art. 3 lett. d) del Codice della Nautica da diporto.

E' pacifico che i natanti da diporto non fanno alcun obbligo di munirsi di licenza di navigazione e di registrarsi ai sensi dell'art. 27 del C.N.D.. E' altrettanto pacifico che nessuna disposizione legislativa condiziona il rilascio del giornale delle partenze e degli arrivi alla registrazione del natante ed al possesso della licenza di navigazione.

L'Art. 254 c. 3 T.U.L.D. prevede che il <modello> e le modalità per il rilascio del giornale indicato nella precedente sono approvati con decreto del Ministro della Marina mercantile emanato di concerto con il Ministro delle Finanze. Per chiarezza l'art.3 del C.N.D. definisce unità da diporto <ogni costruzione di qualunque tipo e con qualsiasi mezzo di propulsione destinato alla navigazione da diporto>.

Con il primo motivo d'appello, l'Ufficio appellante afferma che per i natanti (unità da diporto fino a mt 10 di lunghezza, art. 3 codice della nautica) non sono obbligatori le licenze di navigazione ed il certificato di sicurezza perché per le loro caratteristiche non sempre sono abilitate alla navigazione al di fuori delle acque interne e territoriali. L'iscrizione del natante diventa, secondo l'appellante, necessaria per poter godere della franchigia se il natante rispetta determinati requisiti tecnici di costruzione ed è garanzia (con il rilascio della licenza di navigazione nella quale è indicato il tipo di navigazione a cui l'unità è autorizzato in base alle proprie caratteristiche), del fatto che l'unità possa navigare oltre le 12 miglia dalla costa e così anche in acque extraterritoriali rispettando il

vincolo di destinazione del carburante imbarcato in franchigia, costituito dall'uscita dal territorio nazionale.

L'assunto non è condivisibile.

Come correttamente evidenziato dall'appellata, natanti non registrati possono superare le acque territoriali. In particolare i natanti marchiati CE ex art. 27 c. 4 D. Lgs. 171/2005, <possono navigare nei limiti stabiliti dalla categoria di progettazione di appartenenza si all'allegato II>, allegato che riporta i limiti di forza del vento e del mare di ciascuna classe di unità da diporto; il marchio CE attesta che l'unità da diporto ha i requisiti di sicurezza per affrontare la navigazione nelle condizioni di mare e di vento previsto per la sua categoria senza altre restrizioni (acque territoriali ed extraterritoriali, entro 12 miglia, oltre 12 miglia). La marcatura CE è attestata da targhetta fissata sullo scafo che riporta anche il numero di identificazione dell'unità con indicazione del codice del costruttore, del Paese di costruzione, del numero di serie unica, dell'anno di costruzione; dell'anno del modello. Il natante marchio CE è, pertanto, identificabile oltre a poter raggiungere i porti esteri. L'appellante ritiene che i natanti non registrati siano privi di un requisito essenziale per la loro identificazione, gli estremi della registrazione che devono essere indicati nel modello del giornale delle partenze ed arrivi la cui mancata compilazione comporta il mancato rispetto dei requisiti essenziali per ottenere l'agevolazione; la mancata annotazione del numero di registrazione per l'ufficio è da considerare poi alla mancanza del giornale partenze arrivi e, pertanto, i natanti non registrati sarebbero esclusi dalla agevolazione.

Il Collegio rileva, anzitutto, che non è ad oggi ancora stato emanato il decreto interministeriale che deve prevedere modello e modalità di rilascio ed utilizzo del giornale nautico previsto dall'art. 254 c. 3 T.U.L.D. e che il giornale partenze-arrivi è un documento di prassi (circolare Ministeriale) previsto/istituito dalla circolare n° 265658 del 05/06/1976 Direzione Generale del Naviglio del Ministero della marina Mercantile d'intesa con il Ministero delle Finanze assimilato al giornale nautico da valere agli effetti e per gli adempimenti stabiliti per l'imbarco doganale in franchigia delle provviste di bordo dai natanti (cfr nota prot. 3901 dd 08/07/1976 Direzione Generale Dogana e II.II.).

Nel caso di specie era però stata autorizzata la presentazione e l'utilizzo di un documento equipollente al giornale partenze arrivi compilato dallo stesso fruitore e la ricorrente, gestore dell'impianto e fiduciaria dell'amministrazione, era autorizzata ad apporre al documento equipollente le attestazioni di competenze dell'autorità

marittima e della Guardia di Finanza in forza della autorizzazione alla procedura doganale semplificata.

In mancanza dei decreti interministeriali di cui all'art. 254 c. 3 T.U.L.D. ed in presenza di prassi autorizzata ed accettata dall'ufficio e nell'ambito di un contesto normativo che riconosce a tutte le categorie di unità da diporto l'agevolazione, non v'è ragione di non riconoscere validità formale e sostanziale al documento equipollente utilizzato ed autorizzato dalla stessa autorità doganale di Udine avente la medesima funzione del giornale degli arrivi e partenze al fine dell'agevolazione.

Né la mancata indicazione nel documento equipollente della registrazione del natante da diporto che è esonerato da tale adempimento, può avere alcuna rilevanza ai fini della funzione della agevolazione.

L'Ufficio appellante ritiene che il documento equipollente autorizzato dalla Circostrizione doganale di Udine con nota 7267 del 22.2.2006 <nel caso si riscontri una difficoltà oggettiva> nel rilascio del giornale partenze e arrivi, era stato usato in modo massivo e senza l'indicazione di alcun dato identificativo del natante, inteso come estremi dell'iscrizione, ritenendo non legittimamente utilizzabili numeri ed estremi diversi da quello d'iscrizione (quali al numero di matricola del motore ed il nome dell'imbarcazione).

La mancata emanazione del decreto interministeriale ex art. 254 c.3 T.U.L.D. ben può integrare per il Collegio le oggettive difficoltà al rilascio del giornale partenze-arrivi ed in ogni caso non può pretendersi la subordinazione del riconoscimento della agevolazione ad un adempimento (registrazione-iscrizione) del natante nel registro delle imbarcazioni da diporto) non previsto dalla legge quale condizione per la concessione del beneficio.

Non ultimo rilievo il Collegio evidenzia che dalla stessa motivazione degli atti impugnati l'ufficio afferma: <.....pur accedendo alle deduzioni della parte nelle quali si chiedeva di ritenere valido l'utilizzo del documento equipollente, autorizzato con nota n. 7267 del 22.2.2006 della Circostrizione Doganale di Udine, secondo espressa previsione della autorizzazione citata, tale documento doveva contenere gli elementi essenziali del giornale arrivi e partenze, tra i quali il numero di iscrizione della unità nel registro delle imbarcazioni da diporto e che pertanto, in mancanza di tale elemento, l'unità non poteva avere diritto ali 'imbarco delle provviste di bordo >; l'Ufficio ha così palesato di aver considerato valido l'utilizzo in sé del documento equipollente, la cui validità non può ora contestare per altre nuove ragioni che non hanno costituito motivo e/o presupposto dell' accertamento, (solo in sede giudiziale l'ufficio ha

sostenuto che il documento equipollente non sarebbe stato idoneamente compilato con i dati identificativi dell'imbarcazione, considerando tali solo il numero di iscrizione nel registro delle imbarcazioni da diporto, e che in difetto di tale tipologia di identificazione il natante non poteva godere dell'agevolazione).

In punto spese. La complessità della materia e la carenza a livello regolamentare, inducono a ritenere giustificata la compensazione delle spese dei due gradi del giudizio”.

- inoltre, **la partenza dal porto nazionale deve avvenire entro le 8 ore successive all'imbarco delle provviste di bordo e deve essere annotata sul “giornale delle partenze ed arrivi per l'imbarco delle provviste di bordo in franchigia doganale”¹²⁷.**

Il termine delle 8 ore è perentorio ma, seppure nel silenzio del legislatore, la prassi applicativa ne consente il superamento qualora ciò sia dovuto ad eventi imprevedibili e non altrimenti evitabili (ad es. avverse condizioni metereologiche) o sia comunque conseguenza della necessità di terminare l'imbarco di altre provviste di bordo o di dotazioni di bordo: in tali casi, l'ufficio doganale può autorizzarne la proroga, tanto più che – fino al termine del rifornimento – l'unità da diporto rimane comunque a disposizione per eventuali controlli e verifiche e, dunque, non esiste alcun concreto rischio fiscale.

Sul “giornale delle partenze e degli arrivi” – che viene rilasciato (con validità di due anni) da qualsiasi autorità marittima sia alle unità italiane che a quelle estere, con annotazione sulla licenza di navigazione - devono essere riportati, a cura dell'autorità marittima, il porto di partenza e di prevista partenza e, a cura dell'autorità doganale, la data dell'imbarco delle provviste di bordo; l'autorità marittima di destino, inoltre, deve annotarvi la data ed il porto di arrivo.

Il Ministero delle infrastrutture e dei trasporti si nel passato è pronunciato sul caso di un natante da diporto (non immatricolato), il cui proprietario aveva richiesto all'autorità marittima il rilascio del giornale partenze e arrivi; l'ufficio sosteneva

¹²⁷

Pronunciando su una questione inerente l'imbarco di provviste di bordo su una nave mercantile “in partenza” da un porto nazionale – ipotesi disciplinata dall'art. 254 c. 1 del T.U.L.D. e non dall'art. 254 c. 2 riservato invece alle navi militari italiane ed alle unità italiane e straniere da diporto – la Corte Cass., Sez. V, 26/05/2006 n. 12612 ha sancito che “*ai fini del godimento della esenzione dai diritti doganali per le provviste di bordo imbarcate o trasbordate su navi in partenza dai porti dello stato, non occorre, a meno che si tratti di d'imbarcazioni da diporto, l'effettiva partenza della nave, ma, è sufficiente “l'immanenza della partenza”.*

Ragionando a contrario, pertanto, gli Ermellini hanno ribadito l'importanza del rigoroso rispetto del termine temporale di 8 ore previsto dalla disposizione in esame.

l'impossibilità di rilasciare il documento ad un'unità non iscritta nei pubblici registri, anche per la mancanza della licenza di navigazione su cui, come detto, va annotato il rilascio. Il Ministero ha approvato il comportamento dell'ufficio marittimo, in quanto il rilascio del giornale arrivi e partenze ad un'unità non immatricolata risulterebbe nella pratica inattuabile per l'impossibilità di collegare il predetto documento ad una precisa unità.

Nel caso in cui l'unità rientri successivamente in Italia, per non procedere al recupero ad imposizione delle provviste di bordo in precedenza imbarcate, è necessario che dal giornale delle parte e degli arrivi risulti l'effettivo arrivo al "porto estero" di destinazione o che tale circostanza sia comunque evincibile da prove alternative fornite dall'esercente il mezzo nautico.

Per quanto concerne le **dotazioni di bordo** destinate ad essere imbarcate su unità da diporto *tout court* non trova applicazione l'art. 8-bis c. 1 lett. d) del d.P.R. 633/1972 né tantomeno l'art. 269 del T.U.L.D. a mente del quale:

1. *I prodotti, i macchinari ed i materiali estere nazionali che vengono imbarcati o installati nei porti dello Stato su navi in esercizio, italiane o straniere, adibite alla navigazione marittima di stazza netta superiore a 50 tonn. e che sono destinate a dotazione di bordo delle navi medesime sono considerati usciti in transito, se esteri, o in esportazione, se nazionali o nazionalizzati, **a condizione che l'imbarco o l'installazione a bordo avvenga senza l'intervento di cantieri o di altri assuntori specializzati.** Il Ministro delle Finanze, con proprio decreto emanato di concerto con il Ministero per la marina mercantile ...omissis... può tuttavia stabilire in via generale che la precedente disposizione si applicabile anche quando l'imbarco o l'installazione a bordo avvenga con intervento di cantieri assuntori specializzati, purché le dotazioni anzidette risultino direttamente acquistate dall'armatore o dal proprietario della nave a cui sono destinate.*
2. *Al di fuori dei casi previsti nel precedente comma, i prodotti, i macchinari ed i materiali imbarcati o installati nello Stato su navi di ogni genere per essere destinati a dotazioni di bordo si intendono immessi in consumo nel territorio doganale. Restano ferme, per l'immissione in consumo, le agevolazioni fiscali previste dalle tariffe dei dazi doganali di importazione o da leggi speciali; sono altresì fatte salve le disposizioni di leggi speciali che prevedono un diverso regime doganale per l'imbarco o l'installazione delle dotazioni di bordo predette"*

La fonte secondaria prevista dal richiamato c. 1 è il decreto ministeriale 23 giugno 1973 che così recita:

“La disposizione recata dall'art. 102, primo comma, prima parte, del decreto del Presidente della Repubblica 18 febbraio 1971, n. 18, concernente l'imbarco o l'installazione di dotazioni a bordo di navi in esercizio italiane o straniere adibite alla navigazione marittima di stazza netta superiore a cinquanta tonnellate, si applica anche quando tali operazioni avvengono con intervento di cantieri od altri assuntori specializzati, purché le dotazioni anzidette risultino direttamente acquistate dall'armatore o dal proprietario della nave a cui sono destinate”.

E' da notare che, per quanto concerne le dotazioni di bordo, l'art. 268 cit. non fa alcun riferimento alle unità da diporto *tout court* con la conseguenza che, già di primo acchito, si potrebbe concludere che la loro fornitura costituisce sempre operazione imponibile a fini I.V.A..

Una diversa soluzione non pare potersi raggiungere nemmeno alla luce di quanto previsto dall'art. 8 del d.P.R. 633/1972. Infatti, premesso che le unità da diporto – come abbiamo già visto – possono essere importate (cfr. art. 36 del T.U.L.D.) e permanere iscritte negli originari registri esteri, ossia non essere iscritte nei R.N.D./R.I.D. né nel RI. tenuto dalle competenti autorità marittime italiane, si possono profilare due scenari:

- nel caso di unità da diporto importata nel territorio doganale comunitario, la fornitura della dotazione di bordo costituisce all'evidenza una cessione di tipo nazionale (salvo quanto verrà a breve detto per le cessioni intracomunitarie) e, in carenza di previsioni che ne disciplinino in modo puntuale la non imponibilità, deve essere assoggettata ad I.V.A. nella misura di legge;
- nel caso di unità non importata nel territorio doganale comunitario, la consegna della “dotazione di bordo” (per essere tale) deve chiaramente avvenire a bordo e, pertanto, l'eventuale sua spedizione al di fuori del territorio doganale comunitario avverrebbe a cura del cessionario non residente o per suo conto.

E' il caso previsto dall'art. 8 c. 1 lett. b) del d.P.R. 633/1972 a mente del quale costituiscono cessioni all'esportazione non imponibili:

*“b) le cessioni con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità Economica Europea entro 90 giorni dalla consegna, a cura del cessionario non residente o per suo conto, **ad eccezione dei beni destinati a dotazione o a provvista di bordo di imbarcazioni o navi da diporto**, di aeromobili da turismo o di qualsiasi altro mezzo di*

trasporto ad uso privato e dei beni da trasportarsi nei bagagli personali fuori del territorio della Comunità Economica Europea; l'esportazione deve risultare da vidimazione apposta dall'ufficio doganale o dall'ufficio postale su un esemplare della fattura”.

Esattamente come per le provviste di bordo, anche per le dotazioni di bordo il d.P.R. 633/1972 di fatto rimanda alle disposizioni del T.U.L.D. che, come detto, non prevedono che le dotazioni di bordo installate su navi o imbarcazioni da diporto possano essere considerate quali beni esportati;

- ⇒ i beni sono destinati a lasciare il territorio dello Stato ma senza imbarco su di una unità da diporto presente nelle acque territoriali nazionali.

In una simile ipotesi, la soluzione è di estrema semplicità posto che la *res* esportanda verso l'estero non può in alcun modo essere qualificata una dotazione o provvista di bordo ma, piuttosto, è un bene semplicemente destinato, una volta giunto all'estero, ad essere imbarcato su una unità da diporto (al limite, anche un natante).

Alla luce di ciò, l'operazione deve essere qualificata in termini di “ordinaria” esportazione in tutto e per tutto disciplinata ai sensi dell'art. 8 del d.P.R. 633/1972 e soggetta a presentazione della dichiarazione di esportazione; la prova dell'effettivo invio verso l'estero è, come sempre, costituita dal visto uscite telematicamente associato alla bolletta di esportazione; in caso di spedizione verso un altro Paese membro della U.E., ricorrendone i presupposti l'operazione può essere considerata una cessione intracomunitaria e, come tale, non imponibile I.V.A. in Italia ex art. 41 del D.L. 331/1993;

- ⇒ i beni sono destinati ad essere imbarcati su una unità da diporto battente bandiera di un paese membro della U.E., ipotesi che può ricorrere nel solo caso in cui i beni non debbano essere considerati esportati ai sensi degli artt. 8 o 8-bis del d.P.R. 633/1972 o dell'art. 254 del T.U.L.D..

Pertanto, se l'imbarco della provvista di bordo avviene in Italia su di una nave adibita alla navigazione marittima in alto mare e destinata ad uso commerciale, battente bandiera di un Paese membro della U.E., si ha una cessione non imponibile ex art. 8-bis del d.P.R. 633/1972; allo stesso modo, qualora l'imbarco della provvista di bordo avviene su una nave (anche da diporto) comunitaria ma “pronta a salpare” per un porto extra U.E., la cessione è da considerare non imponibile ex art. 254 T.U.L.D.. In entrambe i casi, non si ha una cessione intracomunitaria e, pertanto, non devono essere osservate le disposizioni del D.L. 331/1993 in materia.

Qualora, invece, la fornitura abbia ad oggetto provviste o dotazioni di bordo consegnate a bordo di navi adibite a navigazione lacuale o fluviale battenti bandiera di un Paese

membro della U.E., in linea teoria si può ravvisare la cessione intracomunitaria a condizione che il bene effettivamente lasci il territorio italiano (circostanza che deve essere provata a cura del cedente) e che siano integrati tutti i rimanenti presupposti previsti per le cessioni intracomunitarie (operazione a titolo oneroso, posta in essere fra soggetti passivi I.V.A. nei rispettivi Stati nell'ambito dell'esercizio della loro attività di impresa); in carenza, l'operazione è imponibile I.V.A. in Italia.

Discorso simile, ma in parte diverso, deve essere fatto nel caso di fornitura di provviste o dotazioni di bordo con consegna su navi da diporto *tout court* presenti in Italia ma battenti bandiera di un Paese membro della U.E.: in tali casi, normalmente il soggetto che ha l'esercizio dell'unità da diporto (ossia l'acquirente) non è un soggetto passivo I.V.A. o comunque opera al di fuori della propria attività di impresa e, pertanto, la cessione operata nei suoi confronti non può essere considerata una cessione intracomunitaria con conseguente assoggettamento ad imposizione I.V.A. in Italia.

Imbarco di carburanti ed olii lubrificanti in esenzione di accisa: il bunkeraggio.

Per quanto concerne la fornitura, quali provviste di bordo, di prodotti soggetti ad accisa la situazione è leggermente più complicata in quanto, oltre alle disposizioni in materia di I.V.A., deve essere tenuta in considerazione anche la disciplina di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 “*Testo Unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali ed amministrative*”.

A mente di tale plesso normativo, le forniture di carburanti ed olii lubrificanti per l'attività di navigazione è, in sé, attività fiscalmente rilevante nel senso che il prodotto deve essere assoggettato da accisa; esistono, però, alcune eccezioni che hanno dato luogo a non pochi problemi interpretativi.

In particolare, la Tabella A “impieghi di prodotti energetici che comportano l'esenzione dall'accisa o l'applicazione di una aliquota ridotta...” dispone:

⇒ l'**esenzione** per i prodotti energetici impiegati “*come carburante per la navigazione nelle acque marine comunitarie*”¹²⁸, *compresa la pesca, con esclusione delle imbarcazioni*

¹²⁸ Per navigazione nelle acque marine comunitarie si intende:

- tra porti nazionali, inclusi i tragitti in cui coincidono il porto di partenza e quello di arrivo;
- tra porto nazionale e porto comunitario, comprensiva di tragitti includenti acque non comunitarie.

Nel medesimo senso si pone l'art. 1 c. 3 del D.M. 225/2015 per il quale l'esenzione si applica alla “*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 comunitarie*”.

private da diporto, e impieghi come carburanti per la navigazione nelle acque interne, limitatamente al trasporto delle merci, e per il dragaggio di vie navigabili e porti” (punto 3);

La nota 1 alla tariffa precisa che *“per imbarcazioni private da diporto si intende l’uso di una imbarcazione da parte del proprietario o della persona fisica o giuridica autorizzata a utilizzarli in virtù di un contratto di locazione o per qualsiasi altro titolo, per scopo non commerciale ed in particolare per scopi diversi dal trasporto di passeggeri o merci o dalla prestazione di servizi a titolo oneroso per conto di autorità pubbliche”*.

Con l’art. 3-ter del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16 convertito con modificazioni nella legge 26 aprile 2012, n. 44 (costituente norma di interpretazione autentica e come tale valevole anche per il pregresso) è stato disposto che tra *“i carburanti per la navigazione nelle acque marine comunitarie, compresa la pesca, con esclusione delle imbarcazioni da diporto, e i carburanti per la navigazione nelle acque interne, limitatamente al trasporto delle merci, e per il dragaggio di vie navigabili e porti è compresa la benzina”*¹²⁹.

La disciplina di dettaglio era contenuta del decreto ministeriale n. 16 novembre 1995, n. 577 *“Regolamento recante norme per disciplinar pel’impiego dei prodotti petroliferi destinati a provviste di bordo nelle imbarcazioni in navigazione nelle acque comunitarie”* il cui art. 1 così disponeva:

- “4. L’esenzione ... compete ai prodotti petroliferi impiegati come carburanti per la navigazione nelle acque marine comunitarie, compresa la pesca, per la navigazione nelle acque interne, limitatamente al trasporto delle merci e per il dragaggio di vie navigabili e porti. Le acque marine comunitarie sono costituite... dalle acque territoriali e dalle acque marittime interne degli Stati membri, esclusi i territori che non sono parte del territorio doganale della Comunità. Lo stesso trattamento si applica agli olii lubrificanti destinati a provvista di bordo delle imbarcazioni ammesse alla predetta esenzione ai sensi dell’art. 30 comma 4 del [D.L. 331/1993].*
- 5. Sono esclusi dall’esenzione i prodotti petroliferi destinati a provvista di bordo delle imbarcazioni private da diporto, fermo restando il trattamento fiscale previsto dalle vigenti disposizioni doganali per le provviste di bordo destinate alle imbarcazioni con diretta destinazione ad un porto posto fuori dal territorio doganale della Comunità Per <imbarcazioni private da diporto> si intendono le imbarcazioni che vengono utilizzate dal proprietario, dalla persona fisica o giuridica che può utilizzarli in virtù di un contratto di locazione o per qualsiasi altro titolo, per scopi non*

¹²⁹

In sostanza, per quanto qui interessa, ora il beneficio è applicabile non più solo al gasolio ma anche alla benzina.

commerciali ed in particolare per scopi diversi dal trasporto di passeggeri o di merci e dalla prestazione di servizi a titolo oneroso o per conto di autorità pubbliche”.

Il D.M. 577/1995 è stato abrogato e sostituito, con decorrenza dal 01/04/2016, dal decreto ministeriale 15 dicembre 2015, n. 225 il cui art. 1 così dispone:

- “2. *Il presente regolamento disciplina l'impiego dei carburanti esenti per la navigazione nonché degli oli lubrificanti esenti. L'esenzione è applicata ai prodotti energetici impiegati come carburanti per la navigazione nelle acque marine comunitarie, compresa la pesca, per la navigazione nelle acque interne, limitatamente alla pesca e al trasporto delle merci, nonché per il dragaggio di vie navigabili e porti. Le acque marine comunitarie sono costituite dalle acque territoriali e dalle acque marittime interne degli Stati membri, incluse quelle lagunari ed escluse quelle appartenenti a territori che non sono parte del territorio doganale della Comunità.*
3. *Relativamente alla navigazione nelle acque marine comunitarie, l'esenzione di cui al comma 2 trova applicazione con riguardo alle imbarcazioni, in possesso delle specifiche autorizzazioni o licenze previste dalla normativa vigente, 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 comunitarie*

...omissis...

5. *Sono esclusi dall'esenzione di cui al comma 2 i prodotti energetici utilizzati dalle imbarcazioni private da diporto, fatti salvi i rifornimenti alle unità adibite ad esclusivo scopo commerciale mediante contratto di noleggio che effettuano la navigazione di cui al comma 3, sempreché ricorrano la necessaria assunzione dell'esercizio nonché l'utilizzazione della medesima unità direttamente da parte del soggetto esercente l'attività di noleggio*”.

Bisogna fin d'ora precisare che:

- ⇒ per quanto qui interessa, non si parla delle forniture di prodotti energetici effettuate con imbarco su navi mercantili propriamente dette, posto che, in questo caso, le provviste di bordo sono da considerare esportate ex art. 254 c. 1 T.U.L.D. e sono necessariamente esenti da accisa proprio in quanto esportate.

L'esame della disciplina vigente è limitato alla problematica dell'imbarco di prodotti petroliferi per carburazione o di olii lubrificanti su navi da diporto, sia ad uso commerciale sia ad uso “privato” (diporto *tout court*).

⇒ al di là delle precisazioni che seguiranno, in via di prima approssimazione si osserva che l'esenzione è prevista solo *“per la navigazione nelle acque marine comunitarie, con esclusione delle imbarcazioni private da diporto”* e *“per la navigazione nelle acque interne, limitatamente al trasporto delle merci ...omissis..”*.

Pertanto, in caso di navigazione in acque interne, potendo venire in rilievo solo quella finalizzata al trasporto delle merci, ogni caso di utilizzo di unità da diporto – anche se oggetto di noleggio e destinate a fine commerciale – non può in alcun caso determinare l'applicazione dell'esenzione in questione¹³⁰. Sul punto, però, occorre sottolineare, per la giurisprudenza comunitaria, è da considerare come navigazione in acque marine anche quella svolta in specchi di acqua interni purché funzionalizzata alla prima.

La C.G.C.E. – Sez. IV, causa C-391/05 Jan De Nul NV c. Hauptzollamt Oldenburg con sentenza del 01/03/2007 ha chiarito infatti che:

“la nozione di acque comunitarie ... si riferisce a tutte le acque idonee ad essere attraversate da tutte le navi marittime ivi incluse quelle aventi la maggiore stazza, in grado di percorrere vie marittime a fini commerciali. Essa comprende quindi talune vie navigabili interne. Infatti, i battelli idonei alla navigazione commerciale possono praticare la stessa anche su vie navigabili interne fino a determinati porti destinati alla navigazione marittima, anche se non situati sulla costa. Il fatto di escludere dalla sfera dell'esenzione obbligatoria la navigazione così praticata dal momento in cui la si effettua su tali vie verso i porti destinati alla navigazione marittima nuocerebbe al commercio intracomunitario poiché tale esclusione, sfavorendo gli operatori economici interessati da una tale navigazione, rischierebbe di deviare una parte del traffico marittimo da tali porti”

Ancora, l'esenzione non può trovare applicazione in caso di imbarco di prodotti petroliferi o olii lubrificanti:

- su unità da diporto *tout court*, non iscritte nel R.N.D./R.I.D. o iscritte ma senza indicazione dell'uso commerciale;
- su unità da diporto battenti bandiera comunitaria, utilizzate sì a fini commerciali ma per le quali non è stata operata la comunicazione prevista dall'art. 2 c. 3 del C.N.D. o per le quali è stata effettuata tale comunicazione ma che sono di fatto utilizzate a fini meramente privati.

¹³⁰ Comm. Trib. I Grado Trentino-Alto Adige Trento – Sez. I – 14/05/2015, n. 140; Comm. Trib. I Grado Trentino-Alto Adige Trento – Sez. I – 08/06/2016, n. 130.

In tali ipotesi, i prodotti energetici forniti a bordo sono da assoggettare ad accisa ad eccezione del caso in cui, come visto in precedenza, siano da ritenere esportati ai sensi dell'art. 254 c. 2 T.U.L.D..

Per quanto attiene i **natanti da diporto**, *prima facie* pare proprio che ad essi non possa essere riconosciuta l'agevolazione *de qua*, salvo il caso in cui siano stati volontariamente iscritti nel R.I.D. con annotazione dell'uso commerciale¹³¹.

- ⇒ per quanto concerne l'utilizzo mediante contratti di noleggio, nulla vieta che questo sia finalizzato – nella fase “discendente” dell'effettivo utilizzo del mezzo nautico – allo svolgimento di concrete attività di “insegnamento della professione della navigazione da diporto” e di utilizzo in “centri di immersione e di addestramento subacqueo come unità di appoggio per i praticanti immersioni subacquee a scopo sportivo o ricreativo”. Anche in tali casi, ritiene l'autore, deve essere riconosciuta l'agevolazione in parola.

Pertanto, i casi in cui può essere riconosciuta l'esenzione accisa dei prodotti petroliferi e degli lubrificanti imbarcati su una unità da diporto **sono limitati alle unità iscritte nei R.N.D./R.I.D. per uso commerciale o iscritte nel R.I.**; ricorrendo tale ipotesi, è comunque necessario distinguere a seconda che il mezzo rifornito rivesta la qualifica di “merce unionale” o meno e, come detto, sia destinato alla navigazione marittima o alla navigazione interna. Infatti:

- ⇒ posto che l'esenzione dall'accisa è prevista per gli “*impieghi come carburanti per la navigazione nelle acque interne, limitatamente al trasporto delle merci e per il dragaggio*”

¹³¹ Sul punto, però, è da notare che l'Agenzia delle Dogane – Direzione Interregionale per la Liguria, il Piemonte e la Valle d'Aosta, con nota prot. n. 42352RU del 24/09/2014, ha esteso la possibilità anche ai natanti da diporto; si legge infatti in tale documento di prassi che: “*in tale contesto, la tipologia e la destinazione d'uso (commerciale o privata) dell'imbarcazione da diporto assurgono a requisiti essenziali, nell'ambito dei dati richiesti dall'art. 4 c. 3 lett. a) del D.M. n. 577/1995 di cui l'Autorità marittima attesta il possesso in quanto caratteristiche riscontrabili nelle carte di bordo e nel registro di iscrizione ovvero, in caso di **natanti da diporto**, sulla base di atti in proprio possesso e la cui sussistenza può legittimare la compilazione della parte prima del libretto [di controllo, n.d.r.] in quanto sia accertato che la tipologia e destinazione d'uso concretizzano, nell'ambito dell'esercizio dell'impresa, una fattispecie di utilizzazione commerciale di cui all'art. 2 del C.N.D....*”.

Rammentando a tale proposito che, ai sensi dell'art. 27 c. 6 del C.N.D., “*l'utilizzazione dei natanti da diporto ai fini di locazione o di noleggio per finalità ricreative o per usi turistici di carattere locale, nonché di appoggio alle immersioni subacquee a scopo sportivo o ricreativo è disciplinata, anche per le modalità della loro condotta, con ordinanza della competente autorità marittima o della navigazione interna, d'intesa con gli enti locali*”, chi scrive ritiene **non possibile estendere il beneficio dell'esenzione anche ai natanti**, e ciò sia per l'ovvia considerazione che gli stessi non sono iscritti nei R.N.D./R.I.D. sia per il fatto che ad essi non pare poter essere rilasciato il “libretto di controllo”.

di vie navigabili e porti” - il beneficio non trova applicazione alla navigazione da diporto in acque lacuali o fluviali;

- ⇒ per quanto concerne, invece, la navigazione nelle acque marine comunitarie, bisogna prima svolgere alcune considerazioni sulla nozione di “uso commerciale” del mezzo nautico.

Come già abbiamo visto, trattando la non imponibilità I.V.A., si è assistito ad una lenta evoluzione dell'interpretazione ministeriale: l'Agenzia delle Entrate è infatti partita da un orientamento a dir poco “oscurantista” che negava qualsiasi tipo di utilizzo commerciale per le unità da diporto per passare poi – complici le intervenute modifiche normative - ad un orientamento un po' più “illuminato” che lo riconosceva nel solo caso di unità fatte oggetto di noleggio fino ad addivenire all'odierna prassi che vi sussume anche il *leasing* e la locazione purché dirette nel rispetto delle finalità di cui all'art. 2 del C.N.D.. Il medesimo percorso evolutivo non è stato, invece, *in toto* seguito dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (ciò, invero, in ragione del differente substrato normativo oggetto di interpretazione), la quale ha ritenuto non condivisibile la scelta dell'Agenzia consorella e mantenuto -almeno a livello centrale - inalterata la sua prassi anteatta, risalente alla circolare n. 15/D del 29/04/1994 dell'allora Ministero delle Finanze con cui venne chiarito che **il beneficio spetta solo in caso di noleggio dell'unità navale:**

*“...omissis... la definizione contenuta nella nota (1) al punto 3 della citata Tabella A chiarisce che occorre fare riferimento non già al titolo in forza del quale si utilizza una imbarcazione (proprietà, locazione o noleggio, con conducente o meno) ma all'uso che in concreto viene fatto dell'imbarcazione. Per poter essere considerata <imbarcazione privata da diporto> l'imbarcazione non deve essere adibita ad operazioni commerciali di trasporto di merci e passeggeri o a prestazioni di servizi a titolo oneroso o per conto di autorità pubbliche. Ne consegue che se l'imbarcazione viene adibita dal proprietario al trasporto di passeggeri si verifica un'operazione commerciale che dà titolo all'esenzione, mentre se uno o più privati noleggiavano una imbarcazione con conducente o meno, per scopi turistici, si verifica l'ipotesi dell'imbarcazione privata da diporto. **Se invece il privato noleggia l'imbarcazione e la utilizza per effettuare trasporti o altri servizi a pagamento, compete l'esenzione perché siamo nella ipotesi dell'uso a scopo commerciale.** E' determinante, quindi, il tipo di attività che esercita il soggetto abilitato all'uso dell'imbarcazione.”*

e ribadita con la nota prot. n. 7206 del 08/02/2001¹³² con cui è stata rinnovata la scelta di limitare l'esenzione da accisa delle forniture di carburanti ed olii lubrificanti alle sole

¹³² “Il punto 3 della Tabella A allegata al testo unico approvato con D.Igs 26.10.95, n. 504, in recepimento di quanto statuito dall'art. 8, par. 1, lett. c) della direttiva 92/81/CE del consiglio

del 19.10.1992, prevede l'esenzione dall'accisa per gli oli minerali impiegati come carburanti per la navigazione nelle acque marine comunitarie.

Gli impieghi di carburante ammessi all'esenzione fiscale sono individuati, a contrariis, dalla nota (1) al punto 3 della citata Tabella A, nota che costituisce anch'essa diretto recepimento della disposizione comunitaria sopracitata. Viene qui fornita, infatti, la nozione di <imbarcazioni private da diporto>, peraltro espressamente escluse dalla predetta esenzione, le quali sono intese come l'uso di un'imbarcazione per scopo non commerciale e, 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.

Affinché abbia un significato concreto, questa definizione fiscale di imbarcazioni private da diporto va raccordata, in vista dell'esatta delimitazione del campo di applicazione del beneficio, con le disposizioni vigenti per la navigazione da diporto, materia che rientra nella competenza del ministero dei Trasporti e della Navigazione, il quale ha avuto modo di pronunciarsi in proposito con la nota in riferimento.

Al riguardo, tenuto conto di quanto emerge dalla predetta nota, si fa presente che l'art. 1, comma 2, della legge 11.2.1971, n. 50, e successive modificazioni ed integrazioni, ha definito la navigazione da diporto come quella effettuata dalle unità ad essa destinate, le quali si suddividono in natanti, imbarcazioni e navi da diporto in ragione della loro lunghezza fuori tutto, per scopi sportivi o ricreativi dai quali esuli il fine di lucro.

Di seguito, in deroga a quanto stabilito dalla suddetta disposizione, l'art. 15 della legge 5.5.89, n. 171, e, da ultimo, l'art. 10, comma 11 del D.L. 21.10.96, n. 535, convertito, con modificazioni, dalla legge 23.12.96, n. 647, hanno consentito l'utilizzo dei natanti, delle imbarcazioni e delle navi da diporto mediante contratti di locazione o di noleggio.

Così delineato il quadro normativo di riferimento, il citato Dicastero ha fornito con la medesima determinazione una nuova interpretazione delle disposizioni concernenti la materia in argomento.

In particolare è stato affermato che, con l'emanazione della legge n. 647/96 il legislatore, prevedendo che le navi, le imbarcazioni ed i natanti da diporto possano essere utilizzate mediante contratti di locazione o di noleggio, ha inteso operare per tali fattispecie, facendosi interprete dell'evoluzione che ha interessato la nautica da diporto, un riconoscimento della possibilità di impiego delle unità da diporto in attività economiche.

Tale sarebbe, per quanto qui interessa, la ratio da cui hanno tratto origine le novità legislative che hanno interessato il settore della nautica da diporto.

Stante la rivisitazione operata dal ministero dei Trasporti e della Navigazione, si impone una nuova valutazione circa la ricorrenza, in capo ai possessori di tali mezzi nautici, dei requisiti per usufruire dell'agevolazione di cui trattasi, questione, del resto, la cui soluzione è strettamente subordinata a quella, risolta ora positivamente dal competente ministero sopracitato, inerente la possibilità d'impiego delle unità da diporto per scopi commerciali.

Secondo il nuovo orientamento non trova sicuramente applicazione l'agevolazione fiscale in questione nella ipotesi di locazione di unità da diporto, strumento negoziale che assume connotazioni giuridiche differenti da quelle dei noleggi. Il contratto di locazione, infatti, si risolve nel mero trasferimento della disponibilità del bene da un soggetto all'altro, con assunzione in capo al conduttore, vale a dire al semplice diportista, di ogni onere e rischio connesso alla navigazione nonché di ogni aspetto organizzativo concernente l'armamento e la gestione del mezzo. Il locatore, pertanto, pur conseguendo un vantaggio economico sotto forma

di corrispettivo, rimane del tutto estraneo all'impiego dell'unità nella navigazione. Ciò anche nel caso in cui la locazione avesse ad oggetto un'unità armata ed equipaggiata.

Va da sé che è parimenti esclusa l'agevolazione per i carburanti impiegati dalle unità da diporto utilizzate per gli scopi ad esse precipui, ossia sportivi o ricreativi, direttamente dai possessori delle medesime.

Diversamente per l'impiego delle unità da diporto mediante contratto di noleggio, disciplinato dal capo II del titolo primo del libro terzo del codice della navigazione e dall'art. 10, comma 8, del citato D.L. n. 535/196, con il quale il noleggiante, in corrispettivo del nolo pattuito, si assume l'obbligo di compiere con l'unità da diporto una determinata navigazione ovvero, entro il periodo di tempo convenuto, la navigazione ordinata dal noleggiatore, serbando per sé la conduzione tecnica dell'unità medesima.

Infatti se, per un verso, l'impiego che di volta in volta dell'unità da diporto viene fatto da parte del noleggiatore, a ciò abilitato in virtù del sottostante contratto di utilizzazione, è pur sempre riconducibile alle finalità, sportive o ricreative, precipue della navigazione in questione, per l'altro lo scopo perseguito dal proprietario o possessore della costruzione riveste, in tale ambito, natura commerciale.

La qualificazione commerciale è diretta conseguenza dello schema negoziale di riferimento che, concretizzandosi nella prestazione di servizi a titolo oneroso, viene a configurare in termini di imprenditorialità l'attività esercitata con il noleggio da parte del proprietario o possessore dell'unità da diporto.

Si assiste, in tal modo, ad una scissione tra esercizio dell'impresa commerciale, che fa capo al proprietario o possessore, ed impiego della unità da diporto, che è rimesso al noleggiatore.

Si deve ritenere pertanto che i carburanti impiegati dalle unità da diporto (natanti, imbarcazioni, navi) **adibite ad attività di noleggio abbiano titolo all'esenzione da accisa** di cui al punto 3 della Tabella A allegata al testo unico approvato con D.Igs n. 504/95. Le modalità da osservare per l'impiego dei prodotti petroliferi in esenzione da accisa sono quelle fissate nel D.M. 16/11/1995, n. 577.

Trovando l'agevolazione in esame una specifica regolamentazione che dispone tra l'altro l'obbligo per gli aventi diritto di assolvere precisi adempimenti amministrativi e contabili per l'imbarco di prodotti petroliferi in esenzione da accisa, la medesima non può che trovare applicazione dal momento, successivo alla presente determinazione, in cui le imbarcazioni siano dotate del libretto di controllo di cui alla lett. a), comma 3, dell'art. 4, del suddetto D.M. n. 577/95 ed il soggetto interessato assolvere gli adempimenti di cui sopra e gli altri prescritti per la particolare fattispecie in esame, come di seguito precisato, in modo da consentire agli organi dell'amministrazione finanziaria, di svolgere i controlli del caso sul corretto impiego dei prodotti petroliferi agevolati.

Resta bene inteso, tuttavia, che procedendo all'utilizzazione del mezzo nautico mediante contratti di noleggio, il proprietario o possessore della costruzione costituisce necessariamente l'unità da diporto come bene strumentale dell'impresa, così assegnando a tale unità un vincolo di destinazione all'attività imprenditoriale che ne esclude ogni possibile impiego per qualsivoglia fine personale, sia esso sportivo o ricreativo.

Per poter esercitare l'attività di noleggio con le unità da diporto i soggetti interessati, imprese o società, devono essere iscritti nel registro delle imprese presso la competente camera di commercio, industria, artigianato ed agricoltura.

L'impiego delle unità da diporto mediante contratti di noleggio è annotato negli appositi registri tenuti dalle Autorità marittime con indicazione degli esercenti medesimi e degli estremi della loro

unità da diporto oggetto di noleggio, ritenendo – invece – il bunkeraggio soggetto ad accisa in tutti i casi in cui l'unità sia oggetto di altri tipi di contratti (fra cui, in primis, la locazione)¹³³.

iscrizione nel registro delle imprese. Analoga annotazione è riportata nella licenza di navigazione.

Per i natanti da diporto, così come definiti dall'art. 13 della legge 11/02/1971, n. 50, e successive modificazioni, ***le vigenti disposizioni in materia di nautica da diporto prevedono la non sussistenza dell'obbligo di iscrizione nei registri nautici nonché della licenza di navigazione. Stante il peculiare regime giuridico di questi mezzi nautici, fermo restando l'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese presso la competente camera di commercio, industria, artigianato ed agricoltura, per avere titolo all'esenzione fiscale di cui trattasi gli esercenti l'attività di noleggio di natanti da diporto devono comprovare di essere stati autorizzati dalla locale Autorità marittima all'impiego di dette unità mediante tale contratto di utilizzazione***".

Pertanto, tenuto conto di quanto sopra, le annotazioni riportate nella prima parte del prescritto libretto di controllo, del quale deve essere munita ciascuna unità da diporto, recano anche i dati relativi all'iscrizione della medesima nell'apposito registro navale con indicazione dell'impiego in attività di noleggio. Per i natanti da diporto, in luogo dell'avvenuta registrazione, sono annotati gli estremi identificativi dell'autorizzazione rilasciata dall'Autorità marittima all'utilizzo mediante contratto di noleggio".

133

Al riguardo, corre il dovere di richiamare l'attenzione del lettore sul fatto che, sempre con la predetta nota prot. n. 42352RU del 24/09/2014 l'Agenzia delle Dogane – Direzione Interregionale per la Liguria, il Piemonte e la Valle d'Aosta sembra avere esteso l'agevolazione in parola, in generale, anche ai casi di utilizzo commerciale di cui all'art. 2 c. 1 lett. b) e c) del C.N.D. e ciò indipendentemente dal fatto che, alla base di essi, vi sia o meno un contratto di noleggio.

Si legge in tale documento:

"Tutto ciò premesso, fatti salvi i principi dettati, tra tutti, dal Regolamento emanato con D.M.F. del 16.11.1995 n. 577, dalla nota prot. n. 7206/00/VI del 08.02.2001 ...omissis... e dalla circolare n. 10/D del 14.07.2014 ...omissis..., quest'ultima per quanto concerne l'utilizzo di carburanti in esenzione da accisa, denaturati, e di oli lubrificanti non soggetti a tassazione per la navigazione in acque marine comunitarie di unità commerciali nolggiate per diporto battenti bandiera di Paesi non appartenenti all'U.E., ...omissis... si considera che il quadro dispositivo suddetto non contempli il caso dell'unità da diporto utilizzata per l'insegnamento professionale della navigazione da diporto ovvero da centri di immersione e di addestramento subacqueo quale appoggio ai praticanti le immersioni sportive o ricreative. Dette ipotesi, al pari del noleggio, costituiscono fattispecie di utilizzazione commerciale dell'unità da diporto (art. 2 del Codice) ma per esse non risulta sia stata data alcuna indicazione come invece è avvenuto per il noleggio in forza della nota prot. n. 7206/00/VI del 08.02.2001 suddetta. Pertanto ...omissis... coerentemente con il quadro normativo sopra descritto, in materia di esenzione dal pagamento dell'accisa sugli approvvigionamenti di carbolubrificanti in caso di utilizzazione commerciale dell'unità da diporto:

- 1) *l'Amministrazione Finanziaria riconosce il beneficio fiscale a qualsiasi tipo di unità da diporto (natante, imbarcazione, nave da diporto) che sia utilizzata in una delle attività commerciali di cui all'art. 2 del Codice (noleggio, insegnamento professionale della nautica e appoggio a immersioni subacquee, ad eccezione della locazione), in presenza dei sotto specificati requisiti i quali consentono di attribuire natura commerciale alla*

Per poter fruire dell'agevolazione, è necessario che l'unità sia, oltre che "autorizzata" per l'attività di noleggio, anche in concreto utilizzata a tale fine da parte di un soggetto esercente attività imprenditoriale. Sul punto, il Ministero delle Finanze, con la circolare n. 15 del 29/03/1994, ha chiarito che:

"...omissis... la definizione contenuta nella nota (1) al punto 3 della Tariffa chiarisce che occorre fare riferimento non già al titolo in forza del quale si utilizza l'imbarcazione .. ma all'uso che in concreto viene fatto dell'imbarcazione. Per poter essere considerata imbarcazione privata da diporto, non deve essere adibita ad operazioni commerciali di trasporto merci e passeggeri o a prestazioni di servizi a titolo oneroso o per conto di

navigazione da diporto esercitata; natura commerciale che esclude la connotazione di "imbarcazione privata da diporto":

- a) trasporto terzi (noleggiatori, allievi di scuola nautica e partecipanti a immersioni subacquee) a titolo professionale/oneroso (con conseguente gestione nautica - e comando/condotta - dell'unità da parte dell'imprenditore ovvero con il proprio personale lavorante) e prestazioni di altri servizi connessi sempre a titolo professionale/oneroso;*
 - b) attività prestata nell'ambito dell'esercizio dell'impresa a tal fine organizzata;*
 - c) disponibilità dell'unità in capo all'imprenditore in forza di titolo idoneo e, in quanto bene strumentale dell'impresa, destinazione "in concreto" della stessa unità alle finalità imprenditoriali con esclusione, quindi, di qualsiasi impiego a titolo meramente personale, sia esso sportivo o ricreativo.*
- 2) il beneficio è ammesso nei casi di navigazione tra porti nazionali (inclusi i tragitti in cui il porto di partenza e di arrivo coincidono) e di navigazione tra porto nazionale e porto comunitario anche nell'ipotesi di tragitti attraversanti acque non comunitarie.*
- 3) le suddette condizioni possono sostanzialmente rinvenirsi nelle seguenti fattispecie di utilizzazione commerciale dell'unità da diporto disciplinate dall'art. 2 del Codice, e cioè quando l'unità sia:*
- a) oggetto di contratti di noleggio;*
 - b) utilizzata per l'insegnamento professionale della navigazione da diporto;*
 - c) utilizzata da centri di immersione e di addestramento subacqueo come unità appoggio per i praticanti immersioni subacquee a scopo sportivo o ricreativo.*
- Pertanto, le sopra elencate fattispecie, in quanto rientranti nella definizione (prescritta dalla norma fiscale) di <imbarcazione non privata - ergo commerciale - da diporto>, danno titolo all'esenzione dal pagamento dell'accisa sull'acquisto di carbolubrificanti.*
- 4) ulteriormente discende la considerazione in base alla quale il concreto uso commerciale, nei termini suesposti, ed il connesso beneficio fiscale, di cui al punto 3 della tabella A allegata al T.U.A. n. 504/1995, così come regolamentato dal D.M.F. n. 577/95, rilevano essenzialmente durante la fase dello svolgimento materiale di una delle suddette attività (d'impresa), con esclusione quindi di ogni altra attività privata personale o di diporto puro e semplice".*
-

*autorità pubbliche. Ne consegue che se l'imbarcazione viene adibita dal proprietario al trasporto di passeggeri si verifica un'operazione commerciale che dà titolo all'esenzione, mentre se uno o più privati noleggiavano una imbarcazione con conducente o meno, per scopi turistici, si verifica l'ipotesi dell'imbarcazione da diporto. **Se invece il privato noleggia l'imbarcazione e la utilizza per effettuare trasporto o altri servizi a pagamento, compete l'esenzione perché siamo nell'ipotesi dell'uso a scopo commerciale***¹³⁴.

Ancora più di recente, a seguito dell'entrata in vigore del D.M. 225/2015 (cfr. art. 1 c. 6), l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, con circolare n. 5/D del 15/03/2016, ha chiarito che:

*“la disposizione regolamentare riserva l'esenzione fiscale all'impresa che utilizza il carburante per la prestazione di servizi di navigazione marittima a titolo oneroso, **fermo restando il vincolo di esclusiva destinazione dell'unità da diporto all'attività di noleggio**. L'attribuzione del beneficio fiscale è subordinato altresì alla sussistenza delle condizioni legittimanti identificate nella diretta assunzione dell'esercizio ed utilizzazione dell'unità commerciale noleggiata da parte del soggetto esercente, contenuto tipizzato del contratto di noleggio. Viene richiesto sostanzialmente che lo scopo ultimo dell'uso del mezzo nautico sul quale è impiegato il carburante esente mantenga la riconosciuta qualificazione commerciale attraverso il coinvolgimento pieno ed immediato dell'esercente nella gestione del servizio di navigazione e nella conduzione tecnica dell'unità da diporto. **Per tali motivazioni restano esclusi dall'applicazione dell'agevolazione i carburanti impiegati dalle predette unità quando utilizzate mediante contratti di locazione**”.*

E' utile sottolineare come, al di là della presenza dei requisiti “formali” dell'utilizzo commerciale dell'unità (ossia l'annotazione dell'uso commerciale sulla licenza di navigazione o la iscrizione nel R.I. e, per le unità battenti bandiera comunitaria, la comunicazione ex art. 2 c. 3 del C.N.D.), **è sempre onere della parte, in caso di controllo, dimostrare l'effettività di tale utilizzo**; onere non assolto il quale

¹³⁴

“Certamente non può fruire sia dell'esenzione da accisa che della non imponibilità ai fini dell'IVA, il bunkeraggio di unità da diporto oggetto di locazione o noleggio occasionale, in particolare quello previsto dalla L. n. 27 del 24/3/2012. Inoltre l'unità adibita a locazione o noleggio di imbarcazioni per fruire delle dette agevolazioni deve appartenere o ad imprenditori individuali ovvero ad imprese iscritti alla Camera di Commercio ed aventi come oggetto lo svolgimento della detta attività commerciale. Inoltre in nessun caso può fruire delle dette agevolazioni il bunkeraggio effettuato dal locatario o dal noleggiatore nel corso del contratto di locazione o noleggio.” (FRANCESCO CIMMINO GIBELLINI, “Navigando fra le norme tributarie”, atti del Convegno tenutosi a Genova il 4 ottobre 2013).

l'Amministrazione può procedere al recupero dell'accisa evasa in uno (in questo caso) con la correlata evasione I.V.A..

Sul punto, la giurisprudenza di merito si è già più volte pronunciata, anche in tempi recenti. In particolare, la C.T.P. di Milano – Sez. XXII, con sentenza n. 33/21/13 del 28/01/2013 (depositata il 19/02/2013), pronunciando in relazione ad un ricorso avverso un accertamento derivante da un p.v.c. della Guardia di Finanza di Genova avente ad oggetto il noleggio di una unità da diporto caratterizzato da “una gestione priva delle peculiarità che contraddistinguono l'attività di noleggio” (in sintesi estrema, un noleggio simulato) ha così deciso:

“In relazione al merito della vicenda, l'ufficio ricostruiva il quadro normativo e poneva l'accento sulla circolare Ministero delle Finanze prot. 7206/ VI dell'8 febbraio 2001, secondo cui la legge consente l'acquisto e l'impiego di prodotti petroliferi agevolati unicamente alle navi o imbarcazioni da diporto immatricolate ed impiegate in modo esclusivo nell'attività commerciale del noleggio, mentre nega questa possibilità alle navi ed imbarcazioni destinate ad uso privatistico da diporto ovvero concesse in locazione. Utilizzando il mezzo nautico mediante contratti di noleggio il proprietario costituisce l'unità da diporto come bene strumentale dell'impresa, assegnandole un vincolo di destinazione all'attività imprenditoriale che ne esclude ogni possibile impiego per qualunque altro fine personale.

Osservava altresì che la Risoluzione n. 94/E del 21 marzo 2002 dell'Agenzia delle Entrate aveva enunciato analoghi principi in materia di Iva ...omissis....

Sulla base di tali principi, a parere dell'Ufficio e indipendentemente dal prezzo praticato per il noleggio, nel caso di specie mancherebbe il presupposto dell'esercizio di un'attività commerciale, indispensabile per beneficiare dell'esenzione fiscale. L'Agenzia delle Dogane replicava anche alle altre osservazioni di parte ricorrente e, dopo aver ventilato l'ipotesi di abuso del diritto, dato che ...omissis..., attraverso l'utilizzo di forme negoziali civilistiche, avrebbe ottenuto indebiti vantaggi fiscali, concludeva per il rigetto del ricorso e la conferma del proprio operato. Anche l'Agenzia delle Entrate chiedeva il rigetto dei ricorsi riuniti con conferma dell'operato dell'amministrazione fiscale. Rilevava che l'imbarcazione era costantemente nella disponibilità della signora ...omissis... con conseguente esclusione del godimento a favore di terzi e richiama a supporto i documenti di prassi già invocati.

...omissis...

Con riferimento al quadro normativo di riferimento la Commissione rileva che il punto 3 della Tabella A allegata al D.Igs. n. 504/1995 prevede

l'esenzione dall'accisa per gli oli minerali impiegati come carburanti per la navigazione nelle acque marine comunitarie.

Analoga formulazione contiene il punto 3 della Tabella A allegata al D.L. 331/1993, che prevede l'esenzione dall'accisa per gli impieghi come carburanti per la navigazione nelle acque marine comunitarie, (...), con esclusione delle imbarcazioni private da diporto, e impieghi come carburanti per la navigazione nelle acque interne, limitatamente al trasporto delle merci (...).

L'art.1, comma 5, del D.M. 16/11/1995 n. 577 delimita il campo di applicazione dell'agevolazione, disponendo che <sono esclusi dall'esenzione i prodotti petroliferi destinati a provvista di bordo delle imbarcazioni private da diporto>.

La norma fornisce la definizione di imbarcazioni private da diporto dovendosi intendere per tali <le imbarcazioni che vengono utilizzate dal proprietario, dalla persona fisica o giuridica che può utilizzarli in virtù di un contratto di locazione o per qualsiasi altro titolo, per scopi non commerciali ed in particolare per scopi diversi dal trasporto di passeggeri o merci e dalla prestazione di servizi a titolo oneroso o per conto di autorità pubbliche>.

La ratio dell'esclusione delle imbarcazioni ad uso privato da diporto dall'esenzione per le accise sul carburante per la navigazione sta nella considerazione che la navigazione da diporto persegue scopi sportivi o ricreativi che esulano dai fine di lucro ed è, dunque, assente un'attività commerciale.

Tuttavia il legislatore prevede alcune eccezioni di impiego dell'unità da diporto a fini commerciali, quando, ad esempio, <l'unità da diporto è utilizzata a fini commerciali è oggetto di contratti di locazione e di noleggio> art. 2, lett. a) D. Lgs. n. 171/05.

Il contratto di noleggio di un'unità da diporto, a norma degli arti. 47, 48 e 49 del citato decreto n. 171/05, è il contratto con il quale il noleggiante si obbliga, a fronte di un corrispettivo, a mettere a disposizione del noleggiatore <l'unità da diporto per un dato periodo a scopo ricreativo e alle condizioni stabilite dal contratto, il quale deve essere redatto per iscritto. L'unità noleggiata e la sua conduzione tecnica rimane nella disponibilità del noleggiante, alle cui dipendenze resta anche l'equipaggio>. Se per il noleggiatore, dunque, la navigazione rappresenta un impiego dell'unità a fini meramente turistici o sportivi, per il noleggiante lo scopo perseguito ha natura commerciale e la qualificazione commerciale è una diretta conseguenza dello schema negoziale (prestazione di servizi a titolo oneroso) che configura l'attività esercitata dal proprietario dell'unità da diporto con il noleggio della stessa quale attività imprenditoriale.

Analogamente l'art. 8-bis, comma 1, del d.P.R. n. 633/72 lett. d) stabilisce che <Sono assimilate alle cessioni all'esportazione, se non comprese

nell'articolo 8: le cessioni di apparati motori e loro componenti e di parti di ricambio degli stessi e delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere precedenti, le cessioni di beni destinati a loro dotazione di bordo e le forniture destinate al loro rifornimento e vettovagliamento (...)» e nella risoluzione n. 94/E del 2002, citata sia dal ricorrente che dagli uffici, si è chiarito che l'esclusione delle unità da diporto dal regime di non imponibilità di cui all'articolo citato, non riguarda le unità <utilizzate per attività commerciali> che si concretizzano nella stipula di contratti di noleggio.

Ciò che occorre accertare nella fattispecie è se ...omissis... abbia effettivamente esercitato un'attività commerciale, presupposto indispensabile per la fruizione dei benefici fiscali.

La Circolare dell'Agenzia delle dogane n. 7206/00 dell'8 febbraio 2001, richiamata anche dalla ricorrente, ha chiarito che la natura commerciale, che caratterizza l'uso dell'imbarcazione affinché la stessa possa beneficiare delle agevolazioni, impone che il proprietario del mezzo nautico costituisca l'unità di diporto come bene strumentale dell'impresa, attribuendo alla stessa un vincolo di destinazione all'attività imprenditoriale che ne esclude ogni possibile impiego per qualsivoglia fine personale, sia esso sportivo o ricreativo. Infatti il legislatore, come disposto dal punto 3 tab. A allegata al d.lgs. 504/95, consente l'acquisto e l'impiego di prodotti petroliferi agevolati solo alle navi o imbarcazioni da diporto immatricolate ed impiegate in modo esclusivo nell'attività commerciale del noleggio, mentre nega questa possibilità alle navi ed imbarcazioni destinate ad uso privatistico da diporto.

Nei caso di specie tutta una serie di elementi portano univocamente ad affermare che la nave ...omissis... sia stata utilizzata, nel periodo accertato, al fine di garantire il godimento personale da parte dello stesso soggetto, la signora ...omissis.... Infatti dei 27 contratti di noleggio stipulati nel corso degli anni:

- *diciassette contratti hanno come noleggiatore la signora ...omissis...,*
- *sette contratti hanno come noleggiatore la ...omissis....*
- *un contratto ha come noleggiatore la ...omissis....*
- *un contratto ha come noleggiatore la ...omissis....*
- *un contratto ha come noleggiatore il sig. ...omissis...o*

Tutti i contratti sono stati sottoscritti dalla signora ...omissis... ad eccezione di quello stipulato il 1 luglio 2006 dal signor ...omissis....

La Commissione osserva, in proposito, che i contratti non sono stati prodotti dalla difesa della ricorrente ma allegati dall'Ufficio all'atto di costituzione in giudizio a dimostrazione del suo assunto, inoltre: ...omissis... possiede la nave da diporto ...omissis...; ...omissis... è di proprietà per il 60% della Sig.ra ...omissis... e per il 40% della ...omissis.... La signora ...omissis... è unica proprietaria della ...omissis.... La signora ...omissis... è

comproprietaria sia di ...omissis... sia di ...omissis... Il Sig. ...omissis... è marito della signora ...omissis... e consigliere di ...omissis... L'amministratore unico della ...omissis..., sig. ...omissis..., è sindaco effettivo di ...omissis... e presidente del collegio sindacale di ...omissis...

Dal'analisi del libretto dei carbolubrificanti tenuto dal comandante della nave, inoltre è emerso che in alcuni giorni - il 2 settembre 2005, il 25 luglio 2006, dai 3 settembre al 6 settembre 2007 - la nave era stata utilizzata senza contratti di noleggio per un consumo di Kg. 10.621,2 di gasolio agevolato per complessive 78 ore di moto. ...omissis...

Le indagini svolte dalla Guardia di finanza su internet, volte ad accertare se la ...omissis... abbia mai pubblicizzato la propria attività commerciale di noleggio e funzionali anche al raffronto dei prezzi ipoteticamente promossi con quelli realmente applicati, non ha dato alcun esito e non è stato reperito neppure un tariffario dei prezzi, ad ulteriore dimostrazione che la nave non è mai stata presentata sul mercato del noleggio ma era destinata ad un solo utilizzatore. La difesa di parte ricorrente richiama, a conforto delle proprie argomentazioni, tra le altre, due sentenze: una della Corte di Giustizia UE e l'altra della Commissione tributaria provinciale di Genova. Dalla lettura della sentenza della Corte di giustizia - Causa 230/94 ENKLER - emergerebbe che per decidere della commercialità dell'impresa è sufficiente valutare se l'oggetto dell'attività sia suscettibile di utilizzazione economica. L'effettiva pubblicizzazione dell'attività esercitata non sarebbe, quindi, condizione indispensabile per qualificare o meno una determinata attività come commerciale, smentendo l'eccezione dell'Ufficio, secondo cui la ...omissis... non è una società commerciale in quanto non pubblicizza la propria attività commerciale. In realtà la sentenza della C.G.C.E. si limita a dire che <tra i dati in base ai quali le autorità tributarie devono stabilire se un soggetto passivo abbia acquistato beni per le esigenze delle sue attività economiche figura la natura dei beni considerati>; il giudice comunitario non esclude che ci siano altri indicatori in tal senso, tant'è che <la natura dei beni considerati> è uno <tra i dati> in base ai quali stabilire se il soggetto passivo abbia acquistato beni per (o svolgimento di attività commerciale. In base alla pronuncia citata, dunque, non si può negare, né un'affermazione in contrario si rinviene nella sentenza della Corte, che la pubblicizzazione dell'attività commerciale possa essere considerato quale indice importante, anche se non primario, dell'effettività della stessa.

Inoltre la Corte di giustizia nella sentenza citata evidenzia un ulteriore dato: nel caso trattato il bene acquistato per le esigenze dell'attività commerciale era stato fruito non solo dal marito dell'esercente l'attività economica e dalla stessa ma anche da soggetti terzi estranei al gruppo familiare, e la Corte rilevava come l'entità della clientela sia un parametro da prendere in considerazione al fine di stabilire se l'attività sia esercitata a fini commerciali.

Venendo alla pronuncia di merito della Commissione tributaria provinciale di Genova - sent n. 49/11/11 - relativa ad un contenzioso in materia di consumo di carbolubrificanti agevolati, in esenzione IVA, da parte di un natante la cui proprietà formale era in capo ad una S.r.l. ma che risultava de facto di un cittadino statunitense, è opportuno rilevare che a parere della Commissione la pubblicizzazione dell'attività commerciale svolta è un indicatore non irrilevante nel definire il tipo di attività esercitata. Il collegio, nell'accogliere il ricorso, ha ragionato anche in relazione al fatto che l'imbarcazione era stata pubblicizzata e presentata sul mercato del noleggio, avendo la società proprietaria affidato ad una società specializzata l'incarico di reperire dei contratti. La società documentava in quella occasione i tentativi compiuti rivolti al mercato esterno, peraltro infruttuosi, con la conseguenza che la barca era stata nuovamente noleggiata per l'intera stagione estiva dal cittadino statunitense. Concludeva il collegio affermando che < tali comportamenti dimostrano l'intenzione della ricorrente di utilizzare l'Imbarcazione a fini commerciali, mediante la stipula di contratti di noleggio >.

Nella fattispecie che ci occupa, nulla di tutto questo emerge e pare difficile poter affermare che vi sia stato un effettivo esercizio di attività commerciale di noleggio dato che l'attività di ...omissis... era rivolta solo ad un soggetto, con la conseguenza che la nave ...omissis... è stata costantemente nella piena disponibilità dei coniugi ...omissis..., e ha operato, di fatto, come nave privata da diporto ai sensi dell'art. 1, comma 5 del D.M. 5 77/95, pertanto esclusa dalle agevolazioni previste.

In definitiva non può invocarsi, nel caso di specie, la presunzione generale di commercialità per le attività svolte da società essendo stato accertato < i/ godimento personale di un bene (...) posseduto e gestito dalla società ma utilizzato dal socio o da suoi familiari > secondo quanto disposto dall'art. 4 d.P.R. 633/72. Ne valgono a contrastare le risultanze cui sono pervenuti verificatori ed accertatori le affermazioni di parte ricorrente sulla mancata dimostrazione dei maggiori vantaggi fiscali di cui avrebbe beneficiato la signora ...omissis... se avesse noleggiato l'unità navale da soggetto diverso da ...omissis....

Ciò che rileva, invece, sono i vantaggi fiscali certi di cui ha goduto la società ...omissis..., soggetto dell'imposizione tributaria di cui si discute, nell'acquistare e nel gestire la nave in quanto destinata formalmente all'attività commerciale di noleggio. L'attuale normativa prevede una serie di agevolazioni a) in fase di acquisto con un'aliquota IVA ridotta dal 38 al 10% e ammortamento del costo del bene per un massimo di 10 anni; b) in fase di gestione, con la detraibilità dell'IVA sui costi di gestione, manutenzione, ormeggio e sui costi sostenuti per l'attività di noleggio; e) in fase di utilizzo, con la possibilità di consumare gasolio agevolato esente da IVA e accise con un risparmio di circa la metà di quello in commercio. I

richiamati risparmi d'imposta, allo stato dei fatti risultati indebiti, ben giustificano e neutralizzano i costi sopportati dalla ...omissis... per i controlli previsti da DM delle infrastrutture e dei trasporti, 29 luglio 2008, n. 146, al fine di ottenere il certificato di idoneità al noleggio, costi il cui ammontare, peraltro, non è stato documentato.

Tutte le agevolazioni di cui sopra, evidentemente, non sarebbero state riconosciute alla persona fisica, proprietaria del bene, né possono esserlo alla società che pur possedendo e gestendo il bene come se svolgesse attività commerciale, in realtà lo ha destinato ad un uso privatistico e ne ha consentito l'utilizzo per il godimento personale esclusivo del socio o dei suoi familiari, come nel caso di specie.

E ciò vale indipendentemente dal prezzo pagato in occasione dei noleggi perché, data l'unicità del soggetto noleggiatore, che porta ad escludere l'utilizzo della nave a favore di terzi, manca uno degli elementi caratterizzanti lo svolgimento di attività commerciale.

In altre parole, richiamando quanto autorevolmente detto dalla stessa difesa della ricorrente secondo la norma retro richiamata (art. 4 c. 5 ultimo periodo del d.P.R. n. 633/1972), le società e gli enti di comodo che effettuano tali cessioni o prestazioni si collocano al di fuori del perimetro applicativo dell'imposta per carenza del requisito soggettivo, essendo per essi negata la qualifica di "soggetto passivo", nell'accezione prevista dall'art. 4 della dir. 77/388. Dunque sotto questi plurimi profili i ricorsi riuniti non possono essere accolti.

Per quanto riguarda poi le sanzioni comminate negli accertamenti in materia di IVA e la loro pretesa contraddittorietà, il disconoscimento della spettanza delle agevolazioni non dipende dall'aver negato alla società ...omissis... tout court la natura di soggetto passivo d'imposta ma è conseguenza naturale dall'accertato uso non commerciale della nave ...omissis... da parte della stessa, presupposto necessario per poter fruire legittimamente delle agevolazioni de quibus....omissis..."

Sempre nel medesimo periodo, la C.T.R. di Bologna – Sez I, con sentenza 21/01/2013 del 15/11/2012 (depositata il 18/03/2013), rigettando l'appello proposto dalla parte privata avverso la sentenza di prime cure che confermava la legittimità dell'operato dell'ufficio doganale, ha così deciso:

“Con detto motivo di ricorso si sostiene che, con tale imbarcazione, il contribuente esercitava attività commerciale e, pertanto, aveva diritto di beneficiare dell'agevolazione prevista dal punto n. 3 della tabella A allegata al t.u. accise, secondo cui i carburanti impiegati nella navigazione in acque marine comunitarie, esclusi quelli utilizzati dalle imbarcazioni private da diporto, sarebbero esenti da accisa. La nota n. 1 alla tabella A, sopra richiamata, definisce imbarcazione privata da diporto quella che viene

usata, dal proprietario o dalla persona fisica o giuridica autorizzata ad utilizzarla, in virtù di un contratto di locazione o per qualsiasi altro titolo, per scopo non commerciale e, in particolare, per scopi diversi dal trasporto passeggeri o merci o dalla prestazione di servizi a titolo oneroso o per conto di autorità pubbliche. L'art. 62, comma 3, t.u. accise prevede che la stessa esenzione spetti agli oli lubrificanti imbarcati per provvista di bordo di navi. Il decreto ministeriale 16 novembre 1995 n. 577 disciplina, oltre alle modalità di impiego dei carbolubrificanti destinati a provviste di bordo delle imbarcazioni in navigazione in acque comunitarie, anche gli adempimenti amministrativi e contabili ed i controlli connessi alla fruizione di tale agevolazione.

Nel descritto contesto normativo di natura strettamente fiscale, per il corretto inquadramento della fattispecie occorre evidenziare che il codice della nautica da diporto (d. lgs. n. 17112005) fornisce una definizione del contratto di noleggio di unità da diporto (art. 47, comma 1), ed impone che tale contratto sia redatto per iscritto a pena di nullità e che sia tenuto a bordo, in originale o in copia conforme (art. 47, comma 2).

In base alla citata normativa, deve pertanto concludersi che l'esenzione da accisa può essere riconosciuta solo a condizione che l'unità da diporto risulti effettivamente impiegata in attività commerciale, risultante da contratto di locazione o da altro titolo (ad esempio, contratto di noleggio), e gli impieghi di carburante aventi diritto all'esenzione fiscale sono individuati a contrariis dalla nota n. 1 al punto 3 della citata tabella A allegata al t.u. accise, costituente anch'essa diretto recepimento della disposizione comunitaria (direttiva 92/81 /C.e. del Consiglio del 19.10.1992, art. 8, par. 1, lett. C).

La C.T.P. di Milano – Sez. XXII, con sentenza n. 33/21/13 del 28/01/2013 (depositata il 19/02/2013), Infatti, la nozione di «imbarcazione privata da diporto», esclusa dalla predetta esenzione, dev'essere intesa come imbarcazione utilizzata per uno scopo non commerciale e, 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.

Questa definizione fiscale, inoltre, dev'essere necessariamente raccordata anche con le disposizioni vigenti sulla nautica da diporto e, in particolare, con il codice della nautica da diporto, che all'art. 2, comma 1, stabilisce che un'unità da diporto è utilizzata a fini commerciali quando:

- 1) l'unità è oggetto di contratti di locazione o di noleggio;*
- 2) è utilizzata per l'insegnamento professionale della navigazione da diporto;*
- 3) e utilizzata da centri di immersione e di addestramento subacqueo come unità d'appoggio per le esercitazioni dei praticanti di immersioni subacquee a scopo sportivo o ricreativo.*

Nel caso di specie, il contribuente odierno appellante non ha dato prova che l'uso dell'imbarcazione sia avvenuto per scopi commerciali e, richiesto di esibire i contratti di locazione o noleggio, la cui redazione è obbligatoriamente prevista per atto scritto a pena di nullità (art. 42 e 47, codice della nautica da diporto), ha anzi testualmente dichiarato "non ne sono in possesso in quanto non li ho mai redatti".

Appare, pertanto, evidente che in assenza di elementi che potessero far ritenere applicabile l'agevolazione de qua, l'ufficio ha legittimamente provveduto a recuperare l'imposta, in quanto nel processo tributario l'onere probatorio grava sul contribuente, ove debba dar prova di fatti implicanti la riduzione del suo carico fiscale e lo per l'effetto, come nel caso di specie, il diritto di beneficiare dell'esenzione da accise, attraverso la prova del fatto che l'uso dell'unità denominata ...omissis... sarebbe avvenuto per fini commerciali.

Per le suesposte ragioni, l'appello del contribuente dev'essere respinto, con salvezza dell'impugnata sentenza e degli atti gravati in prima istanza e conseguente condanna dell'appellante alla rifusione delle spese del secondo grado di giudizio a favore dell'Agenzia delle dogane, liquidate come in dispositivo, secondo il consueto criterio della soccombenza".

In entrambe le sentenze citate, anche se con maggiore chiarezza in quella della corte bolognese, **il beneficio della esenzione dal pagamento dell'accisa sembra essere riferito dai decidenti non solo in caso di noleggio del mezzo nautico, ma anche in tutti gli altri casi di utilizzo commerciale** previsto dall'art. 2 del C.N.D.; si tratta, comunque, di pronunce anteriori all'entrata in vigore del D.M. 225/2015 e pertanto la questione è da ritenere ormai superata.

Al di là della questione inerente la riconducibilità al solo noleggio dell'agevolazione *de qua*, in ogni caso – per poter essere riconosciuta – è richiesto che siano soddisfatte le condizioni previste dal C.N.D. per l'uso commerciale del mezzo (iscrizione nel R.N.D./R.I.D. con indicazione dell'uso commerciale o comunicazione alla Capitaneria di porto ai sensi dell'art. 2 c. 3 del C.N.D., utilizzo conforme a quanto dichiarato, annotazione di tale uso nella licenza di navigazione etc.) nonché gli obblighi “documentali” previsti dal D.M. 225/2015 (in precedenza dal D.M. 577/1995).

Partendo da un esame del precedente plesso regolamentare, ai sensi dell'art. 4 del D.M. 577/1995 (come detto, abrogato con decorrenza 01/04/2016) il rifornimento di carburanti ed olii lubrificanti non soggetti ad accisa poteva avvenire solo previa redazione di un apposito **MEMORANDUM** debitamente numerato, datato e firmato da parte dell'esercente dell'impianto di distruzione e dal comandante dell'imbarcazione rifornita, contenente le seguenti indicazioni:

- le generalità dell'esercente l'impianto di distruzione che opera il rifornimento;

- gli estremi di identificazione dell'imbarcazione rifornita;
- il quantitativo di prodotto rifornito (litri, densità reale, temperatura reale, valore, esito del conta litri volumetrico iniziale e finale);
- dichiarazione di avere effettuato le prescritte annotazioni sul libretto di controllo dell'imbarcazione.

Di seguito, lo *specimen* del memorandum in questione, come riportato nell'allegato "A" al D.M. cit.:

COPIA PER L'IMBARCAZIONE	
MEMORANDUM DI IMBARCO	
MEMORANDUM N. _____	DAS N. _____
	DEL _____
ESERCENTE/DEPOSITARIO: cognome _____ nome _____	
nato/a a _____	Prov. _____ il _____
Codice Fiscale _____	Codice di accisa _____
Rifornimento di _____ denaturata/o destinata/o all'imbarco in esenzione.	
IMBARCAZIONE: stato di immatricolazione _____ numero _____	
data reg. _____	IMO _____
nome _____	altro _____
comandante: cognome _____ nome _____	
QUANTITATIVO RIFORNITO (litri): _____ Totalizzatore: iniziale _____ finale _____	
DENSITA' REALE _____ TEMPERATURA REALE _____	
QUANTITATIVO RIFORNITO (litri 15°C) _____	
Targa del veicolo utilizzato per il rifornimento _____	
Identificativo della bettonina utilizzata per il rifornimento _____	
E' stata acquisita copia della seguente documentazione di bordo:	
<input type="checkbox"/> licenza di navigazione <input type="checkbox"/> iscrizione CCIAA o assimilabile <input type="checkbox"/> lista equipaggio	
<input type="checkbox"/> altro _____	
Estremi dichiarati del contratto di noleggio:	
Data _____	Luogo di conclusione _____
Altre annotazioni: _____	
Si dichiara che sono state effettuate le prescritte annotazioni sul libretto di controllo dell'imbarcazione.	
Firma dell'esercente/depositario o di un suo delegato _____	Firma del comandante dell'imbarcazione _____
Al presente memorandum è allegato lo scontrino rilasciato dai misuratori installati sul veicolo utilizzato per il rifornimento.	

COPIA PER L'ESERCENTE/DEPOSITARIO	
MEMORANDUM DI IMBARCO	
MEMORANDUM N. _____	DAS N. _____
	DEL _____
ESERCENTE/DEPOSITARIO: cognome _____ nome _____	
nato/a a _____	Prov. _____ il _____
Codice Fiscale _____	Codice di accisa _____
Rifornimento di _____ denaturata/o destinata/o all'imbarco in esenzione.	
IMBARCAZIONE: stato di immatricolazione _____ numero _____	
data reg. _____	IMO _____
nome _____	altro _____
comandante: cognome _____ nome _____	
QUANTITATIVO RIFORNITO (litri): _____ Totalizzatore: iniziale _____ finale _____	
DENSITA' REALE _____ TEMPERATURA REALE _____	
QUANTITATIVO RIFORNITO (litri 15°C) _____	
Targa del veicolo utilizzato per il rifornimento _____	
Identificativo della bettonina utilizzata per il rifornimento _____	
E' stata acquisita copia della seguente documentazione di bordo:	
<input type="checkbox"/> licenza di navigazione <input type="checkbox"/> iscrizione CCIAA o assimilabile <input type="checkbox"/> lista equipaggio	
<input type="checkbox"/> altro _____	
Estremi dichiarati del contratto di noleggio:	
Data _____	Luogo di conclusione _____
Altre annotazioni: _____	
Si dichiara che sono state effettuate le prescritte annotazioni sul libretto di controllo dell'imbarcazione.	
Firma dell'esercente/depositario o di un suo delegato _____	Firma del comandante dell'imbarcazione _____
Al presente memorandum è allegato lo scontrino rilasciato dai misuratori installati sul veicolo utilizzato per il rifornimento.	

Del **LIBRETTO DI CONTROLLO** (cfr. art. 4 c. 3 D.M. 577/1995, ora art. 6 c. 1 del D.M. 225/2015) devono essere dotate le imbarcazioni aventi titolo all'impiego agevolato di prodotti petroliferi e componeva di tre parti: nella prima erano annotate – da parte dell'Autorità marittima - le caratteristiche del mezzo nautico con particolare riferimento alle carte di bordo, ai dati tecnici del motore con indicazione del consumo medio orario in rapporto alla potenza; nella seconda parte, venivano annotati – a cura dell'esercente dell'impianto di distribuzione - gli imbarchi di prodotti petroliferi effettuati con indicazione, a fianco di ciascuno di essi, degli estremi del memorandum di imbarco; nella terza parte, dovevano essere iscritti – a cura del comandante dell'unità o di altro marittimo a ciò deputato - le ore di moto ed i conseguenti consumi.

Le **imbarcazioni battenti bandiera di altri Paesi membri della U.E.**, non essendo dotate del libretto di controllo, potevano operare il rifornimento solo previa presentazione al gestore del deposito della documentazione di bordo, gli estremi di tali documenti sono annotati sul memorandum (cfr. art. 4 c. 2 del D.M. cit. e circolare n. 11/D del 19/01/1996 del Ministero delle Finanze).

Il D.M. 225/2015 non ha portato grandi “rivoluzioni” sul punto; è ancora previsto il **MEMORANDUM** (cfr. art. 7 D.M. cit.), numerato progressivamente, datato e firmato dall’esercente dell’impianto o da un suo delegato (o, in caso di rifornimento diretto, dal depositario autorizzato o da un suo delegato) e dal comandante dell’imbarcazione rifornita o da un suo delegato, e in cui devono essere indicati:

- le generalità dell’esercente (o, in caso di rifornimento diretto, del deposito fiscale speditore);
- gli estremi dell’imbarcazione rifornita;
- il quantitativo di prodotto fornito espresso in litri, con indicazione delle relative densità e temperatura reali ovvero il quantitativo in volume espresso a 15°C nonché la numerazione iniziale e finale del contalitri totalizzatore;
- per il solo caso del rifornimento diretto, la targa dell’autobotte o la sigla della bettolina utilizzata e, in questo caso, la stampa dei misuratori di cui è dotato il veicolo deve essere contrapposta al memorandum;
- la dichiarazione di avere effettuato le prescritte annotazioni sul libretto di controllo dell’imbarcazione.

Il **LIBRETTO DI CONTROLLO** è ora disciplinato dall’art. 6 del D.M. cit. che ne prevede l’obbligatorio possesso al fine di poter effettuare bunkeraggio in esenzione accise. Come in precedenza, esso è diviso in tre parti:

- nella prima parte sono indicate le caratteristiche dell’imbarcazione con riferimento alle relative carte di bordo ed i dati tecnici del rispettivo motore con indicazione del consumo medio orario in rapporto alla potenzialità del motore stesso, annotate e autenticate dall’Autorità marittima in base ai dati desunti dal Registro italiano navale (R.I.NA.);
- nella seconda parte sono annotate, a cura dell’esercente, le quantità di carburanti esenti per la navigazione rifornite, con indicazione della data e degli estremi del memorandum di cui all’articolo 7, nonché le quantità degli oli lubrificanti esenti acquistate presso l’impianto di distribuzione.

In caso di rifornimento diretto, le annotazioni sono apposte, anche con riferimento ai dati nello scontrino, dall'esercente del deposito fiscale o da un suo delegato;

- nella terza parte, a cura del soggetto beneficiario sono annotate, per ciascuna giornata di navigazione, le ore di moto ed i conseguenti consumi.

Come in precedenza, è previsto che le **unità battenti bandiera di altri Paesi membri della U.E.** (vedi oltre per maggiori specificazioni) possono effettuare il rifornimento in esenzione solo previa esibizione della documentazione di bordo, comprovante l'utilizzo per scopi diversi dal diporto, i cui dati identificativi sono riportati nel memorandum d'imbarco (cfr. art. 7 c. 3 D.M. cit.).

Per quanto concerne, invece, la navigazione ad uso commerciale in acque marittime, bisogna distinguere fra:

- ⇒ navigazione effettuata mediante impiego di unità nazionali o comunitarie, costituenti merci unionali, per le quali valgono le regole sopra indicate con alcune precisazioni previste dalla circolare n. 10/D del 14/07/2014 dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

In particolare, con tale fonte di prassi viene ribadito che:

“a pena di esclusione dalla fruizione di prodotti energetici agevolati, la necessaria assunzione dell'esercizio nonché l'utilizzazione, entrambe in via diretta, dell'unità commerciale noleggiata per fini di diporto da parte dell'impresa armatrice, non riconoscendosi il beneficio nei casi in cui la gestione del mezzo nautico è invece rimessa alla responsabilità della controparte negoziale”;

- ⇒ navigazione effettuata mediante impiego di unità extra U.E..

In linea generale, si deve dire che le attuali disposizioni **non consentono l'impiego di carburanti ed olii lubrificanti in esenzione da parte di unità da diporto, anche se ad uso commerciale, vincolate al regime della ammissione temporanea** (c.d. temporanea importazione), la cui disciplina oltretutto non soddisfa le possibilità d'impiego e la natura dell'utilizzazione attribuita all'unità da diporto: l'unità navale battente bandiera di un Paese Terzo che viene destinata all'uso di noleggio presuppone, pertanto, ai fini dell'impiego di carburanti denaturati in esenzione e di oli lubrificanti non soggetti a tassazione, l'importazione definitiva della stessa. La realizzazione del mercato unico comunitario, infatti, ha introdotto il principio di non discriminazione su base nazionale fra i soli Paesi aderenti all'Unione, ma non lo ha esteso anche a soggetti o merci appartenenti a Stati extra U.E. nei cui confronti, pertanto, la concessione delle forme agevolatorie previste da norme fiscali possono trovare applicazione solo se previsto sulla

base di accordi internazionali, normalmente sottoposti a criterio della reciprocità, che, però, nel caso di specie, mancano. Dunque, in assenza di una specifica norma pattizia, **le unità da diporto extra U.E. non possono fruire di alcuna forma di agevolazione all'atto dell'imbarco, quali provviste di bordo, di prodotti soggetti ad accisa¹³⁵, almeno che non siano previamente importate**; operazione questa che, stante le modifiche introdotte all'art. 36 del T.U.L.D., non comporta nemmeno l'obbligatoria iscrizione ai R.N.D./R.I.D. o al R.I. potendo il mezzo rimanere iscritto nei propri registri nazionali.

E' evidente che, essendo possibile importare l'unità anche in uno altro Stato membro della U.E., le agevolazioni in questione possono essere riconosciute anche nei casi in cui le formalità doganali di importazione siano state poste in essere in un altro Paese comunitario¹³⁶. Fra l'altro, l'importazione di una unità da diporto adibita a navigazione in alto mare e destinata all'esercizio di attività commerciali, come detto, non solo è esente dazio (voce doganale 8903.9210.00), ma anche non imponibile I.V.A. ex art. 8-bis c. 1 lett. a) del d.P.R. 633/1972 e, pertanto, l'operazione doganale si ridurrebbe, per la parte, in una mera formalità priva di reale esborso monetario.

Risolto il problema della “nazionalizzazione”, bisogna analizzare quali sono i requisiti affinché la nave straniera possa fruire dell'agevolazione in parola.

Analogamente a quelle battenti bandiera comunitaria, anche quelle extra U.E. noleggate per fini di diporto possono impiegare carburanti agevolati ed oli lubrificanti non soggetti a tassazione se:

- risultano immatricolate quali yacht commerciali (“*commercial vessel*”, o “*commercial yacht*” o “*yacht for commercial use*”) nel registro delle navi dello Stato di bandiera o nel R.I. e previsto dall'art.1 del D.L.457/1997;
- sono state oggetto di dichiarazione presentata, all'arrivo in porto, alla competente autorità marittima ai sensi dell'art. 2 c. 3 del C.N.D., salvo essere già iscritte nel R.I.;
- sono destinate in via esclusiva all'utilizzo mediante contratti di noleggio;

¹³⁵ Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, circolare 10/D del 14/07/2014 confermata, sul punto, con circolare n. 11/D del 29/04/2016 che testualmente recita: “*Al riguardo, si conferma che la disciplina dell'impiego di prodotti energetici e di oli lubrificanti fissata dal D.M. n.225/2015 non trova applicazione per le navi mercantili battenti bandiera di uno Stato non appartenente all'Unione Europea, i cui rifornimenti possono essere effettuati con il trattamento doganale previsto per le provviste di bordo*”.

¹³⁶ Cfr., circolare n. 11/D del 29/04/2016 dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

- appartengono ad un'organizzazione aziendale qualificata dalla disponibilità del mezzo nautico e di altri beni essenziali (ad es., la presenza di equipaggio arruolato alle dipendenze dell'armatore per l'esercizio dell'attività, una rete commerciale insistente sul territorio).

Il certificato di iscrizione della nave commerciale nel registro del Paese terzo, la copia della dichiarazione timbrata e vistata dalla autorità marittima nazionale nonché le copie dei contratti di noleggio in forma scritta sono mantenuti a bordo, unitamente alla documentazione attestante la categoria dell'unità in conformità alle Convenzioni internazionali, con obbligo di esibizione su richiesta degli organi di controllo ai sensi dell'art. 18 del T.U.A..

Le concrete modalità procedurali per il rifornimento di bordo di unità “non bandierate” (ma già importate) sono state individuate nella circolare n. 10/D del 14/07/2014 dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli che prescrive, a carico dell'operatore economico proprietario o, se diverso, dell'armatore che intende fruire dell'agevolazione, l'obbligo di presentare - prima dell'inizio dell'attività - all'Ufficio delle dogane territorialmente competente sul luogo in cui è stabilito o, se non è stabilito, sul principale centro di attività commerciale o sul luogo in cui la nave abitualmente staziona, una **denuncia di avvio dell'attività** in duplice esemplare recante le seguenti notizie:

- i dati identificativi del richiedente ed il numero EORI, riferito all'operazione doganale di importazione dell'unità.

E' possibile che, all'atto della prestazione della formalità doganale di importazione in un altro Stato membro, avendo rilevato l'occasionalità dell'operazione, non sia stato assegnato alcun codice EORI. In tal caso, il richiedente l'impiego agevolato potrà indicare nella denuncia semplicemente gli estremi del DAU con cui l'unità è stata importata, allegandone una copia¹³⁷;

- lo Stato di immatricolazione, il numero e la data di registrazione, il nome; il numero IMO o, se non assegnato, altro codice identificativo, le caratteristiche di ciascuna unità utilizzata;
- le informazioni sull'organizzazione aziendale e la durata prevista di impiego delle unità adibite a scopo commerciale nel territorio nazionale;
- la dichiarazione attestante il possesso dei requisiti richiesti e, in particolare, la destinazione in via esclusiva delle unità navali all'esercizio dell'attività di noleggio.

¹³⁷

Cfr., circolare n. 11/D del 29/04/2016 dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

Ricevuta la denuncia, l'Ufficio delle dogane ne restituisce un esemplare al richiedente debitamente protocollato, con l'apposizione del visto che ha valore di presa d'atto di quanto dichiarato. L'esemplare della denuncia, che ha efficacia per la durata indicata dal richiedente, va mantenuto a bordo.

Il richiedente, per ciascuna unità navale, si munisce di un libretto, preventivamente vidimato dall'Ufficio delle dogane senza intervento dell'autorità marittima, recante nell'intestazione il numero di protocollo e la data di ricezione della denuncia di avvio dell'attività e che riporta le caratteristiche dell'imbarcazione ed i dati tecnici del motore con indicazione del consumo medio orario.

All'atto del rifornimento di bordo, all'esercente dell'impianto di distribuzione o il gestore del deposito fiscale deve essere esibita copia della documentazione di bordo dell'imbarcazione e, in particolare, la copia della denuncia di avvio dell'attività, vistata dall'ufficio doganale, e la copia del contratto di noleggio. Il contenuto del **MEMORANDUM** in questo caso sarà leggermente differente rispetto a quanto visto per le unità nazionali o comunitarie, in quanto dovrà contenere (cfr. circolare n. 10/D del 14/07/2014 come implicitamente modificata a seguito dell'entrata in vigore del D.M. 225/2015):

- le generalità dell'esercente (o, in caso di rifornimento diretto, del deposito fiscale speditore);
- gli estremi dell'imbarcazione fornita consistenti, nel caso di specie, nell'indicazione dello Stato di immatricolazione, del numero e della data di registrazione, del nome, del numero IMO o, se non assegnato, di altro codice identificativo e delle caratteristiche di ciascuna unità utilizzata;
- il quantitativo di prodotto fornito espresso in litri, con indicazione delle relative densità e temperatura reali ovvero il quantitativo in volume espresso a 15°C nonché la numerazione iniziale e finale del contalitri totalizzatore;
- per il solo caso del rifornimento diretto, la targa dell'autobotte o la sigla della bettolina utilizzata e, in questo caso, la stampa dei misuratori di cui è dotato il veicolo deve essere contrapposta al memorandum;
- il numero di protocollo e la data di ricezione della denuncia di avvio dell'attività e gli estremi ricognitivi del contratto di noleggio;
- la dichiarazione di avere effettuato le prescritte annotazioni sul libretto di controllo dell'imbarcazione.

E' possibile che, nel concreto svolgimento delle dinamiche commerciali riferite all'uso del mezzo nautico, le attività di rifornimento possano essere programmate in un arco

temporale immediatamente anteriore o immediatamente successivo rispetto alla vigenza del contratto di noleggio con la conseguenza che, in questi casi, potrebbe essere impossibile – per l'esercente – effettuare un rifornimento di bordo in esenzione.

Per tali ipotesi, la circolare n. 11/D del 29/04/2016 dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli – pur premettendo che i benefici fiscali in materia di esenzione, legati all'effettivo consumo dei prodotti nell'impiego per il quale è ammessa l'agevolazione, dovrebbero essere riconosciuti ai soli casi di rifornimenti contestuali all'esecuzione del contratto – **ha ritenuto**, ferma l'osservanza degli adempimenti procedurali prescritti per il rifornimento di prodotti energetici, **di consentire che l'approvvigionamento di carburanti denaturati sia ammesso in regime di esenzione anche quando, occasionalmente, sia necessario per trasferire l'imbarcazione noleggiata dal luogo di conclusione del servizio alla propria sede operativa, dichiarata nella denuncia di avvio dell'attività** prevista dalla circolare n. 10/D del 14/07/2014.

In tali casi, l'esenzione da imposta è riconosciuta ai prodotti consumati durante la navigazione di trasferimento a condizione che:

- il rifornimento avvenga nell'immediatezza della conclusione del contratto, i cui estremi sono da riportare nel memorandum d'imbarco, e comunque entro le ventiquattro ore successive;
- l'imbarcazione abbia come diretta destinazione il luogo indicato nella denuncia d'inizio attività;
- la navigazione sia effettuata in presenza del solo equipaggio, senza ospiti a bordo.

Gli eventuali consumi non compatibili con le ore di moto necessarie per compiere il tragitto dal luogo di conclusione del contratto alla sede operativa devono essere considerati come non ammessi all'esenzione ed assoggettati al recupero nei confronti dell'utilizzatore che ha indebitamente fruito del prodotto agevolato.

Appendice di prassi ministeriale
in materia di IVA, IRAP ed IRPeF

Circolare del 12/11/1998 n. 263 - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. III

Modifiche normative e ulteriori chiarimenti applicativi concernenti la disciplina dell'imposta regionale sulle attività produttive. (Pubbl. in G.U. n. 281 del 1/12/98)

Sintesi:

Sintesi: Si forniscono chiarimenti in ordine alla regolarizzazione degli omessi o insufficienti versamenti IRAP i cui termini sono scaduti alla data del 30.10.1998, prevista dall'art. 3 del D.L. n. 378/98. Con la stessa vengono altresì effettuate precisazioni in merito a talune problematiche sorte in relazione alla determinazione della base imponibile IRAP.

Testo:

PREMESSA.

La disciplina dell'imposta regionale sulle attività produttive, recata dal decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, come modificato dal decreto legislativo 10 aprile 1998, n. 137, ha formato oggetto di commento organico da parte della scrivente nelle circolari n. 97/E del 9 aprile 1998 e n. 141/E del 4 giugno 1998. Con successive circolari n. 144/E del 9 giugno 1998 e n. 188/E del 16 luglio 1998, sono state fornite ulteriori istruzioni applicative in risposta a specifici quesiti.

In considerazione dell'approssimarsi, per la generalità dei contribuenti, del termine di scadenza della seconda rata di acconto, si ritiene opportuno completare il quadro interpretativo fornendo altri chiarimenti in ordine a talune problematiche sottoposte all'attenzione della scrivente successivamente all'emanazione delle richiamate circolari.

Preliminarmente, va rilevato che con l'articolo 3 del decreto-legge 2 novembre 1998, n. 378, sono state adottate disposizioni in materia di versamento del primo acconto dell'IRAP.

Tale disposizione è stata sostanzialmente riprodotta nell'art. 4, comma 1, lett. d), del decreto legislativo approvato dal Consiglio dei Ministri nella seduta del 30 ottobre 1998, in corso di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale (di seguito denominato D.Lgs. correttivo), il quale ha, altresì, apportato modifiche alla disciplina recata dal D.Lgs. n. 446 del 1997.

Nella prima parte della presente circolare, sono forniti chiarimenti in ordine all'applicazione delle disposizioni concernenti la regolarizzazione dell'omesso o insufficiente versamento del primo acconto IRAP nonché di quelle contenute nel citato D.Lgs. correttivo, mentre, nella seconda parte della stessa, sono forniti ulteriori chiarimenti in ordine a talune problematiche inerenti l'IRAP segnalate alla scrivente.

1. VERSAMENTO DELL'ACCONTO DELL'IRAP.

1.1 Regolarizzazione degli omessi o insufficienti versamenti relativi al primo periodo di applicazione dell'IRAP.

L'articolo 3 del decreto-legge n. 378 del 1998 stabilisce che nell'articolo 31, comma 1, del D.Lgs. n. 446 del 1997, riguardante il primo acconto dell'IRAP, come modificato, da ultimo, dal D.Lgs. 10 aprile 1998, n. 137, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: "Gli omessi o insufficienti versamenti dell'imposta relativi al primo periodo di applicazione della stessa, i cui termini sono scaduti alla data del 30 ottobre 1998, possono essere regolarizzati entro il termine di scadenza del primo versamento dell'imposta da effettuare successivamente alla predetta data applicando gli interessi calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno".

Come si è detto, la predetta disposizione è altresì riprodotta nell'articolo 4, comma 1, lett. d), del citato D.Lgs. correttivo.

Al riguardo, si precisa che la scelta del legislatore di inserire la medesima disposizione legislativa in due differenti provvedimenti, l'uno (il decreto-legge) di immediata applicazione, l'altro (il decreto legislativo) avente effetto successivamente al decorso dei quindici giorni dalla sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale (c.d. "vacatio legis"), trova giustificazione nella esigenza di consentire ai soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare e, quindi, tenuti ad effettuare il versamento della seconda rata di acconto dell'IRAP nel corrente mese di novembre, di avvalersene fin dal primo giorno di decorrenza del relativo termine.

Come si evince dal surriportato testo della disposizione introdotta con l'articolo 3 del decreto-legge n. 378 del 1998, il legislatore, al fine di tener conto delle difficoltà applicative riscontrate in sede di primo versamento dell'acconto IRAP, ha riconosciuto a favore del contribuente la facoltà di procedere alla regolarizzazione di eventuali errori verificatisi nei versamenti relativi al primo periodo di applicazione del tributo stesso.

Al riguardo, si chiarisce innanzitutto che, ancorché il predetto articolo 3 del decreto-legge n. 378 del 1998, modifichi l'articolo 31, comma 1, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, riguardante il primo

acconto dell'imposta, e' da ritenersi, stante il tenore letterale della norma e considerate le finalita' della stessa rilevabili, in modo inequivoco, dalla relazione di accompagnamento, che la regolarizzazione in argomento sia applicabile a tutti i versamenti eseguiti o che dovevano essere eseguiti entro la data del 30 ottobre 1998, anche a saldo, da parte di tutti i soggetti passivi dell'IRAP e, quindi, anche dai soggetti pubblici di cui all'art. 3, comma 1, lett. e), del citato D.Lgs. n. 446 del 1998, tenuti al versamento dell'acconto con cadenza mensile.

Nella generalita' dei casi, quindi, la disposizione in esame consente ai soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, ivi compresi i soggetti tenuti mensilmente al versamento dell'acconto ai sensi dell'art. 30, comma 5, del piu' volte citato D.Lgs. n. 446 del 1998, di regolarizzare, entro il termine di scadenza del primo versamento dell'imposta da effettuare successivamente alla data del 30 ottobre 1998, gli omessi o insufficienti versamenti del tributo, applicando gli interessi calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

Pertanto, ad esempio, i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare potranno regolarizzare l'omesso o insufficiente versamento del primo acconto relativo al 1998 entro il termine di versamento del secondo acconto da effettuare entro il 30 novembre 1998.

Non puo' tuttavia escludersi che, in casi particolari, il contribuente possa, al 30 ottobre 1998, aver gia' effettuato il versamento della seconda rata e addirittura il versamento del saldo dell'IRAP. Nel primo caso, la regolarizzazione potra' comunque avvenire in occasione del versamento a saldo; nel secondo caso, invece, la regolarizzazione potra' essere effettuata solamente entro il termine di versamento della seconda rata relativa al periodo d'imposta successivo a quello di prima applicazione dell'IRAP. Verificandosi tale ultima ipotesi, si precisa che, ai fini della regolarizzazione stessa, il contribuente dovra' utilizzare l'apposito modello previsto per effettuare il ravvedimento operoso (Mod. F 23), fermo restando, invece, negli altri casi, l'utilizzo del modello normalmente adoperato per i versamenti d'imposta (Mod. F24).

Peraltro, la disposizione in commento, avendo la stessa natura di norma speciale, rende inoperante le prescrizioni sanzionatorie contenute nell'articolo 34 del D.Lgs. n. 446 del 1997 e nell'articolo 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, concernenti, rispettivamente, l'applicazione di sanzioni amministrative nel caso di omesso o insufficiente versamento dell'imposta dovuta e nell'ipotesi di ravvedimento operoso. In luogo delle sanzioni, infatti, la disposizione prevede l'applicazione dei soli interessi, in aggiunta all'importo del tributo, calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno. Si ricorda che il versamento degli interessi al tasso legale deve essere effettuato contestualmente al versamento del tributo, pena l'inefficacia della regolarizzazione effettuata.

Si precisa, inoltre, che per i soggetti che con riferimento alla prima rata di acconto dell'imposta si sono avvalsi della possibilita' di rateizzarne il versamento, ai sensi dell'articolo 20 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, la regolarizzazione in parola puo' essere effettuata entro l'ordinario termine di scadenza del versamento della seconda rata (generalmente coincidente con il 30 novembre 1998).

Si ricorda, da ultimo, che, come gia' chiarito nelle istruzioni al prospetto di determinazione dell'acconto dovuto per il primo periodo di applicazione dell'imposta, il contribuente puo' avvalersi della possibilita' di commisurarne l'importo sulla base dell'imposta che prevede di liquidare per tale periodo anziche' sulla base della c.d. "imposta figurativa" calcolata in relazione al periodo precedente. Si ribadisce, peraltro, che, anche in questo caso, il contribuente e' tenuto a rispettare la percentuale dell'acconto (120 per cento) prevista, in deroga alla disciplina ordinaria, dall'art. 31 del D.Lgs. n. 446 del 1997.

1.2 Modifiche recate dal decreto legislativo correttivo aventi effetto sui versamenti di acconto.

Come accennato in premessa, con il citato D.Lgs. correttivo sono state apportate, tra l'altro, ulteriori modificazioni alla disciplina dell'imposta regionale sulle attivita' produttive contenuta nel D.Lgs. n. 446 del 1997. Nel fare riserva di illustrare in dettaglio le nuove disposizioni con separate istruzioni, si segnala che, con riguardo a specifiche categorie di contribuenti, tali modifiche possono esplicare immediati effetti ai fini del ricalcolo della c.d. imposta figurativa e, quindi, ai fini della determinazione dei versamenti in acconto. E' il caso, ad esempio, della disposizione concernente la riduzione dal 2,5 per cento all'1,9 per cento dell'aliquota prevista per il primo periodo di applicazione dell'imposta, generalmente coincidente con l'anno 1998, nei confronti dei soggetti che operano nel settore agricolo e delle cooperative della piccola pesca e loro consorzi. Tali soggetti possono dunque procedere, in sede di versamento della seconda rata di acconto, al ricalcolo dell'importo globalmente dovuto per tenere conto degli effetti conseguenti alla riduzione di aliquota.

Analoghe conseguenze in termini di rideterminazione della seconda rata di acconto possono derivare, per le imprese di assicurazione, dalla modifica

con la quale si e' provveduto a integrare la lett. e) del comma 1 dell'art. 7 del D.Lgs. n. 446 del 1997, al fine di consentire la deducibilita' degli interessi passivi classificabili per tali imprese nei conti II.9.a) dei rami vita e III.5.a) del conto non tecnico, disciplinati dal D.Lgs. n. 173 del 1997 concernente la redazione del bilancio delle imprese di assicurazione. Tali imprese potranno, pertanto, rideterminare l'acconto dovuto per l'anno 1998, tenendo conto della deduzione degli interessi passivi e versare, quindi, a titolo di seconda rata, la differenza tra l'acconto cosi' rideterminato e l'importo della prima rata versata.

Ai fini di cui trattasi, si ricorda, infine, la modifica con la quale e' stata riconosciuta la qualifica in ogni caso di ente non commerciale ai fini dell'IRAP dei consorzi di garanzia collettiva fidi di primo e di secondo grado, anche costituiti sotto forma di societa' cooperativa e consortile, previsti dagli articoli 29 e 30 della legge 5 ottobre 1991, n. 317, iscritti nell'apposita sezione dell'elenco previsto dall'art. 106 del D.Lgs. n. 385 del 1993.

2. CHIARIMENTI IN ORDINE A TALUNE PROBLEMATICHE CONCERNENTI L'APPLICAZIONE DELL'IRAP.

2.1 Presupposto di tassazione dei soggetti non residenti e determinazione del valore della produzione realizzata fuori dal territorio dello Stato da soggetti residenti.

L'art. 12, comma 2, del D.Lgs. 446 del 1997, stabilisce che nei confronti dei soggetti non residenti "si considera prodotto nel territorio della regione il valore derivante dall'esercizio di imprese commerciali, di arti o professioni o da attivita' non commerciali esercitate nel territorio stesso per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi mediante stabile organizzazione, base fissa o ufficio, ovvero derivante da imprese agricole esercitate nel territorio stesso".

Nella circolare n. 141/E del 4 giugno 1998 (par. 3.5.5), e' stato affermato che "le societa' e gli enti commerciali non residenti nel territorio dello Stato dotati di ufficio o base fissa, non costituente tuttavia stabile organizzazione ai fini delle imposte sui redditi, determinano la base imponibile IRAP secondo le disposizioni del comma 1 dell'art. 10 per le attivita' non commerciali esercitate nel territorio dello Stato". Nella successiva circolare n. 188/E del 16 luglio 1998, in risposta ad uno specifico quesito e' stato ulteriormente precisato che, nei confronti delle imprese non residenti, il presupposto impositivo si verifica solo in presenza di una stabile organizzazione nell'accezione individuata dallo schema OCSE e dalle singole convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.

Tale seconda interpretazione costituisce un superamento di quella espressa in precedenza nella richiamata circolare n. 141/E del 4 giugno 1998. Si ribadisce, pertanto, che la esistenza sul territorio dello Stato di un mero ufficio acquisti o di un ufficio di rappresentanza non determina per l'impresa non residente l'acquisizione della veste di soggetto passivo del tributo regionale.

Il criterio enunciato vale anche nei confronti dei soggetti passivi residenti nel territorio dello Stato al fine di verificare la sussistenza del requisito - esercizio di attivita' produttive all'estero - posto dallo stesso art. 12, comma 1, del D.Lgs. n. 446 del 1997, per beneficiare della riduzione della base imponibile.

Conseguentemente, per una impresa residente in Italia, l'eventuale insediamento all'estero, ad esempio, di un mero ufficio di rappresentanza, non integra il presupposto per l'applicazione del citato comma 1 dell'art. 12 e non da' pertanto diritto ad escludere dalla base imponibile la quota del valore della produzione astrattamente riferibile ai dipendenti o collaboratori eventualmente addetti a tale ufficio. Va, tuttavia, precisato che agli effetti della eventuale ripartizione fra le diverse regioni del valore della produzione realizzato dal soggetto passivo (sia residente che non residente) nel territorio dello Stato, assumono rilievo, in via di principio, tutti gli insediamenti stabili, quale che sia l'attivita' o la fase del processo produttivo in essi svolta (magazzini per deposito merci, uffici acquisti, sedi di rappresentanza etc. ...).

2.2 Soggetti non residenti: estensione all'IRAP dei regimi di esenzione previsti dalle vigenti convenzioni internazionali contro la doppia imposizione sui redditi.

Sempre con riguardo ai soggetti non residenti, e' stato inoltre prospettato il problema del trattamento agli effetti dell'IRAP delle stabili organizzazioni di imprese estere svolgenti in Italia l'esercizio, in traffico internazionale, di navi e aeromobili, per le quali le vigenti convenzioni internazionali contro la doppia imposizione dispongono la tassabilita' dei relativi redditi esclusivamente nel paese ove ha sede la direzione effettiva di tali imprese.

Al riguardo, si ritiene che il regime di esenzione attualmente previsto ai fini delle imposte sui redditi deve intendersi accordato anche agli effetti della esclusione dall'IRAP. Cio', in virtu' di quanto stabilito dall'art. 44 del D.Lgs. n. 446 del 1997, secondo cui "ai fini dell'applicazione dei trattati internazionali in materia tributaria, l'imposta

regionale sulle attività produttive e' equiparata ai tributi erariali aboliti con l'articolo 36". Va, infatti, osservato che anche nelle more della revisione dei vigenti trattati internazionali, la riportata disposizione esplica effetti sostanziali, nel senso di vincolare lo Stato italiano, in sede di applicazione dell'IRAP nei confronti dei residenti di Stati contraenti, a dare immediata valenza alla disciplina convenzionale riferita alle imposte erariali abolite (imposta locale sui redditi e imposta sul patrimonio netto delle imprese).

Pertanto, il valore della produzione realizzato in Italia dalle suddette stabili organizzazioni di imprese di navigazione marittima e aerea deve intendersi esente da IRAP alle medesime condizioni che le vigenti convenzioni internazionali prevedono ai fini della corrispondente esenzione dalle imposte sui redditi.

Si precisa, tuttavia, che l'esenzione in parola non si estende al valore della produzione derivante dall'eventuale svolgimento da parte di dette stabili organizzazioni di attività diverse da quelle di navigazione.

2.3 Trattamento dei costi per "fringe benefits".

In relazione alla individuazione delle componenti negative rilevanti ai fini dell'IRAP, e' stata chiesta conferma della deducibilita' dei costi sostenuti dall'impresa per beni e servizi classificabili, in base a corretti principi contabili, in voci di conto economico diverse dalla voce B9 e costituenti "fringe benefits" per i dipendenti ai sensi dell'art. 48 del TUIR.

Al riguardo, va osservato che, in base al disposto dell'art. 5, comma 1, del D.Lgs. n. 446 del 1997, i costi classificabili per natura nelle voci di conto economico espressamente richiamate da tale norma assumono, in via di principio, rilevanza ai fini della determinazione del valore della produzione. Tale rilevanza non viene meno nel caso in cui i beni e i servizi siano qualificabili, ai diversi effetti della determinazione dei redditi di lavoro dipendente, alla stregua di elementi accessori delle retribuzioni (c.d. "fringe benefits"). Va, tuttavia, ricordato che, per effetto di quanto previsto dal successivo art. 11, comma 1, lett. a), del citato D.Lgs. n. 446 del 1997, i componenti positivi e negativi rilevanti sia ai fini dell'IRAP e sia ai fini delle imposte sui redditi vanno assunti, in sede di determinazione del valore della produzione, per lo stesso importo tassabile o deducibile ai fini delle imposte sui redditi. Pertanto, ove la deducibilita' dal reddito d'impresa di un "fringe benefits" sia sottoposta a specifiche limitazioni, le stesse valgono anche in ambito IRAP. E' il caso, come gia' chiarito nella circolare n. 141/E (par. 3.2.1.2), dei canoni di locazione anche finanziaria e delle spese di manutenzione dei fabbricati concessi in uso ai dipendenti - classificabili, rispettivamente, nelle voci B8 e B7 del conto economico - che, ai sensi del comma 1-bis dell'art. 62 del TUIR, sono deducibili per un importo non superiore a quello che costituisce reddito per i dipendenti medesimi. Diversamente, nel caso, ad esempio, degli autoveicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta, i costi sostenuti dall'impresa - classificabili, a seconda dei casi, nelle voci B8 ovvero B10, lett. b), del conto economico - sono deducibili per il loro intero ammontare a prescindere dall'importo eventualmente tassato in capo al dipendente come reddito di lavoro.

2.4 Trattamento agli effetti dell'IRAP della distribuzione della riserva per ammortamenti anticipati in sospensione d'imposta.

Nella circolare n. 141/E (par. 3.2.1.2.), e' stato affermato che, ai fini della determinazione del valore della produzione netta, le quote di ammortamento dei beni materiali o immateriali strumentali assumono rilievo, in virtu' di quanto previsto dall'art. 11, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 446 del 1997, per i medesimi importi ammessi in deduzione ai fini delle imposte sui redditi ai sensi degli articoli 67 e 68 del TUIR; e' stato, inoltre, precisato che "concorre alla determinazione della base imponibile IRAP, indipendentemente dalle modalita' di imputazione seguite (iscrizione a conto economico o costituzione di un'apposita riserva), la quota relativa all'ammortamento anticipato di cui all'art. 67, comma 3, del TUIR".

Proprio con riferimento all'ipotesi di deduzione dell'ammortamento anticipato mediante costituzione di apposita riserva in sospensione ai fini delle imposte sui redditi, e' stato chiesto di conoscere quali conseguenze si determinano agli effetti dell'IRAP in caso di eventuale distribuzione della predetta riserva in sospensione (ovvero della parte di essa ancora in sospensione d'imposta).

Al riguardo, si osserva che, una volta riconosciuta anche ai fini della determinazione del valore della produzione la rilevanza dell'ammortamento anticipato imputato a riserva, non sembrano sussistere motivi per non riconoscere analoga rilevanza anche alle vicende riguardanti la riserva medesima. Pertanto, gli effetti che si producono ai fini della determinazione del reddito d'impresa in caso di distribuzione della riserva in sospensione d'imposta - recupero a tassazione del relativo importo e riallineamento, in corrispondenza, del livello dell'ammortamento fiscale con quello civile - devono intendersi rilevanti anche ai fini della determinazione della base imponibile IRAP.

2.5 Plusvalenze e minusvalenze derivanti dal realizzo di beni strumentali ai

fini fiscali e dal realizzo di immobili civili.

L'art. 11, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 446 del 1997, così come risultante dopo la modifica apportata dal decreto legislativo n. 137 del 1998, stabilisce che concorrono in ogni caso alla formazione della base imponibile le plusvalenze e le minusvalenze relative a beni strumentali non derivanti da operazioni di trasferimento di azienda. Come già chiarito nella circolare n. 141/E, tale disposizione deve intendersi applicabile ai beni strumentali ai fini fiscali: in relazione ai quali cioè, sono stanziati quote di ammortamento deducibili anche agli effetti dell'IRAP. E' stato, inoltre, chiarito che l'esclusione delle plusvalenze e delle minusvalenze derivanti da operazioni di trasferimento di azienda riguarda anche il caso di operazioni aventi ad oggetto singoli rami o complessi aziendali. L'esclusione non riguarda, invece, le plusvalenze e le minusvalenze conseguenti ad operazioni di mera ristrutturazione o riconversione produttiva; tali operazioni, infatti, pur potendo rivestire carattere straordinario sotto il profilo contabile, sono assimilabili, in via di principio, a quelle aventi ad oggetto singoli cespiti.

Sempre in ordine alla individuazione delle componenti rilevanti ai fini dell'IRAP, si ricorda che nella circolare n. 141/E (par. 3.2.1.2.) e' stato affermato che concorrono a formare il valore della produzione anche le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dal realizzo di beni diversi da quelli strumentali ai fini delle imposte sui redditi (ad es. immobili di civile abitazione), qualora classificabili nella voce A5 ovvero nella voce B14 del conto economico. Tale affermazione e' da intendersi riferita di regola alle imprese immobiliari, per le quali la cessione di immobili civili, non costituenti ovviamente magazzino, potrebbe rivestire, sulla base di specifici elementi di fatto, i caratteri della ordinarità (come, ad esempio, nel caso di operazioni ricorrenti).

2.6 Trattamento dei contributi ordinari attribuiti a un consorzio dalle imprese consorziate a copertura dei costi di gestione.

E' stato prospettato il problema concernente il trattamento dei contributi ricevuti da un consorzio a fronte dei costi di gestione sostenuti dal consorzio stesso nell'espletamento della sua attività a favore delle imprese consorziate. In particolare, e' stato chiesto di conoscere se sia possibile escludere da tassazione IRAP la quota dei contributi di gestione ricevuti (costituenti, per il consorzio, ricavi) riferibile al sostenimento da parte del consorzio stesso di costi indeducibili ai fini IRAP (costi per lavoro dipendente, oneri finanziari etc.).

Si ricorda, al riguardo, che per la determinazione della base imponibile dei consorzi costituiti da imprese industriali e commerciali ai fini dello svolgimento per loro conto di una o più fasi del processo produttivo, non sono previste nella disciplina dell'IRAP specifiche regole.

Cio' premesso, si osserva che i contributi ordinari versati dalle imprese consorziate costituiscono per il consorzio, anche agli effetti delle imposte sui redditi, componenti positivi da classificare fra i ricavi (voce A1 del conto economico), e sono destinati a fronteggiare, indistintamente, i costi di gestione, anch'essi classificabili per natura nelle diverse voci del conto economico secondo i criteri applicabili in via generale alle imprese industriali e commerciali. Per le imprese consorziate, invece, i contributi alle spese di gestione del consorzio costituiscono un costo indistinto da classificare, a seconda dei casi, nelle voci riguardanti l'acquisizione di beni o servizi.

In base a tale impostazione, deve ritenersi che il consorzio non sia abilitato a escludere dalla base imponibile dell'IRAP la quota dei contributi correlabile ai costi indeducibili dall'IRAP dal medesimo sostenuti. Al contempo, le imprese consorziate sono abilitate alla deduzione dei contributi dovuti al consorzio senza che assuma alcun rilievo la natura dei costi di gestione che gli stessi sono destinati a coprire in capo al consorzio (interessi passivi, spese per il personale dipendente, etc.).

2.7 Trattamento dei costi per consulenti e collaboratori residenti all'estero.

Sempre in tema di disposizioni comuni, e' stato chiesto di conoscere il trattamento IRAP dei costi per consulenze rese da soggetti non residenti nel territorio dello Stato e, in particolare, se ai fini della deducibilità ovvero della indeducibilità dei costi stessi si rendano applicabili le stesse regole valide per i costi di analoga natura per prestazioni rese da soggetti residenti.

Si precisa, al riguardo, che la indeducibilità dalla base imponibile IRAP dei compensi per collaborazioni coordinate e continuative nonché per prestazioni di lavoro autonomo occasionale, disposta dal comma 1, n. 2, dell'art. 11, del D.Lgs. n. 446 del 1997, e' di carattere oggettivo e, pertanto, prescinde dalla circostanza che il collaboratore o il prestatore di lavoro autonomo occasionale sia o meno un soggetto residente in Italia. Così come, per converso, la deducibilità dei costi per prestazioni rese da esercenti arti e professioni (lavoratori autonomi abituali) vale sia per le prestazioni rese da soggetti residenti che per quelle rese da soggetti non residenti, ancorché questi ultimi non assumano la veste di contribuenti ai fini dell'IRAP.

Si precisa, inoltre, che la indeducibilità prevista dalla citata

disposizione dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446 del 1997, riguarda esclusivamente i compensi di cui all'art. 81, comma 1, lett. l) - nonché le indennità e i rimborsi di cui alla successiva lett. m) - del TUIR e non anche quelli di cui alla lett. e) dello stesso comma 1 dell'art. 81, che costituiscono per il percipiente redditi da attività commerciali non esercitate abitualmente (ad esempio, provvigioni riconosciute a procuratori di affari).

2.8 Calcolo della quota di interessi passivi inclusi nei canoni di locazione finanziaria.

Con disposizione applicabile alla generalità dei soggetti passivi, il n. 6) della lett. c) del comma 1 dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446 del 1997, prevede la indeducibilità dalla base imponibile della quota di interessi passivi inclusa nei canoni di locazione finanziaria. Per effetto di quanto stabilito con decreto del Ministro delle finanze del 24 aprile 1998, il calcolo di tale quota si effettua sottraendo dall'ammontare dei canoni di competenza del periodo d'imposta l'importo risultante dal rapporto tra: costo sostenuto dalla società concedente, moltiplicato per il numero dei giorni del periodo d'imposta, e numero dei giorni di durata complessiva del contratto.

Nella circolare n. 141/E, è stato precisato che, ai fini del predetto rapporto, il costo sostenuto dalla società concedente deve essere assunto al lordo del prezzo di riscatto. È stato segnalato che, soprattutto nei casi di leasing di auto, caratterizzati generalmente dalla brevità del contratto e dalla rilevante entità del prezzo di riscatto, l'assunzione del costo del concedente al lordo di detto importo può dare luogo a risultati del tutto incongrui e contrastanti con la finalità della disposizione attuativa (quota di interessi passivi pari o addirittura superiore allo stesso importo dei canoni complessivi di periodo) che è solo quella di determinare in via forfetaria un dato (quota interessi dei canoni complessivi) altrimenti già desumibile in via analitica dalle risultanze contrattuali. Si ritiene, pertanto, che per dare corretta e concreta attuazione alla richiamata disposizione normativa, il calcolo forfetario della quota di interessi passivi inclusi nei canoni di locazione finanziaria debba essere effettuato assumendo il costo sostenuto dall'impresa concedente al netto del prezzo di riscatto. Si precisa, inoltre, che, in caso di canoni di locazione finanziaria con IVA indetraibile per l'utilizzatore, ai soli effetti della disciplina in parola, sia l'importo dei canoni di periodo e sia il costo del bene per il soggetto concedente devono essere assunti al netto dell'IVA.

Si ricorda, altresì, che, qualora ai fini della determinazione del reddito d'impresa l'importo dei canoni di locazione finanziaria sia soggetto a parziale indeducibilità (come nelle ipotesi previste dagli artt. 62, comma 1-bis e 121-bis del TUIR), la quota di interessi passivi indeducibile ai fini IRAP è solo quella proporzionalmente riferibile alla parte di canone deducibile ai fini del reddito d'impresa. Così, ad esempio, ipotizzando un contratto di leasing avente ad oggetto un autoveicolo il cui costo sia pari a 60 milioni, tenendo presente che in caso di applicazione della lett. b) del comma 1 dell'art. 121-bis del TUIR si renderebbe deducibile ai fini del reddito d'impresa solo un importo pari al 58,33 per cento dei canoni di periodo, in sede di determinazione della base imponibile IRAP la quota di interessi passivi indeducibile è pari alla predetta percentuale del 58,33 per cento calcolata sull'ammontare degli interessi passivi determinati con il sopraindicato meccanismo forfetario.

2.9 Regime del distacco di personale presso terzi.

Il comma 1-bis dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446 del 1997 disciplina la fattispecie del c.d. "distacco di personale", prevedendo l'esclusione dalla formazione della base imponibile del soggetto distaccante degli importi spettanti a titolo di recupero degli oneri relativi al personale distaccato e, al contempo, la non deducibilità, per il soggetto presso il quale viene distaccato il personale, degli importi stessi (ovvero, in caso di determinazione della base imponibile con il c.d. sistema retributivo, la loro tassabilità).

Nella circolare n. 141/E, è stato precisato che il regime introdotto dalla citata disposizione "si rende applicabile nei confronti di tutto il personale dipendente, compreso, ad esempio, il personale dipendente che svolga incarichi di amministratore o di sindaco presso società del gruppo". Al riguardo, si precisa ulteriormente che, qualora in base all'accordo tra le due società, gli importi dovuti dalla società presso cui il dirigente svolge l'incarico di amministratore o sindaco siano superiori a quelli che spetterebbero a titolo di mero rimborso degli oneri retributivi e contributivi relativi al dipendente "comandato" - e nel presupposto, ovviamente, che si tratti di compensi reversibili da parte del dipendente stesso - la regola in precedenza esposta si rende applicabile anche alla quota di rimborso eccedente detti oneri. Pertanto, l'intero importo del rimborso costituisce costo di lavoro indeducibile per la società presso cui viene svolto l'incarico e provento non tassabile per la società capogruppo.

Come chiarito nella richiamata circolare n. 141/E (par. 3.2.1.2), i criteri previsti per il distacco di personale devono ritenersi applicabili, stante l'analogia della fattispecie, anche per il c.d. "lavoro interinale". Va, tuttavia, ricordato che in questo caso, la parte dell'importo che

l'impresa che "affitta" il personale riaddebita all'impresa che lo utilizza, eccedente i costi retributivi e contributivi, costituisce ricavo tassabile per la prima e costo per servizi deducibile per la seconda anche agli effetti dell'IRAP.

2.10 Determinazione della base imponibile delle cooperative edilizie a proprieta' divisa.

Il comma 4 dell'art. 17 del D.Lgs. n. 446 del 1997, prevede, a seguito della modifica recata dal D.Lgs. n. 137 del 1998, che, fino al frazionamento del mutuo, la base imponibile delle societa' cooperative a proprieta' divisa e' determinata ai sensi dell'art. 10, commi 1 e 2, dello stesso D.Lgs. n. 446 del 1997.

Come precisato nella circolare n. 141/E, tale previsione comporta, quindi, che anche per tali cooperative - cosi' come gia' per le cooperative a proprieta' indivisa - l'attivita' diretta alla costruzione di immobili destinati ai soci si considera equiparata a quella esercitata dagli enti non commerciali e, pertanto, assoggettabile all'imposta regionale in base alle regole del comma 1 del citato art. 10 del D.Lgs. n. 446 del 1997.

Nel ribadire che, stante il chiaro dettato letterale del comma 4 dell'art. 17 del D.Lgs. n. 446 del 1997, l'applicazione alle cooperative a proprieta' divisa degli stessi criteri previsti per gli enti non commerciali opera sino al momento del frazionamento del mutuo - di regola coincidente con il rogito notarile che trasferisce la proprieta' delle abitazioni assegnate ai soci - si precisa ulteriormente che, nel caso di piu' lotti, deve ritenersi corretto procedere all'applicazione della disciplina in discorso distintamente per ciascun lotto.

2.11 Soggetti svolgenti attivita' agricola nei limiti dell'art. 29 del TUIR e altre attivita': modalita' di applicazione dell'aliquota ridotta.

Nella circolare n. 141/E (cfr. par. 6.2) e' stato chiarito che per i produttori agricoli titolari di reddito agrario di cui all'art. 29 del TUIR, l'applicazione dell'aliquota ridotta prevista dall'art. 45, comma 1, del D.Lgs. n. 446 del 1997, non si estende alle altre attivita' occasionalmente esercitate (es. attivita' occasionale di prestazione di servizi con macchine agricole) diverse da quella agricola. Si ritiene opportuno ribadire, al riguardo, che la rilevanza di tali eventuali attivita' ai fini dell'IRAP discende dal disposto dell'art. 9, comma 1, del citato D.Lgs. n. 446 del 1997, per effetto del quale concorrono a formare la base imponibile - ferma restando comunque la distinzione ai fini dell'aliquota applicabile - tutti i corrispettivi soggetti a registrazione ai fini IVA.

Sempre agli effetti dell'applicazione dell'aliquota ridotta, e' inoltre opportuno ricordare che in caso di svolgimento sia di attivita' agricola e sia, ad esempio, di attivita' di agriturismo, per la quale viene tenuta contabilita' separata ai fini dell'IVA, la individuazione della quota del valore della produzione netta complessiva assoggettabile all'aliquota ridotta e' pur sempre effettuata sulla base del rapporto tra l'ammontare dei corrispettivi soggetti a registrazione riferibili all'attivita' agricola e l'ammontare di tutti i corrispettivi soggetti a registrazione; non assumendo, dunque, rilievo la diversa ripartibilita' della base imponibile desumibile, in via analitica, dalla suddetta contabilita' separata.

2.12 Determinazione del valore da escludere dalla tassazione ai fini dell'IRAP per i soggetti esercenti attivita' produttive mediante l'utilizzo di navi iscritte nel registro internazionale.

Sono stati chiesti chiarimenti in ordine alla disposizione contenuta nell'art. 12, comma 3, ultimo periodo, del D.Lgs. n. 446 del 1997, che prevede l'esclusione dalla base imponibile IRAP della quota parte del valore della produzione derivante dall'attivita' esercitata mediante l'utilizzazione di navi iscritte nel registro di cui all'articolo 1, comma 1, del decreto-legge 457 del 1997, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1998, n. 30.

La citata norma, ai fini della determinazione della quota di valore della produzione attribuibile all'attivita' svolta con navi iscritte nel suddetto registro internazionale, rinvia espressamente all'articolo 5 dello stesso decreto, e cioe' ai criteri dettati per l'individuazione delle componenti positive e negative che concorrono a formare la base imponibile dell'IRAP per le imprese industriali, mercantili e di servizi. Si ritiene, pertanto, superando l'impostazione adottata nella circolare n. 141/E (cfr. punto 4.2, ultimo periodo), che la quota di valore della produzione, da scomputare dalla base imponibile IRAP ai sensi del citato articolo 12, comma 3, ultimo periodo, del D.Lgs. n. 446 del 1997, debba essere individuata non gia' in base al criterio di ripartizione territoriale da effettuare con riferimento alla dislocazione del personale dipendente di cui all'art. 4 del D.Lgs. n. 446 del 1997, bensì, con riferimento alle componenti positive e negative rilevanti ai fini IRAP ai sensi dell'articolo 5, commi 1 e 11 del D.Lgs. n. 446 del 1997, specificamente riferibili all'attivita' esercitata mediante l'utilizzazione delle navi iscritte nel registro internazionale.

Si precisa, inoltre, che le componenti negative relative a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di detta attivita' e di altre attivita' eventualmente svolte dalle anzidette imprese, sono imputabili

all'attività esercitata mediante l'utilizzazione delle navi iscritte nel registro internazionale per la parte del loro importo che corrisponde al rapporto tra l'ammontare delle componenti positive rilevanti ai fini IRAP specificamente riferibili alla suddetta attività e l'ammontare complessivo di tutte le componenti positive rilevanti ai fini IRAP.

Analoghi criteri si rendono applicabili anche alle imprese che esercitano la pesca oltre gli stretti ed a quelle che esercitano la pesca mediterranea atteso che, in base all'articolo 4 della legge 27 febbraio 1998, n. 30, a tali soggetti e', in via generale, riconosciuto lo stesso trattamento applicabile ai fini fiscali e contributivi alle imprese armatoriali esercenti attività con navi iscritte nel registro internazionale.

2.13 Ripartizione territoriale del valore della produzione sulla base delle retribuzioni: trattamento dei compensi relativi agli amministratori.

Ai sensi dell'art. 4, comma 2, del D.Lgs. n. 446 del 1997, per i soggetti che effettuano la ripartizione territoriale del valore della produzione in base al criterio della dislocazione del fattore lavoro (dipendenti e assimilati, collaboratori e associati in partecipazione), cio' che occorre individuare e' lo stabilimento, cantiere, ufficio o altro insediamento produttivo, operante per almeno tre mesi nel corso del periodo di imposta, cui il personale puo' considerarsi addetto con continuita'.

Al riguardo, e' stato chiesto di fornire ulteriori dettagli in ordine al criterio di ripartizione territoriale con riferimento ai compensi degli amministratori di societa'. Nella circolare n. 141/E (cfr. par. 4.2), e' stato osservato che, con specifico riferimento alla verifica del requisito della continuita' (da intendersi come presenza stabile dell'addetto al luogo di lavoro), i criteri valevoli per il personale dipendente sono applicabili anche ai collaboratori coordinati e continuativi e agli associati in partecipazione di solo lavoro. Sulla base di tale impostazione deve dunque ritenersi che anche per gli amministratori di societa' occorre avere riguardo al luogo in cui gli stessi svolgono normalmente le proprie mansioni che, in via generale, dovrebbe coincidere con la sede di direzione amministrativa dell'impresa anche se diversa dalla sede legale. Nella stessa ottica interpretativa, puo' ritenersi che la sede di riferimento, agli effetti in questione, per i membri del consiglio di amministrazione, sia quella presso la quale tale organo si riunisce stabilmente.

2.14 Liquidazione di societa': regime transitorio applicabile alle procedure in corso alla data di entrata in vigore dell'IRAP.

Con riguardo alle operazioni di liquidazione, e' stato chiesto di fornire ulteriori chiarimenti in relazione ai casi di procedure iniziate in periodi anteriori a quello di prima applicazione dell'IRAP e la cui chiusura intervenga in tale periodo, normalmente coincidente con l'esercizio 1998, o in periodi successivi.

In proposito, occorre anzitutto precisare, in via generale, che il presupposto di applicazione dell'IRAP resta fermo in tutti i casi di liquidazione volontaria; mentre, nei casi di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa, il presupposto si verifica solo a condizione che vi sia esercizio provvisorio dell'impresa. Tali regole valgono, inoltre, anche per le procedure iniziate in periodi precedenti a quelli di prima applicazione dell'IRAP e ancora in corso a tale data e, pertanto, per i periodi di imposta della liquidazione ricadenti nell'ambito temporale di applicazione della nuova disciplina introdotta dal citato D.Lgs. n. 446 del 1997, cessa in ogni caso l'applicazione dell'ILOR.

Cio' posto, occorre ricordare che, con specifico riferimento alla liquidazione volontaria, la disciplina contenuta nell'art. 124 del TUIR prevede che se la procedura si protrae oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio, i redditi relativi a tale periodo e a quelli successivi sono determinati in via provvisoria e sono soggetti a conguaglio finale a meno che la liquidazione non si protragga per piu' di cinque esercizi (tre, per le imprese individuali), compreso quello iniziale, nel qual caso - come nell'ipotesi di omessa presentazione del bilancio finale - i redditi (e le relative imposte) dei periodi intermedi si considerano determinati in via definitiva. Tale disciplina non viene richiamata agli effetti dell'IRAP e, pertanto, deve ritenersi che la determinazione del valore della produzione realizzato in ciascun periodo di svolgimento della liquidazione avviene a titolo definitivo e non e' soggetta ad alcun conguaglio finale.

Sembra il caso, inoltre, di precisare che, con riferimento alle situazioni di carattere transitorio come quella prospettata, ferma restando l'applicazione delle ordinarie regole ai fini dell'eventuale conguaglio da operarsi per l'imposta personale (IRPEG o IRPEF), deve procedersi all'effettuazione del conguaglio anche con riguardo all'ILOR, ancorche' limitatamente ai risultati relativi ai periodi della liquidazione anteriori a quello di decorrenza dell'IRAP.

2.15 Determinazione degli acconti nei casi di fusione, scissione e trasformazione intervenute nel corso del periodo d'imposta.

E' stato chiesto di fornire chiarimenti in ordine al corretto adempimento degli obblighi di versamento dell'acconto nei casi di fusione e scissione con effetti retroattivi nonche' nelle operazioni di trasformazione.

Con riguardo alle operazioni di fusione e scissione, va in primo luogo osservato che, in via generale, non si pongono problemi diversi da quelli che vengono a generarsi agli stessi effetti in sede di determinazione e di versamento degli acconti IRPEG.

Occorre, inoltre, ricordare che proprio la materia concernente gli obblighi di versamento degli acconti di imposta in occasione di operazioni di fusione e scissione ha formato oggetto da ultimo di uno specifico intervento legislativo. Il riferimento e' all'art. 4 del decreto-legge 11 marzo 1997, n. 50, convertito dalla legge 9 maggio 1997, n. 122. Tale norma, che, stante il suo carattere generale, si rende applicabile anche agli effetti dell'IRAP, prevede che nelle fusioni e scissioni gli obblighi di versamento - compresi quelli a titolo di acconto - che gravano sui soggetti che si estinguono per effetto di tali operazioni "sono adempiuti dagli stessi soggetti fino alla data di efficacia della fusione o scissione ai sensi, rispettivamente, degli artt. 2504-bis, secondo comma, e 2504-decies, primo comma, primo periodo, del cod. civ." mentre, successivamente a tale data, gli obblighi stessi "si intendono a tutti gli effetti trasferiti alla societa' incorporante, beneficiaria o comunque risultante dalla fusione o scissione".

Cio' posto, con riguardo all'ipotesi in cui l'operazione produca effetti retroattivi all'inizio del periodo d'imposta della societa' fusa, incorporata o scissa nel corso del quale la stessa interviene, si precisa che la societa' fusa, incorporata o scissa e' tenuta, in via di principio, ad effettuare i versamenti in acconto i cui termini vengono a scadere anteriormente alla data di perfezionamento dell'operazione (art. 2504-bis, comma 2, cod. civ.) ancorche' si tratti di versamenti riferiti ad un periodo d'imposta destinato, in virtu' della retrodatazione, a venir meno.

Naturalmente, tali versamenti potranno essere scomputati dal soggetto incorporante o risultante dalla fusione ovvero dai soggetti beneficiari della scissione in sede di determinazione del saldo d'imposta relativo al periodo nel corso del quale interviene la fusione o la scissione. Nessun obbligo d'acconto, invece, viene a maturazione per la societa' fusa, incorporata o scissa a partire dalla data di perfezionamento dell'operazione, determinandosi a tale data la estinzione di detti soggetti.

Peraltro, in ossequio al principio di subingresso sancito dal citato art. 4 del decreto-legge n. 50 del 1997, i versamenti in acconto della societa' incorporante o risultante dalla fusione ovvero delle societa' beneficiarie della scissione, scadenti successivamente alla data di perfezionamento dell'operazione, devono essere calcolati tenendo conto anche dell'imposta liquidata dalle societa' incorporate o fuse o dalla societa' scissa nella dichiarazione di tali soggetti riferita al periodo d'imposta antecedente a quello in cui interviene la fusione o la scissione.

Si precisa, tuttavia, che tanto la societa' fusa, incorporata o scissa, per i versamenti da effettuare prima della data di efficacia dell'operazione, e tanto la societa' risultante, incorporante o beneficiaria, per i versamenti da effettuare successivamente, possono comunque avvalersi della facolta' prevista in via generale dalla disciplina degli acconti di commisurarne l'importo non gia' ai dati risultanti dalle dichiarazioni presentate per il periodo d'imposta precedente (nel caso dell'IRAP, ai dati risultanti dal prospetto di liquidazione dell'imposta figurativa) ma, al c.d. dato "previsionale" e cioe' alla minore imposta di cui si prevede la liquidazione per il periodo di competenza da parte delle anzidette societa' subentranti (incorporante, risultante o beneficiarie).

In ordine, infine, alle operazioni di trasformazione che comportino il passaggio da societa' di persone a societa' di capitali o viceversa e, quindi, determinino l'interruzione del periodo d'imposta, questo Ministero ha avuto gia' occasione di fornire chiarimenti nella richiamata circolare n. 144/E (cfr. risposta n. 4.7.). A integrazione di quanto espresso in tale sede, si precisa che, ad esempio, in caso di trasformazione di una societa' di capitali in societa' di persone, con effetto dal 1 ottobre 1998, la societa' trasformata e' tenuta a presentare la dichiarazione per il periodo autonomo 1 gennaio -30 settembre 1998 e al versamento del saldo dell'imposta dovuta per tale periodo. Inoltre, la stessa societa', stante la continuita' agli effetti della soggettivita' passiva, e' tenuta, entro il termine di presentazione della suddetta dichiarazione, a effettuare il versamento della prima rata di acconto IRAP per il primo periodo post-trasformazione assumendo, quale dato su cui commisurare l'importo di detto acconto, l'imposta risultante dalla dichiarazione del periodo 1 gennaio - 30 settembre 1998.

2.16 Determinazione della base imponibile con il sistema cd. retributivo: trattamento degli arretrati per retribuzioni riferite ad anni precedenti.

L'art. 36, comma 2, del D.Lgs. n. 446 del 1997 prevede che i versamenti relativi ai tributi e ai contributi aboliti per effetto dell'introduzione dell'IRAP, i cui presupposti impositivi si sono verificati anteriormente alla data dalla quale, nei confronti dei singoli soggetti passivi, ha effetto la loro abolizione, sono effettuati anche successivamente a tale data. E' stato chiesto di conoscere se tale disposizione si renda applicabile nel caso di somme corrisposte a titolo di arretrati di lavoro dipendente, da parte di soggetti che determinano la base imponibile con il

sistema cd. retributivo. Al riguardo, si osserva che la erogazione di arretrati di lavoro dipendente (sottoposti anche a tassazione separata ai fini dell'IRPEF) non integra la fattispecie regolata dal citato comma 2 dell'art. 36, in quanto il presupposto impositivo sia ai fini della tassazione e sia ai fini previdenziali e contributivi delle somme erogate a titolo di arretrati di retribuzione non puo' farsi risalire, per competenza, all'anno precedente ma deve intendersi realizzato nell'anno stesso di erogazione. D'altra parte, per i soggetti che adottano il suddetto sistema retributivo, la base imponibile IRAP coincide con la retribuzione rilevante ai fini previdenziali determinata a norma dell'art. 12 del D.P.R. n. 153 del 1969, come sostituito dall'art. 6 del D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314, nella quale sono senz'altro da ricomprendersi gli arretrati retributivi di anni precedenti.

2.17 Determinazione del valore della produzione netta dei soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera e), del decreto legislativo n. 446 del 1997. Redditi prodotti all'estero.

E' stato chiesto di conoscere se ai fini della determinazione del valore della produzione netta degli enti pubblici e privati di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del TUIR, ivi compresi quelli indicati nel successivo articolo 88, nonché delle società e degli enti di cui alla lettera d), dello stesso comma, siano da considerare anche i redditi prodotti fuori dal territorio dello Stato o da soggetti non residenti, come, ad esempio, le indennità corrisposte ai rappresentanti italiani in seno al Parlamento europeo o gli emolumenti degli ambasciatori presso le ambasciate italiane all'estero.

Al riguardo, si precisa che l'articolo 12, comma 1, del D.Lgs. n. 446 del 1997, prevede espressamente che "nei confronti dei soggetti passivi residenti nel territorio dello Stato che esercitano attività produttive anche all'estero la quota di valore a questa attribuibile secondo i criteri di cui all'articolo 4, comma 2, e' scomputata dalla base imponibile determinata a norma degli articoli da 5 a 10.". Da tale disposizione discende, dunque, che i soggetti che determinano il valore della produzione netta con il sistema "retributivo", come gli enti pubblici e quelli privati, che esercitano esclusivamente attività non commerciali, ivi compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, non devono assoggettare all'IRAP gli emolumenti relativi a percettori che svolgono l'attività in uffici operanti per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi fuori del territorio nazionale.

2.18 Determinazione del valore della produzione netta dei soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera e), del decreto legislativo n. 446 del 1997. Redditi di cui all'articolo 47, comma 1, lettera c), del TUIR.

Sono pervenuti quesiti volti a conoscere se ai fini della determinazione del valore della produzione netta degli enti pubblici e privati di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del TUIR, ivi compresi quelli indicati nel successivo articolo 88, nonché delle società e degli enti di cui alla lettera d), dello stesso comma siano da considerare anche i redditi di cui all'articolo 47, comma 1, lettera c), del medesimo TUIR. E' stato, altresì, chiesto di precisare, se l'IRAP eventualmente dovuta con riferimento a detti redditi debba gravare sulle somme dovute al percipiente e pertanto incidere sul percettore medesimo.

Al riguardo, si precisa che l'articolo 10 del D.Lgs. n. 446 del 1997, come modificato dal decreto legislativo correttivo, esclude dalla base imponibile le somme di cui all'articolo 47, comma 1, lettera c), del TUIR "esenti dall'imposta sul reddito delle persone fisiche, relative a borse di studio o assegni attribuiti fino al 31 dicembre 1999". Tale esclusione, che ha effetto già dal primo periodo di applicazione dell'IRAP, riguarda, in particolare: 1) le borse di studio corrisposte dalle regioni a statuto ordinario, in base alla legge 2 dicembre 1991, n. 390, agli studenti universitari e quelle corrisposte dalle regioni a statuto speciale e dalle province autonome di Trento e Bolzano allo stesso titolo; 2) le borse di studio corrisposte dalle Università e dagli istituti di istruzione universitaria, in base alla legge 30 novembre 1989, n. 398, per la frequenza dei corsi di perfezionamento e delle scuole di specializzazione, per i corsi di dottorato di ricerca, per attività di ricerca post-dottorato e per i corsi di perfezionamento all'estero; 3) le borse di studio corrisposte ai sensi del D.Lgs. 8 agosto 1991, n. 257, per la frequenza delle scuole universitarie di specializzazione delle facoltà di medicina e chirurgia.

Pertanto, i redditi di cui all'articolo 47, comma 1, lettera c), del TUIR, diversi dalle borse di studio sopra elencate, devono essere considerati rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile IRAP dei soggetti che determinano il valore della produzione netta con il sistema "retributivo", come gli enti pubblici e quelli privati, che esercitano esclusivamente attività non commerciali, ivi compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, sui quali conseguentemente grava l'onere corrispondente all'importo IRAP.

2.19 Applicazione dell'IRAP nei confronti degli enti pubblici, organi e amministrazioni dello Stato.

L'applicazione dell'imposta regionale sulle attività produttive nei

confronti delle amministrazioni pubbliche, ha già formato oggetto di apposita circolare n. 97/E del 9 aprile 1998.

In considerazione di taluni dubbi interpretativi, da più parti manifestati, si forniscono i seguenti ulteriori chiarimenti.

Relativamente agli enti pubblici, organi e amministrazioni dello Stato che non svolgono attività commerciale, i quali applicano l'IRAP con il cd "metodo retributivo" mediante versamenti in acconto mensili, occorre precisare che detti soggetti sono tenuti a presentare la prima dichiarazione IRAP entro sei mesi dalla chiusura del periodo d'imposta (vale a dire entro il mese di giugno del 1999). In tale sede dovranno essere effettuate anche le operazioni di conguaglio ed eventualmente il relativo versamento dell'imposta nei termini previsti.

Si ricorda, inoltre, che tra i soggetti di cui all'art. 10, comma 3, del D.Lgs. n. 446 del 1997 rientrano anche gli Ordini ed i collegi professionali i quali, pertanto, determinano la base imponibile IRAP con il c.d. "metodo retributivo" e versano l'acconto mensilmente ai sensi dell'art. 30, comma 5, del predetto decreto legislativo.

I soggetti destinatari della disposizione di cui all'art. 10, comma 3, del D.Lgs. n. 446 del 1997, che esercitano anche attività commerciale possono optare, per la determinazione della base imponibile IRAP secondo i criteri di cui all'art. 5 del predetto provvedimento. L'opzione può essere esercitata anche in sede di dichiarazione IRAP da presentare a giugno del 1999. Pertanto, nel caso in cui detti soggetti abbiano effettuato, nel corso del 1998, versamenti di acconto mensili riferiti anche ai dipendenti impiegati nell'attività commerciale, ai fini IRAP, possono, in sede di presentazione della dichiarazione IRAP, scomputare i versamenti mensili operati riferibili a detti dipendenti dalla quota di IRAP dovuta per tale attività'.

2.20 Ripartizione territoriale del versamento dell'imposta in sede di acconto diversa da quella effettuata in sede di saldo.

Nella circolare n. 188/E (cfr. risposta n. 14), è stato precisato che il contribuente che in sede di versamento dell'acconto abbia attribuito l'imposta a una o più regioni e in sede di versamento del saldo si trovi a ripartire in modo diverso l'imposta, non è tenuto a operare alcuna compensazione fra i minori importi attribuiti in sede di acconto a determinare regioni e i maggiori importi versati ad altre regioni; il compito di procedere alle operazioni di conguaglio fra le diverse regioni è, infatti, affidato all'Amministrazione finanziaria.

Nel confermare quanto sopra riportato, si precisa ulteriormente che nella descritta fattispecie non si rende comunque applicabile la sanzione prevista dall'art. 34 del D.Lgs. n. 446 del 1997, per il caso di omesso o insufficiente versamento dell'imposta che si verifica soltanto se l'importo dell'acconto globalmente versato dal contribuente sia inferiore all'ammontare minimo richiesto dalla disciplina dell'imposta (per il primo periodo di applicazione del tributo, 120 per cento della c.d. imposta figurativa ovvero, se minore, dell'imposta effettivamente dovuta).

Va, tuttavia, ricordato che qualora la ripartizione dell'imposta adottata in sede di acconto rispetto a quella applicabile in sede di saldo assuma rilevanti dimensioni e dipenda da erronee indicazioni contenute nel prospetto dell'acconto IRAP, è in facoltà degli uffici procedere all'applicazione della sanzione residuale prevista dall'art. 33 del D.Lgs. n. 446 del 1997.

2.21 Base imponibile delle banche: trattamento dei costi sostenuti per agevolare gli esodi di personale dipendente.

Con specifico riguardo alla determinazione del valore della produzione netta delle banche (art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 446 del 1997), è stato chiesto di fornire chiarimenti in ordine al trattamento dei costi sostenuti da tali soggetti, ai sensi dell'art. 59, comma 3, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, al fine di favorire, nei casi di ristrutturazione o riorganizzazione aziendale, l'esodo del personale in esubero mediante erogazione di apposite indennità'.

È stato, in particolare, chiesto di conoscere se, nel caso in cui tali costi siano trattati contabilmente, insieme agli altri costi di ristrutturazione o riorganizzazione, alla stregua di oneri pluriennali (da ripartirsi in cinque esercizi), gli stessi si rendano deducibili anche ai fini dell'IRAP.

In merito si ritiene che i costi in questione, anche se classificati in sede contabile come oneri di ristrutturazione aziendale, mantengano, agli effetti dell'IRAP, la natura di costi relativi al personale dipendente al pari delle ordinarie somme attribuite ai dipendenti in occasione della cessazione del rapporto di lavoro e, pertanto, siano da considerare comunque indeducibili ai fini della determinazione del valore della produzione.

Gli Uffici in indirizzo provvederanno ad assicurare la massima diffusione del contenuto della presente circolare.

Risoluzione del 23/03/1999 n. 47 - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. III

Problematiche connesse all'istituzione del Registro Internazionale ex legge 30/1998 per le navi adibite a traffici commerciali internazionali.

Sintesi:

Sintesi: Agevolazione ex art. 4, comma 2, legge n. 30/98. Applicazione anche per i mesi antecedenti l'avvenuta iscrizione nel Registro Internazionale. Sussistenza limitata al periodo d'imposta in corso al 1.1.1999 e sempreche' ne ricorrano le condizioni oggettive.

Testo:

Con istanza del 22 settembre 1998, n. 4229/98 e successiva nota integrativa del 5 febbraio 1999, lo studio legale e tributario _____ con sede in _____, ha chiesto di conoscere il parere della scrivente in merito al trattamento fiscale agevolato concesso dall'articolo 4 della legge 27 febbraio 1998, n. 30, ai soggetti che utilizzano navi iscritte nel Registro Internazionale istituito dall'articolo 1 dello stesso provvedimento.

Il comma 2 di detto articolo prevede che, a partire dal periodo d'imposta in corso al 1 gennaio 1998, il reddito derivante dall'utilizzazione di navi iscritte nel Registro Internazionale, concorre in misura pari al 20 per cento a formare il reddito complessivo assoggettabile all'imposta sul reddito delle persone fisiche e all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, disciplinate dal testo unico delle imposte sui redditi, approvato con Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917.

Al riguardo l'istante chiede se sia corretto ritenere che la norma in questione sia riferita al concetto di reddito, cosi' come determinato dalle norme del Testo Unico delle imposte sui redditi, piuttosto che ad un concetto di reddito nel senso di "novella ricchezza" e se, nel concetto di utilizzazione della nave, possano farsi rientrare tutte le attivita' strumentali ed accessorie strettamente collegate a quella principale.

E' stato chiesto ancora di conoscere se nel concetto di "utilizzazione della nave" possano essere ricomprese, sotto il profilo soggettivo, anche figure diverse dal mero proprietario della nave stessa, quali ad esempio il conduttore o il noleggiatore.

Per quanto concerne la decorrenza dell'agevolazione de qua, si vuole infine sapere se la stessa, limitatamente al periodo d'imposta in corso al 1 gennaio 1998, possa ritenersi operante anche per i mesi antecedenti l'avvenuta iscrizione nel Registro Internazionale, sempreche' ovviamente, anche per tali mesi ricorressero le condizioni di iscrिवibilita'.

Cio' premesso la scrivente, in riferimento al primo punto del quesito, precisa che la nozione di reddito contenuta nella norma in esame non puo' che riferirsi alla definizione di reddito d'impresa prevista nell'art. 51 del TUIR e alla determinazione del reddito medesimo in base alle disposizioni di cui agli artt. 52 e seguenti dello stesso TUIR.

Al riguardo giova altresì precisare che il reddito agevolato e' soltanto quello derivante dall'utilizzo delle navi di cui trattasi iscritte nel Registro Internazionale, rimanendo, pertanto, escluso da detta agevolazione il reddito che, pur relativo a dette navi, e' conseguito al di fuori del loro utilizzo.

Appare condivisibile la tesi secondo cui si possono ricomprendere nell'agevolazione anche tutte le altre attivita' strumentali ed accessorie "strettamente collegate" a quella principale, in considerazione del fatto che dette attivita' assumono spesso un ruolo molto importante nel settore dei traffici commerciali internazionali.

Sotto tale profilo, tuttavia, si ritiene di dover rilevare che e' opportuno specificare le dette attivita' analiticamente e non forfettariamente, al fine di verificarne l'inerenza con l'attivita' principale.

Nel caso in cui la societa' interessata svolga sia l'attivita' agevolata - quella cioe' relativa all'utilizzazione delle navi iscritte nel registro internazionale - sia altre attivita' soggette al regime di tassazione ordinaria, ai fini della ripartizione dei costi e delle spese sostenuti riferibili promiscuamente sia alla prima attivita' che alle altre, un criterio di imputazione delle medesime puo' correttamente essere individuato tenendo conto del rapporto nel quale, al numeratore figurano i ricavi e i proventi derivanti dall'attivita' agevolata e al denominatore tutti i ricavi ed i proventi dell'impresa.

In riferimento agli aspetti soggettivi, il beneficio di cui trattasi puo' riguardare non solo il proprietario ma anche il soggetto che "di fatto" utilizza la nave e cioe' l'affittuario o il noleggiatore atteso che la norma in esame non fa alcuna distinzione al riguardo.

Si conviene con l'assunto espresso dall'istante secondo cui,

l'agevolazione prevista dal citato articolo 4, comma 2, puo' essere applicata - limitatamente al periodo d'imposta in corso al 1 gennaio 1998 e sempreche' ne ricorrano le condizioni - anche per i mesi antecedenti l'avvenuta iscrizione nel Registro internazionale, in analogia al criterio enunciato dalla scrivente in materia di IRAP con circolare n. 141/E del 04/06/98, par. 3.7, e suffragato dal parere del Consiglio di Stato n. 202 del 1996, prot. n. 1084 del 19 aprile 1996, relativo al principio di unitarieta' del periodo d'imposta.

Si prega codesta Direzione Regionale di portare a conoscenza dell'interessato il contenuto della presente nota.

RISOLUZIONE n.101/E



Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso

Roma, 29 marzo 2002

Oggetto: Regime Iva della cessione di prodotti petroliferi a *trader* non residenti

Con le note del 2 novembre e del 6 dicembre 2000, a seguito della riunione del 18 ottobre 2000 tenutasi presso il Gabinetto del Ministro, l'H K formulava una serie di quesiti, chiedendo, tra l'altro, quale fosse il regime Iva applicabile alle operazioni di bunkeraggio svolte tramite l'intermediazione di un *trader* non residente nell'Unione Europea e in particolare, il regime Iva della cessione di carburante da una compagnia petrolifera al *trader* stesso.

Le operazioni in questione sono caratterizzate da due distinte cessioni, correlate e contestuali, che si realizzano fra tre soggetti: la compagnia petrolifera, l'armatore della nave rifornita e un intermediario (*trader*) non residente. La prima cessione interviene tra la compagnia petrolifera (primo cedente) e il *trader* non residente; la seconda si realizza, invece, tra quest'ultimo (secondo cedente) e l'armatore della nave da rifornire (beneficiario).

Ambedue le cessioni sono di solito accompagnate dalla clausola *fob* (*free on board*). Ne consegue che la proprietà del carburante si trasferisce nel momento del passaggio nel serbatoio della nave contestualmente dalla compagnia al *trader* e da quest'ultimo all'armatore della nave.

La richiesta dell'H K è intesa a conoscere se la cessione tra la compagnia petrolifera ed il *trader* possa essere qualificata come cessione all'esportazione,

atteso che da un punto di vista doganale sono adempiuti i relativi obblighi. A tal fine l'istante fa riferimento alla vigente normativa doganale (art. 254 Testo Unico Leggi Doganali, per brevità T.U.L.D.) - che attribuisce alle provviste di bordo (tra cui rientra anche il carburante) imbarcate o trasbordate su navi in partenza da porti italiani, la qualificazione doganale di esportazione, con conseguente applicazione del relativo regime doganale - per dedurne la validità anche ai fini IVA.

Secondo la tesi esposta, la cessione di provviste di bordo a un soggetto non residente, configurandosi in sede doganale come cessione all'esportazione, rientrerebbe nelle disposizioni dell'art. 8, primo comma, lett. a), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e pertanto costituirebbe un'operazione non imponibile ai fini IVA.

Interpellata sul punto, l'Agenzia delle Dogane, con nota n. 420.01 del 12 luglio 2001, ha confermato che, per quanto concerne il caso di specie, ai sensi del primo comma dell'art. 254 del T.U.L.D. le provviste di bordo imbarcate sulle navi in partenza dai porti dello Stato si considerano usciti in esportazione definitiva se nazionali o nazionalizzati. Da ciò deriva che "per i prodotti petroliferi normalmente impiegati nelle operazioni di bunkeraggio opera una presunzione di esportazione che conferisce una posizione doganale definitiva ai suddetti prodotti dalla quale conseguono tra l'altro benefici fiscali, quali il diritto a restituzioni od abbuoni di accise".

Inoltre, in ragione del particolare regime fiscale delle accise sugli oli minerali, cui sono assoggettati i prodotti petroliferi (Cfr. D. Lgs. 26 ottobre 1995 n. 504), le operazioni di bunkeraggio in esame, essendo realizzate all'interno di porti italiani, avvengono sotto la stretta vigilanza delle autorità doganali italiane e la nave "bunkerata" ha l'obbligo di salpare entro 48 ore dalle operazioni stesse, in quanto in caso contrario sarà tenuta a corrispondere le accise sugli oli minerali.

Tanto premesso, occorre rilevare, che, come anche sottolineato dall'Agenzia delle Dogane, pur riconoscendo, ai fini doganali, alle operazioni di bunkeraggio in discorso la natura di esportazioni definitive, non se ne può

dedurre automaticamente una trasposizione di tale qualificazione nel settore dell'IVA, qualora non ricorrano i presupposti per configurare l'operazione come "cessione all'esportazione" secondo i dettami dell'art. 8, comma 1, lett. a), del DPR n. 633 del 1972.

In conseguenza di quanto sopra detto, va evidenziato che le operazioni di bunkeraggio di cui trattasi possono essere considerate cessioni all'esportazione, anche ai fini IVA, qualora sia il cedente stesso a provvedere alla messa a bordo degli oli minerali e all'adempimento degli obblighi doganali e la nave esca dal mare territoriale entro il termine suddetto.

Si ritiene opportuno sottolineare che la qualificazione delle operazioni di bunkeraggio, come cessioni all'esportazione, con applicazione della non imponibilità IVA, può essere riconosciuta nelle ipotesi di cessioni con la clausola *Fob*, fermo restando in altri casi la possibilità di far ricorso all'applicazione dell'analogo regime di non imponibilità IVA, previsto dall'art. 8-bis del DPR n. 633 del 1972, ove ne ricorrano tutti i relativi presupposti.

Per le considerazioni sopra svolte, si ritiene che la cessione di oli minerali da una compagnia petrolifera italiana a un *trader* residente fuori del territorio dell'Unione Europea, possa rientrare nell'ambito applicativo dell'art. 8, primo comma, lett. a), del decreto Iva, quando la consegna del prodotto avviene secondo le modalità sopra descritte e all'ulteriore condizione che la nave lasci le acque territoriali dell'Unione entro 48 ore, dal compimento delle operazioni di bunkeraggio.

Roma, 6 marzo 2008

***Oggetto: Istanza di Interpello – Articolo 11 Legge 27 luglio 2000, n. 212 -
Alfa S.P.A.***

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 8-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 è stato esposto il seguente

QUESITO

La società interpellante, che esercita “l'attività di Cantiere Navale costruttore di unità da diporto e commerciali, adibite alla navigazione marittima”, ha stipulato con una società italiana un “contratto per la costruzione di una nave”.

La nave, ancora in allestimento, sarà conformata ai requisiti tecnici di sicurezza previsti dal D.M. 4 aprile 2005 n. 95 e sottoposta alla sorveglianza tecnica da parte dell'Ente di Classifica Beta SPA, ai fini del rilascio delle prescritte certificazioni di sicurezza. Inoltre, appena ultimata essa sarà iscritta – ai sensi dell'art. 3 della legge 8 luglio 2003, n. 172 – nel Registro delle navi adibite alla navigazione internazionale (Registro Internazionale), istituito con D.L. 30 dicembre 1997 n. 457, convertito dalla legge 27 febbraio 1998 n. 30, per essere “*adibita in navigazione internazionale esclusivamente al noleggio per finalità turistiche*”.

L'istante precisa che in base agli accordi contrattuali, durante la fase di costruzione della nave emetterà fatture di acconto in relazione agli stati di avanzamento dei lavori.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene che le fatture emesse nel corso della costruzione della nave siano non imponibili ad IVA ai sensi dell'art. 8-*bis* del DPR n. 633 del 1972, il quale al comma 1, lettere *a)* ed *e)* include tra le operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione le cessioni di navi destinate all'esercizio di attività commerciali e le prestazioni di servizi relative alla costruzione delle stesse.

Ciò in quanto “il contratto ha per oggetto una nave destinata all'iscrizione nel Registro Internazionale ove sono iscritte unicamente le <navi adibite esclusivamente a traffici commerciali internazionali> e, come tale, assolutamente non riconducibile alle navi da diporto di cui all'art. 1 della legge 11 febbraio 1971 n. 50, così come modificato dall'art. 1 del D. Lgs. 11 luglio 2005, n. 171”.

A supporto della richiesta di riconoscimento della non imponibilità ad IVA sulle citate fatture, l'istante precisa che:

a) secondo l'art. 1, quarto comma, del citato D.L. n. 457/1997, le unità da diporto non possono essere iscritte nel Registro Internazionale;

b) in base all'art. 5, primo comma, di detto decreto “le navi iscritte nel Registro Internazionale sono assoggettate alle disposizioni generali, ai regolamenti applicabili alle unità iscritte nelle matricole nazionali”;

c) ai sensi dell'art. 1, secondo comma, del D.M. 4 aprile 2005 n. 95, contenente il Regolamento di sicurezza per le navi destinate unicamente al noleggio per finalità turistiche, sono escluse da tale normativa “le navi da diporto - così come definite dall'art. 1, lett. *b)* comma 3 della legge 11 febbraio 1971 n. 50 - ed utilizzate mediante contratti di noleggio”;

d) per effetto delle nuove disposizioni sul riordino della nautica da diporto e del turismo nautico di cui alla richiamata legge n. 172/2003, le “navi adibite in navigazione internazionale esclusivamente al noleggio per finalità turistiche” – che possono essere iscritte nel suddetto Registro Internazionale (art. 3) – assumono una ben definita natura commerciale distinguendosi dalle navi da diporto utilizzate in attività di noleggio di cui all'art. 2 della stessa legge

172/2003, e successivamente recepito dall'art. 2 del D.Lgs. 18 luglio 2005, n. 171.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Esaminata la questione, si rileva, come già precisato con riferimento a fattispecie analoghe, che l'attività di costruzione delle navi ricomprende tutte le prestazioni necessarie, come mezzo a fine, per la costruzione delle navi medesime, a prescindere dai requisiti soggettivi degli assuntori dei lavori o dagli schemi contrattuali posti in essere per la realizzazione dell'opera.

In particolare, il complesso di attività rivolte alla consegna della nave è da ricondurre ad una prestazione di servizi, per la quale il momento di effettuazione ai fini dell'IVA coincide con il pagamento del corrispettivo (art. 6, terzo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633). A tale momento vanno riferiti i relativi adempimenti contabili, a meno che non venga emessa anticipatamente fattura ovvero vengano effettuati acconti, nel qual caso l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento (art. 6, quarto comma).

Per quanto riguarda il trattamento IVA delle prestazioni di servizi relativi alla costruzione delle navi occorre osservare che l'art. 8-bis, del d.P.R. n. 633 del 1972, assimila alle cessioni all'esportazione, non imponibili all'IVA, le cessioni e le prestazioni riguardanti la costruzione di "navi destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca (...) escluse le unità da diporto di cui alla legge 11 febbraio 1971, n. 50".

L'esclusione dal beneficio della non imponibilità delle unità da diporto si basa sulla considerazione che la navigazione da diporto non ha finalità commerciali, ma scopi ricreativi dai quali esuli il fine di lucro, come precisato dall'art. 1 della legge 8 luglio 2003, n. 172.

Tuttavia l'art. 15 della legge 5 maggio 1989, n. 171, ha stabilito espressamente che anche le imbarcazioni e i natanti da diporto possono essere utilizzati in attività commerciali mediante contratti di locazione o di noleggio; e l'art. 3 della legge n. 172 del 2003 ha previsto la possibilità di iscrivere nel Registro

Internazionale di cui all'art. 1 del D.L. n. 457 del 1997 le navi da diporto *“con scafo di lunghezza superiore a 24 metri e comunque di stazza lorda non superiore alle 1.000 tonnellate, adibite in navigazione internazionale esclusivamente al noleggio per finalità turistiche.”*

Dal suddescritto quadro normativo emerge che le unità da diporto possono essere oggetto di attività commerciali previa iscrizione nel citato Registro Internazionale.

Naturalmente gli obblighi di registrazione presuppongono che l'unità da diporto da adibire all'attività commerciale sia già stata realizzata, atteso che in applicazione dell'art. 23 del decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171, la licenza di navigazione ed i registri di iscrizione richiedono l'indicazione di dati relativi ad unità già pronte alla navigazione.

Per i suesposti motivi la scrivente ritiene che sugli acconti di cui trattasi e sulla differenza dovuta all'atto della conclusione dei lavori non potrà applicarsi il beneficio della non imponibilità ad IVA di cui all'art. 8-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972, salva la possibilità di rettificare l'operazione, al verificarsi dell'iscrizione nel Registro Internazionale, utilizzando la procedura di variazione in diminuzione prevista dall'art. 26.

La risposta di cui alla presente nota viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, del D.M. 26 aprile 2001, n. 29.

RISOLUZIONE N. 95/E

Roma, 14 marzo 2008

***OGGETTO: Istanza di interpello – Art. 11, legge 27/7/2000, n. 212.
Art. 8bis D.P.R. n. 633/72. Acquisto imbarcazioni da diporto.***

Con l'istanza d'interpello di cui all'oggetto, concernente l'applicabilità dell'art. 8bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è stato esposto il seguente

QUESITO

La ditta "ALFA", Spedizioniere Doganale s.a.s. con sede in ... , ha chiesto se alle operazioni di acquisto ovvero di locazione finanziaria di unità da diporto, utilizzate esclusivamente per effettuare attività commerciali attraverso contratti di noleggio, sia applicabile il regime di non imponibilità dell'IVA, previsto dall'articolo 8-bis del D.P.R. n. 633 del 1972.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società, dopo aver indicato alcuni criteri interpretativi esposti nella Risoluzione n. 94 del 21 marzo 2002, ritiene che sia applicabile il regime di non imponibilità dell'IVA di cui all'articolo 8 bis del D.P.R. 633 del 1972 alle descritte operazioni.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 8-bis, comma 1, del D.P.R. n. 633 del 1972 prevede la non imponibilità ad IVA delle cessioni di beni e prestazioni di servizi relative a " *navi destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare*".

La richiamata norma non comprende nell'ambito dell'agevolazione le operazioni relative alle unità da diporto di cui alla legge 11 febbraio 1971, n. 50, in considerazione della circostanza che tali imbarcazioni sono utilizzate per fini " *sportivi o ricreativi*" (art. 1, legge n. 50 del 1971).

In ordine alle unità da diporto, tuttavia, la disciplina IVA ha subito negli anni una notevole evoluzione.

Infatti, l'art. 15 della legge 5 maggio 1989 n. 171, modificato dall'art. 10, comma 11, del D.L. 21 ottobre 1996 n. 535 (convertito dalla legge 23/12/1996 n. 467) ha disciplinato i contratti di locazione e noleggio aventi ad oggetto le unità da diporto, prevedendo altresì che dell'utilizzo mediante i predetti contratti sia fatta menzione nei registri di iscrizione delle unità da diporto, congiuntamente ad analogo annotazione da effettuarsi sulla licenza di navigazione.

Di tale evoluzione ha preso atto l'Agenzia nella risoluzione n. 94/E del 2002, in cui si è chiarito che l'esclusione delle unità da diporto dal regime di non imponibilità di cui all'articolo 8-bis, comma 1, lettera a), del D.P.R. n. 633 del 1972, non riguarda le unità utilizzate per attività commerciali che si concretizzano nella stipula di contratti di noleggio.

Da ultimo, con la legge 8 luglio 2003, n. 172 il legislatore ha espressamente riconosciuto che " *possono essere iscritte nel Registro Internazionale di cui all'articolo 1 del decreto-legge 30 dicembre 1997, n. 457, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 1998, n. 30, e successive modificazioni, ed essere assoggettate alla relativa disciplina, le "navi" con scafo di lunghezza superiore a 24 metri e comunque di stazza lorda non superiore alle*

1.000 tonnellate, adibite in navigazione internazionale esclusivamente al noleggio per finalità turistiche" (articolo 3 della legge citata).

Tenuto conto che l'istituzione del predetto Registro Internazionale costituisce un ulteriore riconoscimento della circostanza che le unità da diporto sono suscettibili di essere utilizzate in attività commerciale, è possibile estendere anche a tale categoria di imbarcazioni, se iscritte nel Registro in questione, le agevolazioni di cui all'art. 8bis del D.P.R. n. 633 del 1972.

Pertanto, l'acquisto o l'importazione di navi da diporto dotate delle caratteristiche di cui sopra può avvenire in regime di non imponibilità, ai sensi del già citato art. 8-bis, a condizione, ovviamente che le medesime siano effettivamente utilizzate dal soggetto acquirente in attività di noleggio come previsto dalla normativa in materia.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale della ... , viene resa alla scrivente ai sensi dell'art. 4, comma 1, del D.M. 26 aprile 2001, n. 29.

CIRCOLARE N. 38/E



Roma, 22 luglio 2009

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Oggetto: IVA. Nautica da diporto.

Sono pervenute alla scrivente richieste di chiarimento in merito al trattamento fiscale ai fini IVA della nautica da diporto, con particolare riferimento all'art. 7, quarto comma, lett. f), del D.P.R. 26 ottobre 1972, laddove si stabilisce il principio secondo cui le prestazioni di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto *“se rese da soggetti domiciliati o residenti in Italia si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono utilizzate in Italia o in altro Stato membro della Comunità stessa”*.

1. Tassazione in base all'utilizzo

Al riguardo, si ricorda, preliminarmente, che la scrivente ha già dettato istruzioni in merito con la circolare n. 49 del 7 giugno 2002, nonché con risoluzione n. 284 del 11 ottobre 2007.

In particolare, la circolare n. 49 del 2002, al fine di rispondere ad evidenti esigenze di semplificazione, ha precisato che, in sede di controllo, per verificare la corretta applicazione dell'imposta, ove non sia possibile avere un riscontro dell'effettivo utilizzo dell'imbarcazione in acque territoriali comunitarie, possa farsi ricorso a percentuali forfetarie di utilizzo dell'imbarcazione nel territorio

comunitario, basate sulle caratteristiche tecniche della medesima e, in particolare, sull'attitudine di quest'ultima a uscire dalle acque territoriali comunitarie.

E' appena il caso di precisare che per "*acque territoriali*" si devono intendere quelle comprese nel limite delle 12 miglia marine dalla costa, come si evince dall'art. 3 della Convenzione delle Nazioni Unite sul Diritto del Mare e dall'art. 2, secondo comma, del codice della Navigazione. Peraltro, alla predetta Convenzione si è recentemente richiamata anche la Corte di Giustizia delle Comunità europee, con sentenza del 29 marzo 2007, in causa C-111/05, al fine di precisare il confine geografico entro il quale gli Stati membri possono legittimamente esercitare il proprio potere impositivo (vedi punti 56 e 57 della sentenza).

Per quanto riguarda la tassazione ai fini IVA di cui alla richiamata circolare n. 49 del 2002, si precisa quanto segue.

Il ricorso a percentuali forfetarie è diretto ad individuare il luogo di utilizzo dell'imbarcazione, in mancanza di prove concrete, tenuto conto che, nella maggior parte dei casi, risulterebbe problematico sia per l'Amministrazione che per il contribuente dare una concreta dimostrazione delle rotte effettivamente seguite.

In tale ottica, con risoluzione n. 284 del 11 ottobre 2007, al fine di consentire alle società di leasing di determinare correttamente la base imponibile dell'operazione, si è previsto che la compilazione di una dichiarazione di utilizzo dell'imbarcazione da parte dell'utilizzatore può consentire alla società di leasing di utilizzare le percentuali di forfetizzazione ai fini dell'individuazione della base imponibile da assoggettare a IVA, specificando peraltro che un'eventuale dichiarazione di utilizzo dell'imbarcazione in acque territoriali secondo percentuali inferiori a quelle stabilite in via presuntiva potrà legittimare una tassazione inferiore solo se siano forniti alla società elementi idonei a tale scopo. Nessuna responsabilità in termini sanzionatori – come evidenziato nella citata risoluzione n. 284 del 2007 – può derivare invece alla società di leasing a seguito dell'eventuale dimostrazione, in sede di accertamento, di un utilizzo dell'imbarcazione in acque comunitarie in misura superiore a quella presunta dalla circolare n. 49 del 2002 (es.

licenze di navigazione rilasciate solo per la navigazione in acque territoriali, coperture assicurative con espressa indicazione della assenza di copertura per la navigazione in acque extraterritoriali).

Peraltro, ove in corso di contratto detto soggetto preveda di utilizzare l'imbarcazione in misura diversa da quella inizialmente dichiarata (es: maggiore permanenza nelle acque territoriali rispetto alle percentuali standard fissate dalla circolare n. 49), sarà tenuto a darne appropriata comunicazione alla società di *leasing*, al fine di garantire la corretta applicazione dell'imposta, mediante il ricorso a percentuali forfetarie adeguate e coerenti con le nuove modalità di utilizzo dell'imbarcazione.

E' inoltre opportuno precisare che le percentuali forfetarie di cui alla circolare n. 49 tengono già conto delle normali soste dell'imbarcazione stessa (es: rimessaggio a secco per l'inverno, interventi di manutenzione ordinaria in cantiere, ecc...). Il suddetto stato di fermo, infatti, quando rientra nell'ambito dell'ordinario uso dell'imbarcazione, non costituisce, isolatamente considerato, elemento idoneo a mettere in discussione l'applicazione delle percentuali stabilite dalla citata circolare n. 49 del 2002, sempre che non risultino ulteriori elementi atti a comprovare la permanenza dell'imbarcazione in acque territoriali comunitarie in misura superiore alle predette percentuali.

Parimenti, anche la mera constatazione che un'imbarcazione abbia navigato, con partenza ed approdo, tra due porti comunitari non costituisce, di per sé, elemento sufficiente a pregiudicare l'applicazione delle percentuali in questione, sempre che le relative caratteristiche tecniche rendano l'imbarcazione stessa idonea a solcare acque internazionali.

2. Canoni di “prelocazione”

Per quanto riguarda i canoni di leasing, cosiddetti di “prelocazione”, che vengono corrisposti in una fase antecedente alla materiale consegna ed utilizzo della imbarcazione, in quanto questa 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, si fa presente quanto segue.

Nelle fasi suddette risulta evidente che la imbarcazione non viene materialmente utilizzata, per cui, in linea di principio, non potrebbero essere applicate, ai fini della tassazione, delle percentuali forfetarie riferite proprio all'uso dell'imbarcazione in acque comunitarie o extracomunitarie.

Tuttavia, non può non tenersi conto della finalizzazione del contratto di leasing, che è quella di attribuire la disponibilità del bene al cliente per il suo uso e godimento. La stipula del contratto in una fase antecedente a quella in cui il cliente stesso può entrare nel materiale possesso del bene deriva, per lo più, dalla necessità da parte di quest'ultimo di far sì che l'imbarcazione sia realizzata secondo le sue specifiche esigenze. D'altro canto, non può trascurarsi la circostanza che, spesso, gli adattamenti fatti su una imbarcazione secondo le necessità di un cliente potrebbero renderla di non facile commercializzazione nei confronti di altri clienti, qualora il primo non dovesse più concludere il contratto. Da ciò, la prassi, nello specifico settore, di una stipula anticipata del contratto di leasing.

Per i motivi sopra esposti, si ritiene che anche ai canoni di "prelocazione" si applicano i parametri forfetari indicati nella richiamata circolare n. 49 del 2002, secondo quanto indicato nella citata risoluzione n. 284 del 2007.

A tal fine, occorrerà tener conto delle caratteristiche tecniche della imbarcazione, come risultanti dal contratto di locazione, nonché da altri elementi, quali ad esempio le indicazioni contenute nella richiesta di autorizzazione alla navigazione, fermo restando la verifica, anche successiva, della corrispondenza di tali elementi con quelli attribuibili al bene finito.

Va, tuttavia, precisato, allo scopo di assicurare la corretta applicazione dell'imposta ovvero di evitare possibili forme di abuso, che, in sede di controllo, gli Uffici dovranno valutare la ragionevolezza della durata del periodo di corresponsione dei canoni di "prelocazione" rispetto all'intera durata del contratto di leasing.

E' evidente che, qualora al termine del periodo di "prelocazione" l'imbarcazione non venga utilizzata al di fuori delle acque territoriali comunitarie, ovvero venga utilizzata all'interno del territorio comunitario in misura maggiore rispetto alle percentuali applicate nella fase di "prelocazione", gli Uffici procederanno al recupero della maggiore imposta e relative sanzioni ed interessi afferenti ai canoni di "prelocazione".

o
o o

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente circolare vengano applicati con uniformità.



Roma, 29 luglio 2011

***Oggetto: Disciplina IVA in materia di territorialità delle prestazioni di servizi
– D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18.***

Sommario

<i>Sommario</i>	<i>2</i>
<i>1. NUOVA DISCIPLINA DELLA TERRITORIALITA': INTRODUZIONE</i>	<i>4</i>
<i>2. I CRITERI-BASE DI INDIVIDUAZIONE DEL PRESUPPOSTO TERRITORIALE.....</i>	<i>7</i>
<i>2.1 Criterio-base per le operazioni nei confronti di committenti soggetti passivi.....</i>	<i>7</i>
2.1.1 La soggettività passiva delle parti dell'operazione.....	8
2.1.2 Lo status di soggetto passivo del committente	9
2.1.3 La qualità di soggetto passivo del committente.....	13
2.1.4 Lo Stato di stabilimento del committente.....	16
<i>2.2 Criterio-base per le operazioni nei confronti di committenti non soggetti passivi.....</i>	<i>19</i>
<i>3 DEROGHE AI PRINCIPI GENERALI DI TERRITORIALITÀ</i>	<i>20</i>
<i>3.1 DEROGHE PREVISTE SIA NELL'AMBITO DEI RAPPORTI B2B CHE NELL'AMBITO DEI RAPPORTI B2C</i>	<i>21</i>
3.1.1 Prestazioni di servizi relativi a immobili.....	21
3.1.2 Linee guida per la distinzione tra beni mobili e beni immobili.....	25
3.1.3 Prestazioni di trasporto passeggeri	27
3.1.4 Prestazioni di servizi relative ad attività culturali, artistiche e simili.....	28
3.1.5 Prestazioni di servizi di ristorazione e di catering.....	31
3.1.6 Locazione e noleggio di mezzi di trasporto a breve termine.....	35
<i>3.2 DEROGHE PREVISTE SOLO NELL'AMBITO DEI RAPPORTI B2C.....</i>	<i>38</i>
3.2.1 Prestazioni di intermediazione	38
3.2.2 Prestazioni di trasporto di beni diverse dal trasporto intracomunitario.....	39
3.2.3 Prestazioni di trasporto intracomunitario di beni	40
3.2.4 Servizi relativi a beni mobili	41

3.2.5	Locazione e noleggio e simili, non a breve termine, di mezzi di trasporto	41
3.2.6	Servizi resi a soggetti non comunitari	43
3.2.7	Prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici	44
3.2.8	Prestazioni di telecomunicazione e di teleradiodiffusione	45
4	<i>DEBITORE D'IMPOSTA E ADEMPIMENTI</i>	45
4.1	<i>La disciplina previgente</i>	45
4.2	<i>La disciplina in vigore dal 1° gennaio 2010</i>	47
4.3	<i>Adempimenti del cessionario o del committente</i>	49
4.4	<i>I servizi di durata superiore ad un anno</i>	54
4.5	<i>Stabile organizzazione e debitore d'imposta</i>	56
5	<i>OPERAZIONI NON IMPONIBILI</i>	61
5.1	<i>Nuova disciplina in materia di territorialità e regime di perfezionamento passivo</i>	64

Il decreto legislativo 11 febbraio 2010, n. 18 (di seguito “*il decreto n. 18*”) ha recepito le direttive 2008/8/CE, del 12 febbraio 2008 (di seguito, “*la direttiva 2008/8/CE*”), 2008/9/CE, pure essa del 12 febbraio 2008, e 2008/117/CE, del 16 dicembre 2008 (di seguito, “*la direttiva 2008/117/CE*”), che hanno modificato la direttiva 2006/112/CE, del 28 novembre 2006 (di seguito, “*la direttiva 2006/112/CE*”), e ha introdotto rilevanti novità, ai fini IVA, in materia:

- di individuazione del requisito della territorialità per le prestazioni di servizi, di individuazione del debitore d’imposta e di meccanismi applicativi dell’imposta;
- di nuove procedure di rimborso dell’imposta sul valore aggiunto a soggetti passivi stabiliti in Stati membri diversi da quello del rimborso;
- di contenuto e termini di presentazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie.

Nella presente circolare sono esaminate le novità introdotte nella normativa nazionale in materia di territorialità delle prestazioni di servizi, di debitore dell’imposta e dei meccanismi applicativi della stessa, mentre non ci si sofferma (se non per esigenze di collegamento sistematico) sulle norme non modificate dal decreto n. 18 (ancorché riproposte in disposizioni diverse dalle previgenti) . Si rinvia, altresì:

- a documenti di prassi di prossima emanazione per la disamina delle nuove procedure di rimborso a soggetti non residenti;
- alla circolare n. 5/E del 17 febbraio 2010 ed alla prassi successiva per le novità in materia di elenchi riepilogativi.

1. NUOVA DISCIPLINA DELLA TERRITORIALITÀ: INTRODUZIONE

Come anticipato nella circolare n. 58/E del 31 dicembre 2009, la nuova disciplina della territorialità IVA recata dalla direttiva 2008/8/CE distingue le

prestazioni rese nei confronti di committenti soggetti passivi IVA (che si definiranno di seguito anche come prestazioni “*business to business*” ovvero “*B2B*”) da quelle rese nei confronti di committenti non soggetti passivi IVA (che si definiranno di seguito anche come prestazioni “*business to consumer*” ovvero “*B2C*”).

Anteriormente alle modifiche recate dal decreto n. 18, l’articolo 7, terzo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, “*il d.P.R. n. 633*”), prevedeva – ai fini dell’individuazione del requisito della territorialità per le prestazioni di servizi – il criterio generale in base al quale le prestazioni medesime si consideravano effettuate in Italia se rese da un soggetto stabilito nel territorio dello Stato. Tale criterio, tuttavia, subiva limitazioni collegate alle numerose previsioni di deroga contenute nel quarto comma del predetto articolo 7.

In seguito alle modifiche recate dal decreto n. 18, le disposizioni che disciplinano la territorialità delle prestazioni di servizi sono recate dagli articoli che vanno dal 7-ter al 7-septies del d.P.R. n. 633 del 1972 e prevedono - a far data dal 1° gennaio 2010 - due criteri base:

- il primo, dettato dall’articolo 7-ter, comma 1, lettera a), del d.P.R. n. 633, per le **prestazioni poste in essere nei confronti di soggetti passivi (rapporti *B2B*)**, che si considerano, di regola, effettuate nel territorio dello Stato quando il committente è un soggetto stabilito nel territorio dello Stato. Come si vedrà meglio in seguito, con riferimento a tale criterio sono previste limitate fattispecie derogatorie, contenute negli articoli 7-quater e 7-quinquies del d.P.R. n. 633;

- il secondo, preso in considerazione dall’articolo 7-ter, comma 1, lettera b), del d.P.R. n. 633, per le **prestazioni poste in essere nei confronti di committenti diversi dai soggetti passivi (rapporti *B2C*)**, che si considerano, di regola, effettuate nel territorio dello Stato quando il prestatore è stabilito nel territorio dello Stato medesimo. Tale criterio risulta quindi sostanzialmente

coincidente con quello in precedenza contenuto nel previgente terzo comma dell'articolo 7 del d.P.R. n. 633. Come si vedrà in modo più approfondito nel paragrafo 2.2, anche tale criterio trova di fatto applicazione quando non operano le previsioni di deroga contenute negli articoli 7-quater, 7-quinquies, 7-sexies e 7-septies del d.P.R. n. 633.

Merita rilevare, infine, che l'interpretazione sistematica delle novità introdotte a partire dal 1° gennaio 2010 è stata effettuata anche alla luce del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011, in GUUE n. 77 del 23 marzo 2011 (di seguito, "*il regolamento*"). Tale documento, che reca disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, tiene conto delle modifiche apportate - per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi - dalla direttiva 2008/8/CE alla direttiva 2006/112/CE.

Il regolamento si applica a partire dal 1° luglio 2011 (secondo quanto stabilito dal secondo comma dell'articolo 65 del regolamento medesimo). Ne consegue che le disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE in esso contenute non compromettono la validità delle scelte normative e interpretative che gli Stati membri abbiano adottato fino a tale data (si veda, al riguardo, il considerando n. 2 del regolamento).

In considerazione di tali elementi, si deve ritenere che eventuali comportamenti che i contribuenti abbiano tenuto sino all'emanazione della presente circolare e che non tengano conto delle disposizioni attuative del regolamento non saranno sanzionabili (purché, ovviamente, rispondenti alle modifiche introdotte dal decreto n. 18 e alle indicazioni che emergono dalla prassi che ha commentato le modifiche apportate alla direttiva 2006/112/CE e al d.P.R. n. 633).

2. I CRITERI-BASE DI INDIVIDUAZIONE DEL PRESUPPOSTO TERRITORIALE

2.1 Criterio-base per le operazioni nei confronti di committenti soggetti passivi

A decorrere dal 1° gennaio 2010, per i rapporti in cui non solo il prestatore, ma anche il committente sia soggetto passivo d'imposta (rapporti *B2B*), le regole di territorialità sono radicalmente mutate, da un canto per l'applicazione del nuovo principio-base contenuto nella lettera a) del comma 1 dell'articolo 7-ter del d.P.R. n. 633 e dall'altro - come anticipato in premessa - per il limitato numero delle ipotesi in cui è prevista l'operatività di deroghe.

In base al nuovo criterio, di cui alla citata lettera a), si considerano, come detto rilevanti ai fini impositivi, nei rapporti *B2B*, solo le prestazioni rese nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato. Per converso, sulla base dello stesso principio, non si considerano rilevanti ai fini impositivi le prestazioni rese nei confronti di soggetti stabiliti nel territorio di altro Stato, comunitario o non comunitario.

È da notare che, al fine di verificare l'ambito di operatività della norma, assumono rilevanza solo tre circostanze: il fatto che il committente sia un soggetto passivo (c.d. "*status*"), il fatto che detto committente agisca nella veste di soggetto passivo (c.d. "*qualità*") e il luogo di stabilimento dello stesso. Non assume invece alcuna rilevanza – per le prestazioni rientranti nel criterio-base dei rapporti *B2B* – il luogo di stabilimento del prestatore.

Non assume del pari alcuna rilevanza – per le predette prestazioni – il luogo di utilizzazione del servizio. Nel recepire, con il decreto n. 18, le disposizioni recate dalla direttiva 2008/8/CE, il legislatore nazionale ha infatti scelto di non avvalersi, per tali prestazioni, della facoltà accordata dall'articolo 59-bis della direttiva 2006/112/CE. Ne deriva, in particolare, che le prestazioni di servizi per cui opera il principio base dei rapporti *B2B* (c.d. prestazioni generiche):

- si considerano effettuate in Italia, quando rese a committente stabilito in Italia, anche se utilizzate al di fuori del territorio nazionale e comunitario;
- non si considerano effettuate in Italia, quando rese a committente stabilito in altro Stato, comunitario o non comunitario, anche se utilizzate nel territorio nazionale.

Al fine di delineare l'ambito di operatività della norma, appare quindi opportuno soffermarsi in primo luogo sullo *status* di soggetto passivo delle parti, in secondo luogo sulla qualità in cui tale soggetto agisce e, in terzo luogo, sul concetto di luogo di stabilimento.

2.1.1 La soggettività passiva delle parti dell'operazione

Prima di esaminare le novità in materia di soggettività passiva, merita rammentare che, come specificato dall'articolo 1 del d.P.R. n. 633, perché una prestazione rilevi agli effetti dell'IVA il prestatore deve agire nell'esercizio di una delle attività di impresa, arte o professione di cui agli articoli 4 e 5 del d.P.R. n. 633 (il che vale a dire che lo stesso deve agire nell'ambito di un'attività economica di cui all'articolo 9 della direttiva 2006/112/CE).

Non rileva quindi ai fini dell'IVA, per carenza del presupposto soggettivo, una prestazione resa da un soggetto che non agisce nello svolgimento di tali attività, ancorché commessa da un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato. In via esemplificativa, non rileva ai fini IVA una prestazione occasionale di consulenza resa nei confronti di una società stabilita in Italia da un soggetto nazionale, francese o statunitense, che non svolge abitualmente attività imprenditoriale o professionale.

Una volta verificata la soggettività passiva in capo al prestatore, occorrerà accertare lo *status* soggettivo del committente al fine di determinare il luogo in cui si considera effettuata l'operazione.

L'analisi circa la soggettività passiva del committente (e, più in particolare, il verificare se quest'ultimo non solo sia soggetto passivo, ma agisca anche in quanto tale) rappresenta una delle novità più importanti introdotte dal legislatore comunitario in sede di riforma dei criteri di territorialità delle prestazioni di servizi.

2.1.2 Lo status di soggetto passivo del committente

Come sopra già accennato, il concetto di soggetto passivo, ai fini che in questa sede interessano, è chiarito e ampliato (rispetto al passato) dall'articolo 7-ter, comma 2, del d.P.R. n. 633, in base al quale *“ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative al luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, si considerano soggetti passivi per le prestazioni di servizi ad essi rese:*

a) i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni; le persone fisiche si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività;

b) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all' articolo 4, quarto comma, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole;

c) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto”.

Con riguardo all'applicazione del dato normativo, la configurabilità di una data attività come imprenditoriale, professionale o artistica deve valutarsi sulla base delle disposizioni di cui agli articoli da 9 a 13 della direttiva 2006/112/CE, recepiti nel nostro ordinamento dagli articoli 4 e 5 del d.P.R. n. 633, nonché sulla base delle disposizioni di cui all'articolo 43 della direttiva medesima, recepito dal legislatore nazionale proprio dal comma 2 sopra citato (in tal senso si esprime l'articolo 17 del regolamento).

Per l'espressa previsione normativa contenuta nella lettera b) del comma 2 dell'articolo 7-ter del d.P.R. n. 633, sono sempre da considerare commesse da

soggetti passivi le prestazioni di servizi rese agli enti, alle associazioni e alle altre organizzazioni che svolgono sia attività commerciale che attività non commerciale, indipendentemente dalla riferibilità degli acquisti all'una o all'altra attività.

Parimenti, ai sensi della successiva lettera c) del comma 2 dell'articolo 7-ter, del d.P.R. n. 633, si considerano sempre commesse da soggetti passivi le prestazioni rese agli enti, alle associazioni e alle altre organizzazioni che non sono soggetti passivi, ma che sono comunque identificati ai fini IVA. Tale circostanza si verifica:

- i) ai sensi della lettera c) del comma 5 dell'articolo 38 del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427 (di seguito, "*decreto legge n. 331*"), quando tali soggetti hanno dovuto identificarsi per aver posto in essere acquisti intracomunitari e acquisti per corrispondenza in altri Stati membri per un ammontare superiore a 10.000 euro (limite al cui raggiungimento non concorrono, naturalmente, le prestazioni di servizi rese da soggetti comunitari), ovvero
- ii) quando tali soggetti, pur ponendo in essere acquisti intracomunitari non eccedenti il limite dei 10.000 euro, si siano volontariamente identificati per assolvere l'IVA su detti acquisti ai sensi del comma 6 del citato articolo 38.

Merita rammentare che non rientrano nel novero dei soggetti passivi le società di mero godimento [di cui alle lettere a) e b) del secondo periodo del quinto comma dell'articolo 4 del d.P.R. n. 633 del 1972], per le quali si presume l'assenza di svolgimento di attività commerciale.

Per quanto concerne, invece, i soggetti che beneficiano della franchigia per le piccole imprese (quali i contribuenti minimi di cui all'articolo 1, commi 96 e seguenti, della legge 24 dicembre 2007, n. 244), sempre in tema di soggettività passiva, si rinvia al punto 3 della parte prima della circolare n. 36/E del 21 giugno 2010.

In merito alla prova dello *status* di soggetto passivo del committente, fondamentale ai fini dell'applicabilità del criterio di territorialità di cui trattasi, questa risulterà invero più agevole nel caso di prestazioni rese da soggetti nazionali nei confronti di soggetti passivi comunitari. Per tali prestazioni, un ruolo centrale è sicuramente da attribuire al numero identificativo IVA comunicato dal committente comunitario. Il prestatore stabilito nel territorio dello Stato che pone in essere prestazioni generiche nei confronti di committenti stabiliti in altro Stato membro, tuttavia, dovrà ottenere la conferma della validità del numero stesso mediante il sistema VIES [Cfr. sul punto l'articolo 18, paragrafo 1, lettera a), del regolamento].

La lettera b) del primo paragrafo del medesimo articolo 18 prevede, inoltre, che il prestatore può ritenere verificato lo *status* di soggetto passivo di un committente che gli abbia comunicato che - pur avendone fatto richiesta - non ha ancora ricevuto il numero di partita IVA, nel caso in cui:

- i)* ottenga qualsiasi altra prova della soggettività passiva del committente, e
- ii)* si adoperi per effettuare una verifica di ragionevole ampiezza sull'esattezza delle informazioni che il committente medesimo gli ha fornito circa il proprio *status* soggettivo, applicando le procedure di sicurezza commerciali normalmente in uso (come, ad esempio, le procedure relative ai controlli di identità o di pagamento).

In mancanza di elementi che dimostrino palesemente l'assenza di *status* di soggetto passivo, può attribuirsi rilevanza alla richiesta di attribuzione della partita IVA che il committente stabilito al di fuori del territorio dello Stato metta a disposizione del prestatore stabilito nel territorio dello Stato.

Il paragrafo 2 dell'articolo 18 del regolamento prevede inoltre che il prestatore, ove dimostri che il committente del servizio non gli ha comunicato il proprio numero di partita IVA, può considerare il committente medesimo privo

di soggettività passiva (eccezion fatta per il caso in cui il prestatore disponga di informazioni contrarie circa lo *status* della controparte). In tal senso è da interpretare la disposizione da ultimo citata, tenuto conto sia di un criterio sistematico che delle altre versioni linguistiche del regolamento, risultando evidente il refuso della versione italiana, che ha omissso un “*non*” prima delle parole “*ha lo status*”.

Per quanto concerne le prestazioni rese da soggetti nazionali nei confronti di soggetti non comunitari, non potendosi fare ricorso alla metodologia probatoria di cui si è detto con riferimento ai servizi nei confronti di soggetti comunitari, potrà farsi riferimento ad altre circostanze atte a chiarire lo svolgimento di un’attività imprenditoriale, artistica o professionale (anche non in via esclusiva, come si verifica in particolare per i soggetti di cui all’articolo 7-ter, comma 2, lettera b, del d.P.R. n. 633). Tra gli elementi probatori all’uopo utilizzabili è da annoverare, anzitutto, la certificazione – rilasciata dalle autorità fiscali degli Stati non comunitari i cui contribuenti possono accedere alla forma semplificata di rimborso di cui all’articolo 38-ter del d.P.R. n. 633 (Norvegia, Svizzera, Israele) – attestante lo *status* di soggetto passivo d’imposta [cfr. l’articolo 18, paragrafo 3, lettera a), del regolamento]. Oltre a tale certificazione possono, tra l’altro, considerarsi validi ai predetti fini probatori:

- l’eventuale attribuzione di un numero identificativo attribuito dalle autorità fiscali del relativo Stato ai fini della corrispondente imposizione sulla cifra d’affari o qualsiasi altra prova attestante che il destinatario è un soggetto passivo

ed, inoltre,

- la verifica circa l’esattezza delle informazioni ricevute dal committente, applicando le normali procedure di sicurezza commerciali, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento (si veda, al riguardo, l’articolo 18, paragrafo 3, lettera b) del regolamento).

2.1.3 La qualità di soggetto passivo del committente

Una volta acclarato che il committente del servizio è un soggetto passivo di imposta, è necessario verificare - ai fini della determinazione della territorialità dell'operazione - se il medesimo acquisisca i servizi nella veste di soggetto passivo d'imposta.

Al riguardo va notato che, in base al primo comma dell'articolo 19 del regolamento, un soggetto passivo o un ente non soggetto passivo assimilato ad un soggetto passivo che riceve servizi destinati esclusivamente ad un uso privato, ivi compreso l'uso da parte dei suoi dipendenti, è considerato, ai fini dell'acquisto dei predetti servizi, un soggetto non passivo (non trovando quindi applicazione la regola generale di territorialità dei rapporti B2B, ma le regole operanti per i rapporti B2C, per cui si rimanda al successivo paragrafo 2.2).

Il medesimo articolo 19, terzo comma, del regolamento precisa che, quando una prestazione di servizio sia acquistata da un soggetto passivo sia per finalità private che per finalità imprenditoriali, professionali o artistiche, per la stessa trovano applicazione i criteri di territorialità previsti per le prestazioni rese nei confronti di committenti soggetti passivi. Ne discende che – ove non trovino applicazione le previsioni di deroga di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies del d.P.R. n. 633 – detta prestazione si considererà resa in Italia se commessa da un soggetto stabilito nel territorio dello Stato e non si considererà resa in Italia se commessa da un soggetto stabilito all'estero.

In via di presunzione, l'articolo 7-ter del d.P.R. n. 633 stabilisce che, nel caso in cui il committente sia un soggetto diverso da una persona fisica, cioè una società ovvero un ente, associazione o società semplice di cui, rispettivamente, ai nn. 1) e 2) del secondo comma dell'articolo 4 del d.P.R. n. 633, la soggettività passiva - ai fini del requisito della territorialità della prestazione di servizi - sussiste sempre: si presume, pertanto, che le prestazioni di servizi siano acquisite da tali soggetti, diversi dalle persone fisiche, nella veste di soggetto passivo. L'unica fattispecie in cui le società, enti, associazioni o società semplici non

devono essere considerati, ai predetti fini, soggetti passivi è costituita dal sopra menzionato caso in cui i servizi siano destinati esclusivamente ad un uso privato del soggetto committente, ivi compreso l'uso da parte dei suoi dipendenti. A tale riguardo, si è del parere che la previsione comunitaria citata debba intendersi riferita ai casi in cui il servizio è destinato ad un uso privato delle persone facenti parte degli organi delle società o enti in esame, ovvero dei dipendenti degli stessi.

Nel caso in cui, invece, il committente sia una persona fisica non è sufficiente che lo stesso eserciti attività imprenditoriale, artistica o professionale, ma è necessario che il prestatore del servizio effettui una valutazione di compatibilità complessiva, per verificare che il servizio medesimo sia acquistato nell'esercizio di detta attività.

Non si considerano quindi effettuati da un soggetto passivo gli acquisti di servizi che attengono alla sfera privata della persona fisica esercente attività imprenditoriale, artistica o professionale, o che siano destinati esclusivamente all'uso da parte dei dipendenti dello stesso. Per tali acquisti, trovano applicazione i criteri di territorialità previsti per i servizi resi nei confronti di committenti non soggetti passivi, argomento per cui si rimanda al successivo paragrafo 2.2.

Particolare rilievo, ai fini dell'applicazione della lettera a) del comma 2 dell'articolo 7-ter, assume quindi la verifica dell'utilizzazione di un servizio per finalità riconducibili ovvero estranee all'esercizio dell'impresa.

Al riguardo, il secondo comma dell'articolo 19 del regolamento stabilisce che il prestatore - cui il destinatario dei servizi abbia comunicato il suo numero di partita IVA per una data operazione - può considerare che i servizi sono destinati all'attività economica del destinatario medesimo, a meno che non disponga di informazioni contrarie, ad esempio sulla natura dei servizi forniti.

L'analisi circa la destinazione o meno all'esercizio dell'impresa dei servizi prestati potrebbe risultare - in determinati casi - agevole in ragione della natura dei servizi forniti. In via esemplificativa, si pensi a un imprenditore persona fisica, stabilito in Italia, che acquisti da un avvocato spagnolo una

consulenza relativa ad un problema matrimoniale (ad esempio, una causa di divorzio): in tal caso, il servizio – pacificamente non attenendo a finalità imprenditoriali – dovrà considerarsi reso a un privato, ancorché il committente abbia comunicato il suo numero di partita IVA. Sempre in via esemplificativa, si consideri il caso di una consulenza resa a un imprenditore persona fisica, stabilito in Francia, da un prestatore stabilito in Italia, che attiene all'organizzazione dell'impresa gestita da detto imprenditore: in tal caso il servizio – pacificamente attenendo a finalità imprenditoriali – dovrà considerarsi reso a un soggetto passivo e sarà quindi irrilevante ai fini impositivi ai sensi della lettera a) del comma 1 dell'articolo 7-ter del d.P.R. n. 633, essendo il committente soggetto passivo stabilito in altro Stato e non essendo riconducibile il servizio a quelli per cui trovano applicazione le previsioni derogatorie di cui ai successivi articoli 7-quater e 7-quinquies (sempre che il committente comunichi il suo numero di partita IVA).

In tutti gli altri casi, in cui il servizio risulti essere compatibile sia con la sfera privata sia con la veste di soggetto passivo, il prestatore considera la prestazione acquisita dal committente, soggetto passivo comunitario, nell'ambito della propria attività di soggetto passivo a condizione che quest'ultimo comunichi il proprio numero di partita IVA.

Per i soggetti non comunitari, nei casi in cui il servizio risulti essere compatibile sia con la sfera privata sia con la veste di soggetto passivo dell'acquirente, il prestatore potrà richiedere al committente gli elementi a supporto della non riconducibilità dell'acquisto alla sfera privata, onde giustificare la mancata applicazione dell'imposta in base al criterio generale dei rapporti B2B.

Sulla base di quanto disposto dall'articolo 25 del regolamento, si rammenta che l'utilizzazione per finalità private ovvero per finalità imprenditoriali, artistiche o professionali deve valutarsi solo in base alle circostanze esistenti al momento dell'effettuazione dell'operazione – momento

da individuarsi in base ai criteri di cui all'articolo 6 del d.P.R. n. 633 – e che non assumono rilevanza i cambiamenti di tali circostanze che avvengano successivamente a tale momento. Ove quindi un determinato servizio – per cui non operano le previsioni di deroga di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies del d.P.R. n. 633 – sia acquistato presso un operatore non stabilito nel territorio dello Stato da un soggetto passivo stabilito in detto territorio per le esigenze della propria impresa, la prestazione si considera in ogni caso rilevante ai fini IVA in Italia, ai sensi della lettera a) del comma 2 dell'articolo 7-ter del d.P.R. n. 633, anche se il servizio acquistato venga, per mutate successive esigenze, destinato a fini privati.

È da ritenere che, qualora all'atto del pagamento di un acconto si preveda una determinata utilizzazione del servizio (ad esempio, per fini privati), che poi risulti modificata all'atto del pagamento del saldo (nell'esempio prospettato, il servizio sia riconducibile alla veste di soggetto passivo), poiché entrambi i momenti costituiscono momenti di effettuazione dell'operazione ("fatto generatore dell'imposta", secondo la locuzione utilizzata dall'articolo 63 della direttiva 2006/112/CE e dall'articolo 25 del regolamento), possano trovare applicazione differenti regimi con riferimento all'acconto (per cui nell'esempio prospettato non troverebbero applicazione i criteri previsti per i rapporti B2B) e al saldo (per cui nell'esempio prospettato troverebbero invece applicazione i criteri previsti per i rapporti B2B).

2.1.4 Lo Stato di stabilimento del committente

In merito all'individuazione del luogo di stabilimento del committente, va notato che, alla luce della lettera d) dell'articolo 7 del d.P.R. n. 633, si considerano soggetti stabiliti nel territorio dello Stato:

- i soggetti domiciliati nel territorio dello Stato o ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche, la predetta disposizione chiarisce che per domicilio si intende il luogo in

cui si trova la sede legale e per residenza si intende il luogo in cui si trova la sede effettiva;

- la stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetti domiciliati o residenti all'estero.

È appena il caso di precisare che, in base alla medesima lettera d) dell'articolo 7, analoghi criteri valgono con riferimento all'individuazione del luogo di stabilimento del prestatore.

Merita, inoltre, rilevare che l'articolo 10 del regolamento individua il luogo nel quale il soggetto passivo fissa la sede della propria attività in quello in cui sono svolte le funzioni dell'amministrazione centrale dell'impresa, vale a dire in cui sono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa o dove si riunisce la direzione. A tale riguardo, si rileva che il luogo individuato dal regolamento coincide, in linea generale, con quello della sede legale, a meno che non emergano elementi in senso contrario.

Le prestazioni rese nell'ambito dei rapporti B2B, per cui non operano i criteri di deroga di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies del d.P.R. n. 633, si considereranno dunque territorialmente rilevanti ai fini IVA in Italia ove rese:

- a soggetti ivi domiciliati o residenti che non abbiano stabili organizzazioni all'estero;
- a soggetti ivi domiciliati o residenti che abbiano stabili organizzazioni all'estero, sempreché le prestazioni non siano commesse da tali stabili organizzazioni;
- a stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero.

Le stesse prestazioni non si considereranno territorialmente rilevanti ai fini IVA in Italia ove rese:

- a soggetti domiciliati o residenti all'estero e senza stabile organizzazione in Italia;
- a soggetti domiciliati o residenti all'estero e con stabile organizzazione in Italia, sempreché le prestazioni non siano commesse da tali stabili organizzazioni;
- a stabili organizzazioni all'estero di soggetti domiciliati e residenti in Italia.

Merita rilevare che l'articolo 11 del regolamento chiarisce, per la prima volta in ambito IVA, che per "stabile organizzazione" deve intendersi qualsiasi organizzazione – diversa dalla sede principale dell'attività economica – che sia caratterizzata i) da un grado sufficiente di permanenza e ii) da una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentire all'organizzazione medesima di:

- 1) ricevere e utilizzare i servizi che le sono forniti per le proprie esigenze (caso in cui la stabile sia il committente del servizio, paragrafo 1 dell'articolo 11 del regolamento);
- 2) fornire i servizi di cui assicura la prestazione (nel caso di servizi prestati a committenti non soggetti passivi d'imposta e nel caso di servizi resi tramite mezzi elettronici, come stabilito dal paragrafo 2 dell'articolo 11 del regolamento)

Il terzo paragrafo dell'articolo 11 del regolamento chiarisce, inoltre, che l'esistenza di un numero di partita IVA non costituisce da sola una prova sufficiente dell'esistenza, in uno Stato membro, di una stabile organizzazione di un soggetto passivo che abbia la sede principale della propria attività economica in uno Stato membro diverso.

In caso di committente stabilito in più di uno Stato, la prestazione si considererà effettuata nello Stato in cui il committente ha stabilito la sede della

propria attività economica (vedi art. 21 del regolamento). Tuttavia, nel caso in cui la prestazione sia resa a una stabile organizzazione del soggetto passivo, la medesima prestazione di servizi sarà imponibile nel luogo in cui è ubicata la stabile organizzazione destinataria del servizio.

Così, in via esemplificativa, in caso di prestazione resa nei confronti di un soggetto passivo residente e domiciliato in Italia che abbia una stabile organizzazione in Germania, la stessa si considererà effettuata in Germania se commessa da tale stabile organizzazione e, diversamente, in Italia.

Nel caso di un soggetto con più stabili organizzazioni localizzate in più Paesi, al fine di acclarare quale sia la stabile organizzazione del soggetto passivo stabilito in più Stati che commette una prestazione, particolare riguardo dovrà averci (cfr. l'articolo 22, paragrafo 1, primo e secondo comma, del regolamento):

- alla natura e all'utilizzazione dei servizi forniti;
- all'organizzazione che, sia contrattualmente che in base del numero di partita IVA fornito al prestatore, risulta commettere la prestazione;
- all'organizzazione che provvede al pagamento del servizio.

In caso di servizi resi nell'ambito di un contratto globale a beneficio di più stabili organizzazioni del committente site in diversi Stati, qualora il prestatore non possa determinare la stabile organizzazione cui viene fornita la prestazione, il servizio medesimo si considererà effettuato nello Stato in cui la casa madre ha la sede della propria attività economica (cfr. l'articolo 22, paragrafo 1, terzo comma, del regolamento).

2.2 Criterio-base per le operazioni nei confronti di committenti non soggetti passivi

Per le prestazioni di servizi poste in essere nei confronti di committenti non soggetti passivi continuano, in buona sostanza, ad applicarsi le regole vigenti

prima delle modifiche recate dal decreto n. 18 e, in particolare, il criterio-base per l'individuazione del requisito della territorialità, fondato sul luogo di stabilimento del prestatore.

Ove non trovino applicazione le ipotesi di deroga di cui agli articoli 7-quater, 7-quinquies, 7-sexies e 7-septies del d.P.R. n. 633, tali prestazioni si considerano effettuate in Italia, ai sensi del precedente articolo 7-ter, comma 1, lettera b), se rese da prestatori stabiliti in Italia, mentre non si considerano effettuate in Italia se rese da prestatori stabiliti all'estero.

Merita anche, con riferimento a tale disposizione, ribadire che si considerano rese da soggetti stabiliti in Italia le prestazioni fornite da stabili organizzazioni in Italia di soggetti esteri e che si considerano rese da soggetti stabiliti all'estero le prestazioni fornite da stabili organizzazioni all'estero di soggetti italiani.

Giova altresì ribadire che si considerano committenti non soggetti passivi d'imposta anche i soggetti esercenti imprese, arti o professioni quando acquistano i servizi al di fuori dell'esercizio di dette attività, secondo quanto precedentemente chiarito al paragrafo 2.1.3.

3 DEROGHE AI PRINCIPI GENERALI DI TERRITORIALITÀ

Sulla base delle indicazioni fornite dalla direttiva 2008/8/CE, cui si è fatto cenno nella circolare n. 58/E del 2009, il legislatore italiano ha individuato nei nuovi articoli da 7-quater a 7-septies le deroghe ai principi generali di territorialità dettati nell'articolo 7-ter. Si analizzano di seguito:

- le deroghe che operano sia con riferimento al criterio base del committente, previsto per i rapporti *B2B*, che con riferimento al criterio base del prestatore, previsto per i rapporti *B2C*;
- le deroghe che operano solo con riferimento al criterio base del prestatore, previsto per i rapporti *B2C*.

Mentre le deroghe previste per i rapporti *B2C* ricalcano quelle previste nella previgente disciplina, con la conseguenza che la normativa risultante dal decreto n. 18 risulta in buona sostanza non dissimile da quella in vigore fino al 31 dicembre 2009 (a parte, come si vedrà, la ormai limitata rilevanza del criterio dell'utilizzazione), per i rapporti *B2B* le deroghe sono circoscritte, risultando attratta nel criterio-base di territorialità previsto per detti rapporti la quasi totalità delle prestazioni di servizi.

A far data dal 1° gennaio 2010 nel criterio generale del committente previsto per i rapporti *B2B*, a titolo esemplificativo, rientrano le seguenti fattispecie, che prima erano invece regolate da criteri derogatori:

- le locazioni non a breve termine di mezzi di trasporto, per cui in precedenza rilevavano il luogo di stabilimento del prestatore e il luogo di utilizzazione;
- le prestazioni relative a beni mobili, per cui in precedenza rilevava il luogo di materiale esecuzione (e, in determinate ipotesi, il trasporto del bene al di fuori dello Stato di esecuzione della prestazione nonché il luogo di identificazione del committente);
- le prestazioni di trasporto beni, prima rilevanti sulla base della distanza percorsa in Italia e, per i trasporti intracomunitari, sulla base del luogo di identificazione del committente.

3.1 DEROGHE PREVISTE SIA NELL'AMBITO DEI RAPPORTI B2B CHE NELL'AMBITO DEI RAPPORTI B2C

3.1.1 Prestazioni di servizi relativi a immobili

L'articolo 7-quater del d.P.R. n. 633 stabilisce, alla lettera a), che si considerano effettuate nel territorio dello Stato “... *le prestazioni di servizi relativi a beni immobili, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il*

campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari, quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato".

Tale deroga ripropone, sostanzialmente, la regola concernente la territorialità delle prestazioni di servizi relative a beni immobili già contenuta nella lettera a) del quarto comma del previgente articolo 7. Rispetto a tale ultima disposizione, la nuova norma si differenzia:

(1) per l'espressa menzione della *"fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio"*;

(2) per l'espressa menzione della *"concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili"*.

Sotto il primo profilo, la norma - cui deve essere attribuita portata ricognitiva - specifica l'applicabilità alle prestazioni del servizio alberghiero - e dell'ospitalità più in generale - del criterio di territorialità previsto per le prestazioni di servizi relative a immobili. Si considerano quindi rilevanti ai fini impositivi in Italia le prestazioni relative alle strutture ubicate nel territorio dello Stato e irrilevanti quelle relative a strutture ubicate in altri Stati (sia comunitari che non comunitari).

Sotto il secondo profilo viene precisato che rientrano nel campo di applicazione della disposizione le prestazioni che comportano l'attribuzione al committente, da parte del prestatore, di diritti di utilizzazione dell'immobile (quali locazione, sub-locazione, concessione e sub-concessione).

È appena il caso di rilevare che non rientra nell'ambito applicativo della disposizione la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento su immobili (quali, in via meramente esemplificativa, il diritto di usufrutto). In base all'articolo 2, primo comma, del d.P.R. n. 633 tale fattispecie è infatti ricompresa tra le cessioni di beni, essendosi lo Stato italiano avvalso della facoltà accordata dall'articolo 15, n. 1) e n. 2), della Direttiva 2006/112/CE (che, appunto, accorda agli Stati membri la facoltà di considerare beni materiali *"determinati diritti su*

beni immobili” e, segnatamente, “*i diritti reali che conferiscono al loro titolare un potere d’uso sui beni immobili*”). Ai fini della disciplina della territorialità delle operazioni citate, pertanto, la disciplina applicabile è quella dettata dall’articolo 7-bis per la cessione dei beni.

Rientrano nell’ambito applicativo dell’articolo 7-quater, lettera a) – come già nella vigenza della precedente normativa avveniva – sia le perizie relative a beni immobili, che le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell’esecuzione dei lavori immobiliari. Tra queste ultime, vi sono, in particolare, le prestazioni – rese da ingegneri, architetti o altri soggetti abilitati – relative alla progettazione e alla direzione di lavori immobiliari, al collaudo di uno specifico immobile, alla progettazione degli interni e degli arredamenti. Esulano dall’ambito applicativo della disposizione anzidetta, invece, i servizi di consulenza che non afferiscono alla preparazione e al coordinamento dei lavori immobiliari, ancorché riferiti a un immobile specificamente individuato. In via esemplificativa, deve ritenersi esclusa dal criterio derogatorio in esame l’attività dell’avvocato relativa alla predisposizione dell’atto di vendita di un immobile o l’attività del tributarista relativa alla valutazione dei profili fiscali dell’operazione; tali attività, se rese a committenti soggetti passivi d’imposta, rileveranno dunque sotto il profilo territoriale nello Stato del committente, a nulla rilevando il luogo di ubicazione dell’immobile.

Con riferimento ai servizi che possono o meno rientrare nella previsione derogatoria, merita rammentare che in ogni caso l’analisi deve essere effettuata alla luce delle indicazioni - più volte fornite dalla Corte di Giustizia dell’Unione Europea - circa il fatto che le disposizioni della direttiva che prevedono deroghe rispetto al principio generale devono essere interpretate in maniera restrittiva (si veda, ad esempio, le sentenze n. C-49/09 del 28 ottobre 2010, n. C-86/09 del 10 giugno 2010, n. C-308/96 e n. C-94/97 del 22 ottobre 1998).

Tra le prestazioni rilevanti nel luogo in cui è ubicato l’immobile, ricomprese nell’ambito applicativo dell’articolo 7-quater, lettera a), vi sono le

prestazioni di agenzia; sul punto, la norma ripropone la medesima disposizione già contenuta nella lettera a) del quarto comma del previgente articolo 7.

La disposizione recepisce, in termini oggettivi, la previsione comunitaria, che è invece redatta con riferimento soggettivo alla figura del prestatore: l'articolo 47 della direttiva contiene, infatti, un riferimento alle prestazioni degli agenti immobiliari.

Alla luce di tali disposizioni, è da ritenere che rientrino nell'ambito applicativo della disposizione di cui all'articolo 7-quater, lettera a), tutte le prestazioni di intermediazione relative:

- alla cessione di immobili (locuzione come detto comprensiva della costituzione o del trasferimento di diritti reali sugli stessi) e
- alla concessione di diritti di utilizzazione degli stessi (prestazioni di locazione e sublocazione, eminentemente).

Atteso il puntuale riferimento – sia nella normativa comunitaria che in quella nazionale – alle prestazioni di agenzia immobiliare, non sono invece da ritenere ricompresi nell'ambito applicativo della disposizione stessa le intermediazioni (rese dalle agenzie di viaggio o da altri soggetti) relative alla prenotazione di servizi alberghieri (si veda, in materia, la risoluzione n. 48/E del 1° giugno 2010).

Pertanto, come chiarito anche dall'articolo 31 del regolamento, qualora le intermediazioni relative a servizi alberghieri siano rese in nome e per conto del cliente a soggetti passivi d'imposta, trova applicazione la regola generale dei rapporti *B2B* e le stesse sono rilevanti ai fini impositivi in Italia se rese a un committente nazionale e irrilevanti se rese a un committente comunitario o non comunitario.

Diversamente, ove tali prestazioni siano rese (in nome e per conto del cliente) a committenti non soggetti passivi d'imposta, trova applicazione la disposizione di cui all'articolo 7-sexies, lettera a), assumendo rilievo il luogo in cui è effettuata la prestazione alberghiera oggetto dell'intermediazione; le stesse sono pertanto rilevanti ai fini impositivi in Italia se la struttura ricettiva è situata

in Italia e irrilevanti se la struttura ricettiva è situata in altro Stato (comunitario o non comunitario).

È appena il caso di rilevare che a conclusioni diverse deve pervenirsi ove la prestazione alberghiera sia compresa dall'agenzia di viaggio in un pacchetto turistico (così come definito dal decreto 30 luglio 1999, n. 340) di cui all'articolo 74-ter del d.P.R. n. 633. In tal caso, per la prestazione dell'agenzia di viaggio trova applicazione il particolare meccanismo applicativo dell'imposta previsto da tale norma. La prestazione – in base alla disposizione di cui al secondo comma dell'articolo 307 della direttiva 2006/112/CE, non modificata dalla direttiva 2008/8/CE – si considera in ogni caso effettuata nello Stato in cui ha sede l'agenzia di viaggio, o la stabile organizzazione dell'agenzia di viaggio, che cede il pacchetto turistico.

3.1.2 Linee guida per la distinzione tra beni mobili e beni immobili

In seguito alla riforma dei principi generali che disciplinano la territorialità delle prestazioni di servizi, risulta ora essenziale – in relazione alle prestazioni di servizi relativi a beni materiali – verificare se tali beni siano immobili ovvero mobili.

Anteriormente al 1° gennaio 2010, agli effetti della territorialità dell'imposizione, non assumeva di fatto rilievo la distinzione tra le prestazioni relative a beni immobili e quelle relative a beni mobili. Fino al 31 dicembre 2009, infatti, in forza delle disposizioni contenute nelle lettere a) e b) del quarto comma dell'articolo 7 del d.P.R. n. 633, le prestazioni di servizi relative a un immobile si consideravano effettuate, come pure attualmente avviene, nel territorio dello Stato in cui era situato l'immobile medesimo, mentre le prestazioni di servizi relative a un bene mobile (ad esempio, un impianto riparato *in loco*, senza essere trasportato altrove) si consideravano in ogni caso effettuate nel luogo in cui erano materialmente eseguite. Tali luoghi normalmente coincidevano, per cui la difficoltà di qualificare un determinato bene come mobile o immobile non avrebbe comportato incertezze in sede di determinazione

del luogo di effettuazione dell'operazione (si immagini, ad esempio, il caso di un committente italiano che avesse affidato a un fornitore francese la riparazione di un impianto incorporato in un immobile situato in Italia, intervento a sua volta subappaltato dal soggetto francese a un soggetto tedesco: a prescindere dalla qualificazione dell'impianto come bene mobile o bene immobile, fino al 31 dicembre 2009 le prestazioni di servizi citate sarebbero state da assoggettare a IVA in Italia).

Nell'attuale quadro normativo i servizi relativi a beni mobili resi a committenti soggetti passivi d'imposta si considerano, come rilevato, effettuati nello Stato del committente – in carenza di una espressa previsione di deroga al criterio-base di territorialità – mentre i servizi relativi a immobili resi a tali soggetti continuano a considerarsi effettuati nello Stato ove è situato l'immobile.

In tale quadro, assume fondamentale importanza la distinzione fra beni mobili e beni immobili. Trattandosi di profili di territorialità dell'imposizione, nel procedere a tale distinzione dovrà aversi riguardo ai criteri operanti con riferimento all'IVA, quali risultanti dalla disciplina comunitaria come interpretata dalla Corte di Giustizia

Al riguardo, particolare rilievo assume la disposizione contenuta nell'articolo 12, paragrafo 2, primo comma, che - con specifico riferimento alla acquisizione dello *status* di soggetto passivo d'imposta – stabilisce che “*si considera <<fabbricato>> qualsiasi costruzione incorporata al suolo*”.

Da ciò si ricava implicitamente che quando tali beni siano fissati stabilmente, gli stessi sono da considerare agli effetti dell'IVA quali beni immobili. A conclusioni sostanzialmente analoghe si giunge sulla base dell'orientamento costante più volte ribadito dalla scrivente [si veda, da ultimo, il punto 1.8.a) della circolare n. 38/E del 23 giugno 2010], e cioè che si è in presenza di beni immobili quando non sia possibile separare il bene mobile dall'immobile (terreno o fabbricato) senza alterare la funzionalità del bene stesso o quando per riutilizzare il bene in un altro contesto con le medesime finalità debbano essere effettuati antieconomici interventi di adattamento.

Ne consegue che, agli effetti della determinazione del luogo di effettuazione dell'operazione, quando il bene mobile – nel momento in cui il servizio è eseguito – sia fissato stabilmente e non possa essere separato (a meno di alterarne la funzionalità o di antieconomici interventi di adattamento), non opererà il criterio base del committente, bensì la disposizione specifica prevista per i servizi relativi a beni immobili.

Per i beni situati in Italia, nelle more dell'emanazione da parte dell'Unione Europea di criteri generali atti a distinguere beni mobili da beni immobili, occorre altresì aver riguardo all'eventuale accatastamento del bene, elemento che lascia presumere di norma che il bene medesimo abbia caratteristiche tali da essere qualificato come immobile.

3.1.3 Prestazioni di trasporto passeggeri

La lettera *b)* del comma 1 dell'articolo 7-quater del d.P.R. n. 633 conferma, sia nei rapporti *B2B* che nei rapporti *B2C*, la disciplina previgente. Come in precedenza, quindi, in deroga ai criteri base operanti per tali rapporti, le prestazioni di trasporto di persone si considerano effettuate in Italia “*in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato.*”

In questo ambito si possono riconfermare le istruzioni già impartite in passato con riguardo alla determinazione di percentuali forfetarie di percorrenza nel territorio nazionale per i vari tipi di trasporto di passeggeri, tra cui si ricordano a titolo esemplificativo:

- per il trasporto marittimo internazionale, la circolare n. 11/420390 del 7 marzo 1980, in base alla quale si fissa forfetariamente - nella misura del cinque per cento di ogni singolo intero trasporto - la quota parte del servizio di trasporto marittimo internazionale che può considerarsi effettuata nel territorio dello Stato, sia pure in regime di non imponibilità ai sensi dell'articolo 9, primo comma, n. 2), del d.P.R. n. 633;

- per il trasporto aereo internazionale, la risoluzione n. 89 del 23 aprile 1997, in base alla quale si è stabilito che le prestazioni di servizi rese nello spazio aereo italiano debbano essere forfetariamente individuate nella misura del 38 per cento dell'intero tragitto del singolo volo internazionale.

3.1.4 Prestazioni di servizi relative ad attività culturali, artistiche e simili

L'articolo 7-quinquies del d.P.R. n. 633 ha confermato, per il 2010, sia per i rapporti *B2B* che per i rapporti *B2C*, il regime territoriale già vigente per le prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, esplicitando che il regime riguarda anche le fiere e le esposizioni, le prestazioni di servizi degli organizzatori di dette attività, nonché le prestazioni di servizi accessorie alle precedenti: in sostanza, per il 2010, tutte le prestazioni di servizio citate erano da considerare effettuate nel territorio dello Stato quando le medesime attività fossero materialmente svolte nel territorio stesso.

Per quanto riguarda, in particolare, la nozione di “*fiere ed esposizioni*” si deve intendere che rientrano in tale ambito:

- le prestazioni di servizio rese dagli Enti fiera titolari degli spazi espositivi a favore dei soggetti che organizzano l'evento;
- le prestazioni di servizi resi dai soggetti organizzatori alle imprese ed ai soggetti che partecipano all'evento espositivo;
- le prestazioni di servizio che siano in modo diretto connesse all'allestimento degli *stand* fieristici (compresa, ad esempio, la predisposizione degli impianti elettrici o idraulici nell'ambito dello *stand* espositivo), i committenti delle quali siano le società che partecipano alla fiera.

Un accenno particolare merita il richiamo effettuato rispettivamente dall'articolo 53 della direttiva 2006/112/CE e - in ambito nazionale - dall'articolo

7-quinquies del d.P.R. n. 633 ai servizi accessori ai servizi culturali, artistici, sportivi, educativi ed affini, che fino al 31 dicembre 2010 dovevano essere tassati nel luogo in cui erano materialmente svolti. Al riguardo, si è del parere che - nello specifico ambito in esame - debba essere adottata un'interpretazione più ampia del concetto generale di accessorietà (già più volte chiarito dall'Amministrazione finanziaria), in forza del quale una prestazione di servizi si considera accessoria qualora sussistano contemporaneamente *i*) un nesso di dipendenza funzionale della prestazione di servizi medesima rispetto all'operazione principale (in particolare, l'operazione accessoria deve essere posta in essere al fine di integrare, completare o rendere possibile l'operazione principale, rappresentando per la clientela non un fine a sé stante, ma il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore) e *ii*) il requisito soggettivo della necessaria identità dei soggetti che sono parte dell'operazione principale e di quella accessoria (si veda, a tale riguardo, quanto affermato dalla risoluzione n. 367/E del 3 ottobre 2008).

In considerazione dell'attuale formulazione del testo normativo e dell'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in materia si deve ritenere che il concetto di accessorietà nell'ambito dei servizi culturali, scientifici e simili (si veda, al riguardo, l'articolo 33 del regolamento) debba essere inteso, con riferimento al profilo soggettivo dell'operazione, in senso più ampio rispetto a quanto in precedenza previsto. In sostanza, al fine di qualificare una prestazione di servizi come accessoria rispetto a quella principale, pur restando confermata la necessaria strumentalità della prima rispetto alla seconda, è opportuno prescindere dall'identità dei soggetti coinvolti nell'operazione principale e in quella accessoria: come affermato dalla Corte di Giustizia, piuttosto, debbono essere considerate accessorie ad un'attività artistica, scientifica o affine tutte le prestazioni che, senza costituire direttamente una siffatta attività, rappresentano un presupposto necessario della realizzazione dell'attività principale, indipendentemente dalla persona che presta tali servizi (sentenze C-327/94 del 26 settembre 1996 e C-114/05 del 9 marzo 2006).

Il principio in base al quale le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando le attività sono materialmente svolte nel territorio stesso era esteso, in forza di quanto disposto dal secondo periodo dell'articolo 7-quinquies, anche alle prestazioni di servizi per l'accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, nonché alle prestazioni accessorie all'accesso alle manifestazioni stesse.

A far data dal 1° gennaio 2011, la disciplina delle prestazioni di servizi in oggetto ha peraltro subito alcune modifiche, previste dall'articolo 3 del decreto n. 18. La formulazione dell'articolo 7-quinquies attualmente in vigore regola diversamente i servizi resi nei rapporti *B2B* e quelli resi nei rapporti *B2C*.

I servizi resi nei rapporti *B2B* sono attratti, a partire dal 1° gennaio 2011, nel criterio base del committente, ad eccezione dei servizi connessi all'accesso alle manifestazioni e dei servizi accessori connessi con l'accesso (per i quali il requisito della territorialità sarà sempre individuato sulla base del luogo di materiale esecuzione). A tale riguardo, un utile contributo all'individuazione dei servizi da ultimo citati è fornito dagli articoli 32, comma 1, e 33 del regolamento, in base ai quali:

- i servizi aventi per oggetto l'accesso alle manifestazioni *“comprendono la prestazione di servizi le cui caratteristiche essenziali consistono nel concedere un diritto d'accesso ad una manifestazione in cambio di un biglietto o di un corrispettivo, ivi compreso un corrispettivo sotto forma di abbonamento, di biglietto stagionale o di quota periodica”*; nel novero dei servizi in esame il comma 2 dell'articolo 32 comprende (tra gli altri) il diritto d'accesso a spettacoli, rappresentazioni teatrali, fiere, concerti, manifestazioni sportive e manifestazioni educative e scientifiche, mentre il successivo comma 3 esclude che possa essere considerato *“servizio relativo all'accesso a una manifestazione”* l'utilizzazione

degli impianti, sportivi o di altro tipo, a fronte del pagamento di quote d'iscrizione;

- i servizi accessori all'accesso alle manifestazioni devono essere forniti separatamente (e dietro corrispettivo) allo spettatore della manifestazione e comprendono in particolare l'utilizzazione di spogliatoi o impianti sanitari ma escludono i semplici servizi di intermediari relativi alla vendita di biglietti (cfr. secondo comma dell'articolo 33).

Alla luce dei chiarimenti forniti dal regolamento, si può ritenere in via esemplificativa che debbano essere considerati connessi con l'accesso ad una manifestazione scientifica i servizi di ristorazione, di pernottamento e di distribuzione degli atti, forniti nell'ambito dell'organizzazione della manifestazione scientifica medesima.

Per quanto invece concerne i rapporti *B2C*, il luogo di effettuazione, anche in seguito al 1° gennaio 2011, non ha subito variazioni rispetto alla disciplina vigente nel 2010 ed è pertanto individuato in funzione del luogo di materiale esecuzione del servizio. Come espressamente previsto dalla relativa norma (articolo 7-quinquies, comma 1, lettera a, del d.P.R. n. 633, nel testo risultante dall'articolo 3, comma 1, del decreto n. 18), tale criterio trova applicazione non solo per i servizi relativi all'organizzazione della manifestazione, ma anche per le prestazioni di servizi per l'accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili (manifestazioni tra le quali sono ricomprese, come rilevato, anche le fiere e le esposizioni).

3.1.5 Prestazioni di servizi di ristorazione e di catering

Nelle lettere c) e d) dell'articolo 7-quater del d.P.R. n. 633 sono contemplate le prestazioni di ristorazione e di *catering*, prevedendosi criteri specifici di individuazione del luogo di effettuazione dell'operazione che

derogano sia al criterio base operante nei rapporti *B2B* che al criterio base operante nei rapporti *B2C*.

Merita notare che il d.P.R. n. 633 – al pari delle direttive comunitarie – non contiene una definizione dei servizi di ristorazione e di *catering*. Utili criteri definitori sono peraltro contenuti nell'articolo 6 del regolamento, in cui si chiarisce che tali servizi consistono nella fornitura di cibi (preparati o non preparati) o di bevande o di entrambi, accompagnati da servizi di supporto sufficienti a permetterne il consumo immediato. Quanto alla distinzione tra le due tipologie di servizi, va rilevato che i servizi di ristorazione sono prestati nei locali del prestatore, mentre quelli di *catering* sono prestati in locali diversi da quelli del prestatore (si veda, al riguardo, la recente sentenza della Corte di Giustizia C-497/09 e C-499/09 del 10 marzo 2011). Il comma 2 dell'articolo 6 citato sottolinea altresì che, in assenza di servizi di supporto (quali, ad esempio, la fornitura di stoviglie e di mobili e la messa a disposizione di personale incaricato del servizio), l'operazione non è considerata servizio di ristorazione o *catering*. La fornitura di cibi o bevande si configura, pertanto, non come prestazione di servizi, ma come cessione di beni, risultando applicabili i relativi criteri di individuazione del presupposto territoriale, non modificati dalla direttiva 2008/8/CE e dal decreto n. 18. A tale proposito, si rammenta che anche la fornitura - da parte di una società di *catering* - di pasti già pronti, consegnati a bordo di navi, treni o aerei, costituisce una cessione di beni effettuata nei confronti della compagnia di navigazione o di trasporto ferroviario.

Con riferimento alle operazioni riconducibili – sulla base dei predetti criteri – nella nozione di servizi di ristorazione e di *catering*, la lettera c) dell'articolo 7-quater stabilisce che il luogo di effettuazione è di regola individuato in funzione dello Stato in cui i servizi sono materialmente eseguiti. La successiva lettera d), con riferimento alla specifica ipotesi di servizi di ristorazione e di *catering* resi a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso di un trasporto di passeggeri effettuato nella Comunità, stabilisce che la territorialità è da individuarsi in funzione dello Stato di partenza del trasporto.

In definitiva:

- ✓ i servizi di ristorazione e di *catering* – diversi da quelli eseguiti a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso della parte di un trasporto di passeggeri effettuata nella Comunità – si considerano effettuati in Italia se ivi materialmente eseguiti e non si considerano effettuati in Italia se materialmente eseguiti in altro Stato (comunitario o non comunitario);
- ✓ i servizi di ristorazione e di *catering* eseguiti a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso della parte di un trasporto di passeggeri effettuata nella Comunità si considerano effettuati in Italia se il trasporto ha inizio in Italia e non si considerano effettuati in Italia se il trasporto ha inizio in altro Stato comunitario.

In merito alla definizione di parte di trasporto di passeggeri effettuata nella Comunità, l'articolo 7, comma 1, lettera e), del d.P.R. n. 633 stabilisce che per tale si intende la parte di trasporto che non prevede uno scalo fuori della Comunità tra il luogo di partenza e quello di arrivo del trasporto passeggeri (dovendosi intendere per “*luogo di partenza*” il primo punto di imbarco di passeggeri previsto nella Comunità, eventualmente dopo uno scalo fuori della Comunità, e “*luogo di arrivo di un trasporto passeggeri*” l'ultimo punto di sbarco previsto nella Comunità, per passeggeri imbarcati nella Comunità, eventualmente prima di uno scalo fuori della Comunità medesima) e che, per il trasporto andata e ritorno, il percorso di ritorno è considerato come un trasporto distinto.

Come si ricava anche dall'articolo 35 del regolamento, la parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità è determinata non in termini soggettivi, in funzione del singolo passeggero, ma in termini oggettivi, in funzione del tragitto del mezzo di trasporto.

Si consideri, in via esemplificativa, un trasporto a mezzo nave Genova – Barcellona – Cagliari – Patrasso - Alessandria d'Egitto. Le prestazioni di ristorazione rese nella tratta Genova - Patrasso sono soggette a IVA in Italia, Stato in cui è sito il primo punto di imbarco nella Comunità, mentre nella tratta

Patrasso - Alessandria d'Egitto trova applicazione il criterio base in materia di prestazioni di ristorazione, dovendosi quindi determinare il luogo di effettuazione in funzione dello Stato nelle cui acque nazionali si trova la nave al momento dell'esecuzione della prestazione (sul punto cfr. anche l'articolo 36, secondo comma, del regolamento).

Si consideri, sempre in via esemplificativa, un trasporto a mezzo nave Alessandria d'Egitto – Palermo - Barcellona. Le prestazioni di ristorazione rese nella tratta Palermo - Barcellona sono soggette a IVA in Italia, Stato in cui è sito il primo punto di imbarco nella Comunità, mentre, con riferimento alla tratta Alessandria d'Egitto - Palermo, saranno soggette a IVA in Italia le prestazioni di ristorazione rese nelle acque territoriali italiane.

È da ritenere che, nella peculiare ipotesi in cui una prestazione di ristorazione inizi durante una parte di trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità e prosegua durante una parte di trasporto di passeggeri effettuata al di fuori della Comunità (ma sempre nel territorio di un Stato membro) o viceversa, il luogo della prestazione sia determinato all'inizio della prestazione (cfr. l'articolo 37 del regolamento). Si pensi, in via esemplificativa, tornando alla prima delle sopra prospettate fattispecie, a una prestazione di ristorazione che cominci prima dell'arrivo al porto di Patrasso e prosegua mentre è ormai iniziato l'imbarco alla volta del porto di Alessandria d'Egitto: in questo caso la prestazione sarà comunque soggetta a IVA in Italia. Sempre in via esemplificativa, con riferimento alla seconda delle sopra prospettate fattispecie, si pensi a una prestazione di ristorazione che inizi in acque internazionali, dopo che la nave ha lasciato il porto di Alessandria d'Egitto, e che prosegua mentre è già iniziato l'imbarco nel porto di Palermo alla volta del porto di Barcellona: in questo caso la prestazione resterà esclusa dal campo di applicazione dell'IVA.

Le prestazioni di ristorazione e *catering* che, soddisfacendo il requisito di territorialità, si considerano effettuate in Italia, saranno assoggettate al regime di non imponibilità di cui all'articolo 8-bis, lettera d), del d.P.R. n. 633.

Vale ricordare, ad ogni buon conto, che non rientrano nell'articolo 7-quater, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 633 del 1972 i servizi di *catering* forniti senza il pagamento di alcun corrispettivo a bordo di una nave, di un aereo o di un treno, in quanto inclusi nel prezzo del biglietto. In tal caso il servizio di *catering* deve ritenersi accessorio alla prestazione di trasporto passeggeri rientrante nella previsione di cui all'articolo 7-quater, comma 1, lett. b), del d.P.R. n. 633.

Non rientrano, altresì, nella previsione di cui all'articolo 7-quater, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 633 le prestazioni di *catering* materialmente rese a bordo di una nave, di un aereo o di un treno, qualora rese nell'ambito di un c.d. pacchetto turistico venduto da un *tour operator* al cliente. Per le predette prestazioni comprese nel pacchetto turistico (così come definito dal decreto 30 luglio 1999, n. 340), la cui vendita rileva nel paese del prestatore, trovano applicazione le speciali disposizioni per le agenzie di viaggio e turismo di cui all'articolo 74-ter del d.P.R. n. 633.

3.1.6 Locazione e noleggio di mezzi di trasporto a breve termine

Nella lettera e) dell'articolo 7-quater, è prevista una deroga ai criteri generali operanti sia nei rapporti *B2B* che nei rapporti *B2C* per le prestazioni di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto a breve termine.

La definizione di mezzi di trasporto non è fornita né dal d.P.R. n. 633 né dalle direttive comunitarie. Utili criteri definitivi sono peraltro forniti dall'articolo 38 del regolamento, che, in via generale, definisce come mezzi di trasporto i veicoli, motorizzati o no, e gli altri dispositivi e attrezzature concepiti per il trasporto di persone od oggetti da un luogo all'altro, che possono essere tirati, trainati o spinti da veicoli e che sono generalmente concepiti ed effettivamente idonei a essere utilizzati per il trasporto. In via esemplificativa, costituiscono mezzi di trasporto: veicoli terrestri, quali automobili, motociclette, biciclette, tricicli e roulotte; rimorchi e semirimorchi; vagoni ferroviari; navi; aeromobili; veicoli specificamente allestiti per il trasporto di malati e feriti;

trattori e altri vettori agricoli; veicoli a propulsione meccanica o elettronica per il trasporto di disabili.

Il medesimo articolo 38, inoltre, specifica al paragrafo 3 che non possono in alcun caso essere considerati mezzi di trasporto i veicoli immobilizzati in modo permanente e i container.

La definizione di *“locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine di mezzi di trasporto”* è contenuta nella lettera g) dell’articolo 7 del d.P.R. n. 633, a norma del quale per tale si intende *“il possesso o l’uso ininterrotto del mezzo di trasporto per un periodo non superiore a trenta giorni ovvero a novanta giorni per i natanti”*.

Merita rammentare che l'articolo 39 del regolamento, ai fini della determinazione dell'arco temporale citato, fa riferimento al contratto concluso tra le parti, chiarendo anche (cfr. paragrafo 2, comma 1, dell'articolo 39 citato), che se il noleggio dello stesso mezzo di trasporto è coperto da contratti consecutivi (ivi comprese le proroghe) conclusi fra le stesse parti, la durata è quella del possesso o dell'uso ininterrotto del mezzo di trasporto prevista.

Il terzo comma del paragrafo 2, tuttavia, chiarisce che nel caso in cui il contribuente abbia agito in buona fede, e manchi un disegno preordinato ad una pratica abusiva, deve riconoscersi ai fini della territorialità la durata di breve termine al/ai contratti di durata inferiore ai trenta giorni che precedono il contratto considerato a lungo termine. Esemplificando, si pensi al caso in cui una società noleggi un automezzo in prima battuta per dieci giorni e successivamente, rendendosi conto di proprie ulteriori necessità, faccia ulteriori contratti: il primo per altri quindici giorni ed il secondo per venti giorni.

In assenza di pratiche abusive, i primi due contratti (rispettivamente della durata di dieci giorni e di quindici giorni) debbono essere considerati a breve termine, non oltrepassando la somma delle rispettive durate il limite di trenta giorni previsto dalla norma. Il terzo contratto - della durata di venti giorni - dovrà invece essere trattato, ai fini del requisito della territorialità, come un contratto di noleggio a lungo termine (pur durando solo venti giorni), dal momento che la

sommatoria del contratto medesimo e dei due precedenti porta a valicare il limite temporale proprio dei contratti a breve termine.

Il paragrafo 3 del medesimo articolo specifica che – salvo pratica abusiva - i contratti consecutivi tra le stesse parti relativi a mezzi di trasporto diversi non sono considerati come contratti consecutivi ai fini della determinazione del periodo di possesso.

Per le prestazioni riconducibili nella lettera g) del primo comma dell'articolo 7 sopra citata (ovvero nella locazione e noleggio a breve termine), il presupposto è determinato, prescindendo completamente dal luogo di stabilimento del prestatore e del committente, in funzione del luogo in cui il mezzo di trasporto è effettivamente messo a disposizione del committente, per tale dovendosi intendere, ai sensi dell'articolo 40 del regolamento, il luogo in cui il destinatario (o un terzo che agisce per suo conto) prende fisicamente possesso del mezzo. La norma nazionale, inoltre, prevede che in determinati casi, assuma rilievo – ai fini della determinazione del presupposto territoriale per i servizi di cui trattasi – anche il luogo di effettiva utilizzazione del mezzo di trasporto.

I servizi anzidetti si considerano effettuati in Italia se il mezzo di trasporto è messo a disposizione del committente in Italia, sempreché la concreta utilizzazione del mezzo di trasporto avvenga nel territorio comunitario: nel caso, infatti, di parziale utilizzo del mezzo di trasporto in tratte che sono al di fuori di tale ambito territoriale, i predetti servizi sono irrilevanti ai fini impositivi per la parte corrispondente.

A tale riguardo, con riferimento all'applicazione alle imbarcazioni della lettera e) dell'articolo 7-quater [oltre che della successiva lettera e) dell'articolo 7-sexies, di cui si tratterà più avanti], si ritiene che debba essere confermata la validità dei documenti di prassi che (nel caso in cui manchino elementi certi attestanti l'effettivo utilizzo dell'imbarcazione in acque territoriali comunitarie) hanno stabilito percentuali forfetarie di utilizzo dell'imbarcazione medesima in ambito comunitario, a seconda della tipologia del natante (si rinvia, in particolare, alle circolari n. 49/E del 7 giugno 2002 e n. 38/E del 22 luglio 2009).

Si rileva, infine, che i servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili a breve termine di mezzi di trasporto non si considerano effettuati in Italia se il mezzo stesso è messo a disposizione del committente in altro Stato, comunitario o non comunitario. Nell'ipotesi di messa a disposizione in altro Stato non comunitario, peraltro, l'operazione è soggetta a IVA in Italia quando la concreta utilizzazione del mezzo di trasporto avvenga nel territorio italiano. Nel caso in cui, invece, il mezzo di trasporto sia messo a disposizione in uno Stato comunitario, non rileva l'utilizzo del mezzo nel territorio italiano, e l'operazione non si considera effettuata in Italia.

3.2 DEROGHE PREVISTE SOLO NELL'AMBITO DEI RAPPORTI B2C

Come rilevato nel paragrafo 2.2, analogamente a quanto a suo tempo previsto nel previgente terzo comma dell'articolo 7 del d.P.R. n. 633, le prestazioni di servizi rese a committenti privati si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando il prestatore è un soggetto ivi stabilito (articolo 7-ter, comma 1, lettera b, del d.P.R. n. 633, come risultante dal decreto n. 18).

Gli articoli 7-sexies e 7-septies del d.P.R. n. 633, recependo specifiche disposizioni recate dalla direttiva 2006/112/CE, prevedono varie deroghe al principio generale di territorialità operante nei rapporti *B2C*. Si procede, di seguito, all'esame delle diverse fattispecie.

3.2.1 Prestazioni di intermediazione

In base all'articolo 7-sexies, lettera a), le prestazioni di intermediazione in nome e per conto del cliente – diverse da quelle di agenzia immobiliare che, come sopra si è detto, rilevano in Italia se l'immobile è ivi situato – si considerano effettuate in Italia quando l'operazione oggetto dell'intermediazione è effettuata in Italia (e quindi non si considerano effettuate in Italia quando l'operazione oggetto dell'intermediazione è effettuata in altro Stato, comunitario o non comunitario). Per i rapporti *B2C* qui analizzati, la regola è sostanzialmente

corrispondente a quella in precedenza contenuta nel previgente articolo 7, quarto comma, lettera f-quinquies, del d.P.R. n. 633.

Per esemplificare, si ipotizzi una prestazione di intermediazione, relativa al trasporto di un gruppo di persone dall'Italia alla Spagna (percorso Roma -Aix en Provence - Madrid), resa da un soggetto passivo stabilito in Italia nei confronti di un privato italiano. Come già accennato in precedenza (si veda sopra par. 3.1.3), il trasporto di passeggeri si considera effettuato nel territorio dello Stato in proporzione alla distanza ivi percorsa, mentre per la restante parte si considera effettuato in parte in Francia ed in parte in Spagna: da ciò consegue che il soggetto che presta il servizio di intermediazione relativo a tale trasporto dovrà identificarsi (oltre che in Italia, paese in cui si è presunto essere già soggetto passivo) anche in Francia e in Spagna, al fine di assolvere in ogni Stato agli obblighi **di fatturazione** che si riferiscono all'intermediazione relativa a ciascuna tratta del trasporto.

Merita, inoltre, ricordare (come già affermato nel paragrafo 3.1.1) che, in base a quanto stabilito dall'articolo 31 del regolamento, le intermediazioni relative alla fornitura di alloggio nel settore alberghiero **i)** rientrano nell'ambito della regola generale del committente, se i servizi di intermediazione sono resi a un soggetto passivo (o ad un ente non soggetto passivo considerato soggetto passivo), mentre **ii)** sono da considerare prestate nel Paese in cui è effettuata l'operazione principale, se i servizi stessi sono resi nell'ambito di un rapporto *B2C*.

3.2.2 Prestazioni di trasporto di beni diverse dal trasporto intracomunitario

In base all'articolo 7-sexies, lettera b), le prestazioni di trasporto di beni diverse dal trasporto intracomunitario si considerano effettuate in Italia in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato. La disposizione

ripropone, per i rapporti *B2C* qui analizzati, quella in precedenza contenuta nel previgente articolo 7, quarto comma, lettera c).

Si è del parere che, con riguardo alla determinazione della quota parte di tali prestazioni di servizi resa nel territorio dello Stato, si debba tuttora fare riferimento alla circolare n. 11/420390 del 7 marzo 1980, che ha fissato nella misura del cinque per cento la percentuale forfetaria di ogni singolo intero trasporto internazionale marittimo riferibile alle acque territoriali italiane, e alla risoluzione n. 89 del 23 aprile 1997, che ha fissato nella misura del trentotto per cento la percentuale forfetaria dell'intero tragitto del singolo volo internazionale riferibile alla prestazione resa nello spazio aereo italiano.

3.2.3 Prestazioni di trasporto intracomunitario di beni

In base all'articolo 7-sexies, lettera c), le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni si considerano effettuate in Italia quando il trasporto ha inizio nel territorio dello Stato (e quindi non si considerano effettuate in Italia quando il trasporto ha inizio in altro Stato comunitario). La disposizione, in buona sostanza, ripropone, per i rapporti *B2C* qui analizzati, quella in precedenza contenuta nell'articolo 40, comma 5, del decreto legge n. 331.

È utile rammentare che ai sensi della lettera f) del comma 1 dell'articolo 7 del d.P.R. n. 633 del 1972, «per “trasporto intracomunitario di beni” si intende il trasporto di beni il cui luogo di partenza e il cui luogo di arrivo sono situati nel territorio di due Stati membri diversi. “Luogo di partenza” è il luogo in cui inizia effettivamente il trasporto dei beni, senza tener conto dei tragitti compiuti per recarsi nel luogo in cui si trovano i beni; “luogo di arrivo” è il luogo in cui il trasporto dei beni si conclude effettivamente» (risulta, in buona sostanza, riproposto l'articolo 40, comma 7, del decreto legge n. 331).

3.2.4 Servizi relativi a beni mobili

In base all'articolo 7-sexies, lettera d), le seguenti operazioni si considerano effettuate in Italia quando sono materialmente eseguite nel territorio dello Stato (e quindi non si considerano effettuate in Italia quando sono eseguite nel territorio di altro Stato, comunitario o non comunitario):

- prestazioni di lavorazioni e perizie relative a beni mobili materiali;
- prestazioni accessorie ai trasporti, quali quelle di carico, scarico, movimentazione e simili.

La disposizione in buona sostanza ripropone, per i rapporti *B2C* qui analizzati, quelle in precedenza contenute nell'articolo 7, quarto comma, lettera b), del d.P.R. n. 633 e nell'articolo 40, comma 6, del decreto legge n. 331.

Per quanto, invece, concerne i servizi relativi a beni mobili resi nell'ambito di rapporti *B2B* (cui si applica il criterio-base del committente), si rinvia alla disamina compiuta nel paragrafo 3.1.2).

3.2.5 Locazione, noleggio e simili, non a breve termine, di mezzi di trasporto

Le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine, di mezzi di trasporto sono disciplinate dall'articolo 7-sexies, lettera e). Come si ricava *a contrario* dalla lettera g) dell'articolo 7, tali prestazioni sono quelle per cui il possesso o l'uso ininterrotto del mezzo di trasporto si verifica per un periodo superiore a trenta giorni ovvero a novanta giorni per i natanti (si rinvia, al riguardo, alle considerazioni già fatte nel paragrafo 3.1.6).

In base all'articolo 7-sexies, lettera e), le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine, di mezzi di trasporto si considerano in linea di principio effettuate in Italia, per i rapporti *B2C* qui analizzati, quando rese da prestatori stabiliti nel territorio dello Stato (e

non si considerano quindi effettuate in Italia quando rese da prestatori stabiliti fuori del territorio dello Stato) se utilizzate nel territorio della Comunità.

Agli effetti di tale disposizione, assume pertanto rilevanza anche la circostanza dell'effettiva utilizzazione del mezzo di trasporto. Sulla base di tale circostanza, da un lato sono escluse dall'ambito applicativo dell'IVA nazionale le prestazioni che, pur se rese da prestatori stabiliti in Italia, sono utilizzate fuori del territorio comunitario e, dall'altro, sono attratte nel predetto ambito le prestazioni che, pur se rese da soggetti stabiliti in territori non comunitari, sono utilizzate in Italia.

Il decreto n. 18 prevede, all'articolo 3, comma 2, lettera a), che a partire dal 1° gennaio 2013:

- la lettera e) in esame sia sostituita. In seguito a tale modifica, le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine, di mezzi di trasporto diversi dalle imbarcazioni da diporto, rese a soggetti privati, saranno considerate eseguite nel territorio dello Stato qualora *i)* il committente del servizio sia domiciliato nel territorio dello Stato medesimo o ivi risieda, senza essere domiciliato all'estero e *ii)* le prestazioni medesime siano utilizzate nel territorio della Comunità. Le predette prestazioni si considereranno altresì effettuate nel territorio dello Stato quando rese a un soggetto non comunitario e utilizzate nel territorio dello Stato;
- sia inserita, dopo la lettera e), la nuova lettera e-bis), in base alla quale si considereranno effettuate nel territorio dello Stato le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine di imbarcazioni da diporto, nel caso in cui *i)* l'imbarcazione sia effettivamente messa a disposizione nel territorio dello Stato, *ii)* sia utilizzata nel territorio della Comunità e *iii)* la prestazione sia resa da soggetti passivi stabiliti nel territorio

dello Stato. Saranno altresì da considerare effettuate nel territorio dello Stato le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine di imbarcazioni da diporto, che siano utilizzate nel medesimo territorio dello Stato, qualora l'imbarcazione sia messa a disposizione in uno Stato non comunitario e il prestatore sia stabilito in quello stesso Stato. Quando, invece, le imbarcazioni da diporto siano messe a disposizione in uno Stato diverso da quello di stabilimento del prestatore, si applicheranno i criteri previsti, per gli altri mezzi di trasporto, dalla precedente lettera e).

3.2.6 Servizi resi a soggetti non comunitari

L'articolo 7-septies stabilisce che le seguenti operazioni, quando rese a committenti non soggetti passivi stabiliti in Stati non comunitari, non rilevano ai fini impositivi in Italia (in deroga al criterio base dello stabilimento del prestatore previsto per i rapporti B2C):

- a) le prestazioni di servizi di cui all'articolo 3, secondo comma, numero 2), del d.P.R. n. 633, e cioè le *“cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, quelle relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne, nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti”*;
- b) le prestazioni pubblicitarie;
- c) le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale nonché quelle di elaborazione e fornitura di dati e simili, ivi compresi i servizi di traduzione di testi (ai sensi dell'articolo 41 del regolamento);
- d) le operazioni bancarie, finanziarie ed assicurative, comprese le operazioni di riassicurazione ed escluse le locazioni di casseforti;
- e) la messa a disposizione di personale;

f) le prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto;

g) la concessione dell'accesso ai sistemi di gas naturale o di energia elettrica, il servizio di trasporto o di trasmissione mediante gli stessi e la fornitura di altri servizi direttamente collegati.

La nuova disposizione ricalca quella in precedenza contenuta nell'articolo 7, quarto comma, lettera f), ma si differenzia da quest'ultima per il fatto che l'irrilevanza ai fini impositivi è prevista anche qualora l'utilizzazione del servizio avvenga in Italia.

In base alla lettera l) dell'articolo 7-septies, sono altresì irrilevanti ai fini impositivi, indipendentemente dalla loro concreta utilizzazione, le prestazioni di servizi inerenti all'obbligo di non esercitare interamente o parzialmente un'attività o un diritto di cui alle lettere precedenti.

3.2.7 Prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici

In base alla lettera f) dell'articolo 7-sexies e alla lettera i) dell'articolo 7-septies, nell'ambito dei rapporti *B2C* le prestazioni rese tramite mezzi elettronici, in deroga al criterio base del prestatore previsto dall'articolo 7-ter, comma 1, lettera b):

- si considerano effettuate nel territorio dello Stato anche quando sono rese da soggetti stabiliti fuori della Comunità quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero;
- non si considerano effettuate in Italia quando rese a committenti non soggetti passivi domiciliati e residenti in Stati non comunitari.

È da notare che, in base alla lettera l) dell'articolo 7-septies, sono altresì irrilevanti ai fini impositivi le prestazioni di servizi inerenti all'obbligo di non prestare interamente o parzialmente servizi per via elettronica a committenti non soggetti passivi stabiliti in Stati non comunitari.

3.2.8 Prestazioni di telecomunicazione e di teleradiodiffusione

In base alla lettera g) dell'articolo 7-sexies e alla lettera h) dell'articolo 7-septies, nell'ambito dei rapporti *B2C* le prestazioni di telecomunicazione e di teleradiodiffusione, in deroga al criterio base del prestatore previsto dall'articolo 7-ter, comma 1, lettera b), si considerano effettuate in Italia:

- se rese da prestatori stabiliti nel territorio dello Stato a committenti residenti o domiciliati nel territorio della Comunità, solo se utilizzate nel territorio comunitario;
- se rese da prestatori stabiliti nel territorio dello Stato a committenti domiciliati e residenti fuori della Comunità, solo se utilizzate nel territorio dello Stato;
- se rese da prestatori stabiliti in altro Stato comunitario, solo se rese a committenti non comunitari e se utilizzate nel territorio dello Stato;
- se rese da prestatori stabiliti in Stato non comunitario, se utilizzate nel territorio dello Stato.

Merita infine rilevare, che, in base alla lettera l) dell'articolo 7-septies, sono irrilevanti ai fini impositivi, indipendentemente dalla loro concreta utilizzazione, le prestazioni di servizi inerenti all'obbligo di non esercitare interamente o parzialmente attività di telecomunicazione e di teleradiodiffusione nei confronti di committenti non soggetti passivi stabiliti in Stati non comunitari.

4 DEBITORE D'IMPOSTA E ADEMPIMENTI

4.1 La disciplina previgente

Il decreto ha apportato rilevanti modifiche alla disciplina dettata fino al 31 dicembre 2009 dall'articolo 17 del d.P.R. n. 633, in particolare per ciò che riguarda l'individuazione del debitore d'imposta nelle operazioni poste in essere nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti residenti. Non risultano invece di regola modificati i criteri di individuazione del debitore dell'imposta per le operazioni rese da soggetti residenti (o da soggetti

non residenti per il tramite di stabili organizzazioni degli stessi nel territorio dello Stato) nei confronti di altri soggetti residenti.

Fino al 31 dicembre 2009, l'articolo 17 prevedeva che i soggetti passivi non residenti né stabiliti in Italia, che avessero effettuato operazioni nel territorio dello Stato nei confronti di cessionari o committenti non esercenti attività d'impresa, arte o professione, dovessero assolvere agli obblighi IVA derivanti dalla disciplina nazionale o identificandosi direttamente in Italia ovvero tramite la nomina di un rappresentante fiscale. Nel peculiare caso di cessioni di beni o prestazioni di servizi rese a soggetti passivi, i soggetti non stabiliti potevano scegliere se identificarsi in Italia (o direttamente ovvero tramite la nomina di un rappresentante fiscale) o non identificarsi. Nel caso, poi, in cui il soggetto non residente avesse optato per tale ultima possibilità, il terzo comma dell'articolo 17 stabiliva che gli obblighi in materia IVA fossero assolti dal cessionario o committente con il meccanismo del *reverse charge*. In base a tale disposizione e al comma 2 dell'articolo 44 del decreto legge n. 331, tale ultimo meccanismo applicativo dell'imposta trovava in ogni caso applicazione (c.d. "*reverse charge* obbligatorio") – pure nell'ipotesi in cui il soggetto non residente fosse identificato ai fini IVA in Italia – per le prestazioni (ad esempio, quelle derivanti da contratti di locazione anche finanziaria di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto, quelle pubblicitarie, di consulenza e assistenza tecnica, quelle di trasporto intracomunitario di beni - e le relative intermediazioni - che avessero avuto inizio nel territorio dello Stato) già disciplinate dall'articolo 7, quarto comma, lettera d), del d.P.R. n. 633 e dall'articolo 40, commi 4-bis, 5, 6 e, fino alla sua soppressione, 8, del decreto legge n. 331 rese da un soggetto non stabilito nel territorio dello Stato nei confronti di un soggetto ivi stabilito. Per tali prestazioni, il debitore dell'imposta era comunque da individuarsi nel committente stabilito in Italia, anche quando il prestatore non residente fosse ivi identificato ai fini IVA.

4.2 La disciplina in vigore dal 1° gennaio 2010

Il secondo comma dell'articolo 17, così come sostituito dal decreto n. 18, amplia l'ambito applicativo del *reverse charge* obbligatorio, vale a dire delle ipotesi in cui – in deroga ai criteri generali previsti dal primo comma dell'articolo 17 del d.P.R. n. 633 – il debitore dell'imposta non è, come di regola avviene, il cedente o prestatore, bensì il cessionario o committente. A partire dal 1° gennaio 2010, l'IVA relativa a tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi territorialmente rilevanti ai fini dell'imposta in Italia – rese da soggetti non residenti (ad eccezione di quelle rese per il tramite di una stabile organizzazione in Italia) – deve sempre essere assolta dal cessionario o committente, quando questi sia un soggetto passivo stabilito in Italia, mediante l'applicazione del meccanismo del *reverse charge*, ancorché il cedente o prestatore sia identificato ai fini IVA in Italia, tramite identificazione diretta o rappresentante fiscale.

In sostanza, nell'estendere il meccanismo del *reverse charge* obbligatorio alla generalità delle operazioni di cessione di beni e di prestazioni di servizi effettuate da soggetti non residenti nel territorio dello Stato nei confronti di soggetti passivi ivi stabiliti, il legislatore nazionale:

- non solo ha recepito quanto previsto dall'articolo 196 della Direttiva 2006/112/CE (che prevede l'obbligo per gli Stati di introdurre il *reverse charge* per le prestazioni di servizi poste in essere da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato a soggetti ivi stabiliti, ove ivi rilevanti ai fini impositivi in base alla regola generale di territorialità prevista per i rapporti *B2B*),
- ma si è anche avvalso della facoltà concessa agli Stati membri dall'articolo 194, paragrafo 1, della direttiva stessa, consistente nella possibilità di applicare il meccanismo dell'inversione contabile anche alle altre operazioni di cessione di beni e prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da

soggetti ivi non residenti nei confronti di soggetti passivi ivi stabiliti.

Ai fini dell'applicazione del *reverse charge* obbligatorio, deve ritenersi che per cessionari o committenti stabiliti in Italia tenuti all'applicazione dell'IVA, ai fini dell'articolo 17, secondo comma, debbano intendersi:

- ✓ i cessionari o committenti ivi domiciliati o residenti, quando l'operazione sia territorialmente rilevante in Italia (il che in via esemplificativa non avverrà, per le prestazioni disciplinate dal criterio-base di territorialità nei rapporti *B2B*, quando sia una stabile organizzazione degli stessi all'estero a commettere il servizio reso dal soggetto non residente);
- ✓ le stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero, quando l'operazione sia territorialmente rilevante in Italia (il che in via esemplificativa avverrà, per le prestazioni disciplinate dal criterio-base di territorialità nei rapporti *B2B*, quando sia detta stabile organizzazione a commettere il servizio reso dal soggetto non residente).

Sempre ai fini dell'applicazione del *reverse charge* obbligatorio, deve ritenersi che per cedenti o prestatori non residenti in Italia, ai fini dell'articolo 17, secondo comma, debbano intendersi:

- ✓ i cedenti o prestatori non domiciliati né residenti e privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato (ancorché, si ripete, ivi identificati ai fini IVA);
- ✓ i cedenti o prestatori non domiciliati né residenti nel territorio dello Stato che ivi abbiano una stabile organizzazione, quando detta organizzazione non intervenga nella cessione del bene o nella prestazione del servizio (su tale aspetto, si tornerà più ampiamente nel prosieguo).

Verificandosi le due circostanze sopra delineate – e cioè cedente/prestatore non residente e cessionario/committente stabilito – è solo su

quest'ultimo, ove soggetto passivo, che, a norma dell'articolo 17, secondo comma, ricadono gli obblighi relativi all'applicazione dell'imposta. È da ritenere quindi che a nessun adempimento sia tenuto il cedente o prestatore non residente, anche se identificato nel territorio dello Stato; ciò, in particolare, esclude che il cedente o prestatore non residente sia tenuto all'emissione della fattura (e ai conseguenti adempimenti di annotazione e dichiarazione), tramite il numero identificativo IVA italiano (si veda, in tal senso, il principio già dettato dalla risoluzione n. 89/E del 25 agosto 2010).

4.3 Adempimenti del cessionario o del committente

Il cessionario o committente, soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato dovrà provvedere, ai sensi dei commi 4 e 5 dell'articolo 21 del d.P.R. n. 633, all'emissione della fattura in un unico esemplare (nella prassi definita "autofattura") al momento di effettuazione dell'operazione, determinato ai sensi dell'articolo 6 del predetto decreto. Giova rilevare che, ai fini dell'individuazione di tale momento, non assume alcuna rilevanza il momento di ricezione della fattura estera (diversamente da quanto previsto, in materia di acquisto intracomunitario di beni, dall'articolo 39 del decreto legge n. 331). Tale "autofattura" dovrà quindi essere emessa, per le prestazioni di servizi, non oltre il momento del pagamento (in caso di pagamento parziale, limitatamente all'importo pagato) e, per le cessioni di beni, non oltre il momento della consegna o spedizione o, se anteriore, del pagamento (in caso di pagamento parziale, limitatamente all'importo pagato).

In ogni caso, i committenti che ricevono da soggetti UE servizi disciplinati, ai fini della territorialità, dalla regola generale di cui all'articolo 7-ter, possono scegliere tra l'emissione dell'autofattura di cui sopra, e l'integrazione del documento ricevuto dal prestatore comunitario con la relativa IVA italiana, fermo restando l'obbligo di rispettare le regole generali sul

momento di effettuazione dell'operazione (si veda, al riguardo, quanto affermato al punto 3.2 della circolare n. 12/E del 12 marzo 2010).

Per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulti dal documento di cui al d.P.R. n. 472 del 1996, all'emissione dell'autofattura (anche riepilogativa delle consegne intervenute nel corso di un mese) potrà provvedersi entro il giorno 15 del mese successivo a quello della consegna o spedizione.

Le "autofatture" dovranno essere annotate nel registro delle fatture emesse di cui all'articolo 23 del d.P.R. n. 633, entro i quindici giorni dall'emissione (entro il 15 del mese successivo a quello della consegna o spedizione per le fatture di cui all'articolo 21, comma 4, secondo periodo, del d.P.R. n. 633). Per i commercianti al minuto e gli altri soggetti che ai sensi dell'articolo 24 del d.P.R. n. 633 non sono obbligati alla tenuta del registro delle fatture emesse, le "autofatture" potranno essere annotate, nel rispetto della predetta tempistica, nel registro dei corrispettivi tenuto ai sensi del predetto articolo.

Ai sensi dell'articolo 25, le "autofatture", fotografando pur sempre operazioni di acquisto di beni o servizi, dovranno poi ricevere un numero progressivo in entrata – in base all'ordine progressivo delle fatture ricevute – e riportate nel registro degli acquisti di cui allo stesso articolo. Poiché l'annotazione in detto registro è funzionale all'esercizio del diritto alla detrazione, alla stessa dovrà procedersi anteriormente alla liquidazione periodica o alla dichiarazione annuale in cui il diritto viene esercitato. L'annotazione in esame potrà quindi essere effettuata, ai sensi dell'articolo 19, comma 1, del d.P.R. n. 633, a partire dal mese in cui l'imposta diviene esigibile – come di regola nella pratica avviene, al fine di compensare, attraverso la detrazione, la corrispondente partita a debito – fino alla scadenza del termine della dichiarazione annuale relativa al secondo anno in cui l'imposta è divenuta

esigibile (tale dichiarazione rappresenta, a norma del primo comma dell'articolo 19, l'ultimo momento per esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA).

È ovviamente possibile, per i cessionari o committenti che effettuino acquisti di beni e servizi per i quali trova applicazione il *reverse charge*, annotare detti acquisti – sia con riferimento al registro delle fatture emesse (o dei corrispettivi) che a quello degli acquisti – in un registro sezionale o in un blocco sezionale, con correlativa adozione di una distinta serie di numerazione. Come già riconosciuto con riferimento agli acquisti intracomunitari di beni (cfr. la risoluzione del Ministero delle Finanze n. 144/E dell'8 settembre 1999), gli obblighi in tema di numerazione delle fatture e di annotazione delle stesse sia nel registro delle fatture emesse (o dei corrispettivi) che in quello degli acquisti possono ritenersi soddisfatti anche ove si proceda a un'unica numerazione delle “autofatture” relative alle operazioni per cui trova applicazione il *reverse charge* e a un'unica annotazione delle stesse su un apposito registro sezionale, che assume quindi il duplice ruolo di registro sezionale sia del registro delle fatture emesse (o dei corrispettivi) che del registro degli acquisti, fermo restando ovviamente che, ancorché in presenza di un'unica annotazione, nelle liquidazioni e nelle dichiarazioni dell'imposta devono comunque distintamente valorizzarsi l'imposta a debito e l'imposta a credito relative a tali operazioni.

Modalità particolari di assolvimento dell'imposta sono previste per i soggetti di cui alle lettere b) e c) del comma 2 dell'articolo 7-ter (ovvero i soggetti che, pur non svolgendo attività imprenditoriale, artistica o professionale, o pur non effettuando l'acquisto nell'ambito di attività imprenditoriale, artistica o professionale, sono considerati soggetti passivi dalla normativa in materia di territorialità dell'imposizione). Il *reverse charge* obbligatorio opera anche per tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere nei confronti di tali soggetti che assumano rilevanza territoriale ai fini IVA.

Ai fini dell'assolvimento dell'imposta, è prevista l'osservanza da parte di tali soggetti delle stesse modalità previste per l'assolvimento dell'IVA sugli acquisti intracomunitari di beni effettuate dai soggetti che non pongono in essere

un'attività imprenditoriale, artistica o professionale (cfr. la circolare del Ministero delle Finanze n. 13/E del 23 febbraio 1994).

Ove l'acquisto sia effettuato da un soggetto che non pone in essere un'attività imprenditoriale, artistica o professionale, tale soggetto:

- dovrà tenere un apposito registro in cui annotare le operazioni di acquisto entro il mese successivo a quello di effettuazione delle stesse;
- dovrà presentare entro la fine di ciascun mese una dichiarazione relativa agli acquisti effettuati nel mese precedente (utilizzando il modello INTRA12 approvato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 16 aprile 2010) e, infine,
- dovrà versare la relativa imposta entro lo stesso termine.

Nella peculiare ipotesi di un acquisto effettuato da un soggetto che esercita sia attività commerciale che attività non commerciale, l'imposta andrà applicata col meccanismo del *reverse charge*. In tale ultima ipotesi, peraltro, ove l'acquisto sia relativo all'attività non commerciale, non competerà il diritto alla detrazione dell'IVA afferente detto acquisto (fermo restando che, in detta ipotesi di esercizio sia di attività rilevanti ai fini IVA che di attività non rilevanti, l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA relativa agli acquisti afferenti alle attività rilevanti ai fini IVA sarà subordinato all'osservanza degli adempimenti previsti dall'articolo 19-ter del d.P.R. n. 633).

Merita infine di essere analizzato il caso in cui, in presenza di prestazioni di servizi territorialmente rilevanti nello Stato, le stesse siano esenti da IVA. È da ritenere che il contribuente – con riferimento ai servizi ricevuti – non sia soggetto agli obblighi di emissione della “autofattura” e ai connessi obblighi di annotazione quando lo stesso non sia tenuto alla fatturazione dei servizi della stessa tipologia che fossero dallo stesso effettuati. In via esemplificativa, quindi, un soggetto che riceva servizi di finanziamento o di assicurazione non dovrà procedere all'emissione della “autofattura” e alla annotazione della stessa, posto

che per i servizi di finanziamento e di assicurazione a propria volta resi opera l'esonero dall'emissione della fattura di cui all'articolo 22, primo comma, n. 6, del d.P.R. n. 633. Del pari, le banche e le società finanziarie, esonerate dall'obbligo di fatturazione per tutti i servizi resi dal n. 5) del predetto articolo 22, primo comma, non sono tenute agli obblighi di emissione della "autofattura" e ai connessi obblighi di annotazione, con riferimento a tutti i servizi – esenti o non imponibili – ricevuti.

Secondo quanto previsto dalla nuova formulazione del terzo comma dell'articolo 17, le novità in materia di *reverse charge* non trovano applicazione nel caso in cui le operazioni di cessione di beni o di prestazione di servizi territorialmente rilevanti in Italia siano effettuate da un soggetto passivo non residente e privo di stabile organizzazione nel territorio dello Stato nei confronti di:

- cessionari o committenti soggetti passivi che siano stabiliti fuori del territorio dello Stato, ovvero
- cessionari o committenti che non possano essere qualificati come soggetti passivi ai sensi dell'articolo 7-ter, comma 2, del d.P.R. n. 633. Si ricorda che, ai fini della individuazione del concetto di "soggetti passivi", con specifico riferimento ai profili di territorialità dell'imposizione, sono considerati tali i soggetti esercenti impresa, arte o professione e i soggetti agli stessi assimilati ai predetti fini dalle lettere b) e c) dell'articolo 7-ter, comma 2.

Il soggetto non residente che ponga in essere operazioni nei confronti delle suddette tipologie di cessionari o committenti dovrà quindi identificarsi direttamente in Italia ai sensi dell'articolo 35-ter del d.P.R. n. 633 (ricorrendone i presupposti) ovvero nominare un rappresentante fiscale per assolvere gli obblighi relativi alle predette operazioni (analogamente a quanto previsto fino al 31 dicembre 2009).

4.4 I servizi di durata superiore ad un anno

Una regola particolare è prevista – al terzo comma, terzo periodo, dell'articolo 6 del d.P.R. n. 633 – per le prestazioni di servizi generiche (ovvero disciplinate dall'articolo 7-ter) che siano rese da un soggetto comunitario ad un committente nazionale in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un anno, e per le quali non sia prevista la corresponsione nel predetto arco temporale di acconti o pagamenti, anche parziali. Tali prestazioni, in base a quanto disposto dal legislatore del decreto n. 18, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare, fino alla conclusione delle prestazioni medesime.

Dal dato normativo emerge:

- 1) in primo luogo, che è necessario attendere (anche per servizi per cui è sin dall'inizio prevista una durata pluriennale) che siano trascorsi dodici mesi per annoverare le prestazioni ricevute tra quelle interessate dalla disposizione in esame; ed, inoltre,
- 2) che il momento dell'effettuazione delle prestazioni di servizio che rispondono al requisito precedente è comunque il 31 dicembre di ciascun anno.

Da ciò deriva che la prima rilevazione dell'avvenuta effettuazione di un servizio che rientra nell'ambito applicativo del terzo periodo del terzo comma dell'articolo 6 potrebbe avvenire a distanza di quasi due anni dall'inizio della prestazione medesima: si pensi, ad esempio, al caso di un servizio di manutenzione (per cui non siano previsti acconti o pagamenti parziali in corso d'opera) che un artigiano francese renda, a far data dal 1° aprile 2011, ad un imprenditore italiano. Con riferimento a tale fattispecie, si dovrà in primo luogo attendere la data del 1° aprile 2012 (per verificare che sia trascorso un anno dall'inizio del servizio di manutenzione), e successivamente, il 31 dicembre 2012 registrare l'effettuazione della prestazione (che nel frattempo il soggetto francese avrà continuato a rendere) per la durata di 21 mesi.

Il committente soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato dovrà emettere un'autofattura, con riferimento al servizio fornitogli in ciascun anno (o in un arco temporale superiore, come visto nell'esempio precedente), determinando la base imponibile da assoggettare ad imposta ai sensi dell'articolo 13, comma 2, lettera c), del d.P.R. n. 633 del 1972.

Al riguardo, si ritiene che il richiamo normativo alle “*spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi medesimi*” [si veda l'ultimo periodo della lettera c) da ultimo citata] debba essere interpretato nel senso che la base imponibile da indicare nell'autofattura è determinata rapportando il corrispettivo totale pattuito dalle parti (da corrispondersi a fine prestazione) alla quota parte di servizio che è stata resa nel momento in cui si rileva l'ultimazione della prestazione, e cioè alla fine di ciascun anno solare. Per esemplificare, con riferimento al caso sopra citato, si ipotizzi che la durata del contratto di manutenzione sia di 5 anni e il corrispettivo da corrispondere al termine di tale periodo sia di 100.000 euro. Con riferimento alla data del 31 dicembre 2012, l'imprenditore italiano dovrà emettere un'autofattura in cui indicherà, come base imponibile 35.000 euro, dati dalla seguente formula:

$$\boxed{B : A = D : 100.000}$$

Legenda:

- A) durata del contratto di manutenzione: **60 mesi**
- B) durata della prima *tranche* del servizio di manutenzione: **21 mesi** (1° aprile 2011 – 31 dicembre 2012)
- C) quota percentuale del servizio fornito sino al 31 dicembre 2012:
35 per cento
- D) applicazione di tale percentuale al corrispettivo totale pattuito: **35.000 euro** (35 per cento di 100.000 euro).

4.5 *Stabile organizzazione e debitore d'imposta*

Una particolare disciplina è dettata con riferimento alle prestazioni rese o ricevute da soggetti residenti con stabile organizzazione all'estero o da soggetti non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Con specifico riferimento alla problematica dell'individuazione del debitore dell'imposta, dalle disposizioni di cui al terzo e al quarto comma dell'articolo 17 del d.P.R. n. 633, lette anche alla luce della disposizione di cui all'articolo 192-bis della Direttiva 2006/112/CE, si ricava che, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia, rese da soggetti stabiliti sia in Italia che in altro Stato membro, dovranno distinguersi le seguenti ipotesi:

- (1) quella di soggetto estero con stabile organizzazione in Italia (*rectius*, un soggetto con sede principale all'estero e stabile organizzazione in Italia);
- (2) quella di soggetto italiano con stabile organizzazione (o stabili organizzazioni) all'estero (*rectius*, un soggetto con sede principale in Italia e stabile/i organizzazione/i all'estero).

In entrambe le ipotesi, ai fini di verificare il luogo di stabilimento principale, appaiono utilmente estensibili i criteri forniti con riferimento alla diversa, ma contigua, problematica sopra affrontata relativa all'individuazione dello Stato di stabilimento del cessionario o committente in presenza di soggetti stabiliti sia in Italia che in altro Stato (cfr. gli articoli da 20 a 22 del regolamento).

Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese da soggetti non residenti, ma con stabile organizzazione in Italia, trova applicazione la seguente disciplina:

- per le operazioni rese nei confronti di soggetti passivi residenti o di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti, debitore dell'imposta è *i*) il cessionario o committente

ove la stabile organizzazione del prestatore non partecipi all'effettuazione dell'operazione e *ii*) il cedente o prestatore ove la stabile organizzazione del prestatore partecipi all'effettuazione dell'operazione. Anche in tale ipotesi, ai fini di verificare se la stabile organizzazione del cedente o prestatore intervenga o meno, appaiono utilmente estensibili i criteri forniti con riferimento alla diversa, ma contigua, problematica relativa all'individuazione dello Stato di stabilimento del cessionario o committente in presenza di soggetti stabiliti sia in Italia che in altro Stato, di cui sopra si è detto (cfr. in particolare gli articoli 21 e 22 del regolamento). In altre parole, come precisato dal secondo paragrafo dell'articolo 53 del regolamento, deve escludersi che la stabile organizzazione partecipi all'effettuazione del servizio quando in nessun modo il cedente o prestatore utilizzi le risorse tecniche o umane della stabile organizzazione in Italia per l'esecuzione della cessione o della prestazione in considerazione;

- per le operazioni rese nei confronti di cessionari o committenti non residenti né stabiliti nel territorio dello Stato e per le operazioni rese nei confronti di cessionari o committenti non soggetti passivi d'imposta, debitore dell'imposta è in ogni caso il cedente o prestatore. Questi assolverà ai relativi obblighi tramite il numero identificativo IVA già allo stesso attribuito, utilizzando una serie distinta di numerazione per le fatture non riferibili alle operazioni poste in essere attraverso la stabile organizzazione italiana. Tali ultime operazioni saranno annotate in apposito registro o blocco sezionale e riportate nella dichiarazione annuale del soggetto non residente, ma stabilito in Italia, in un distinto modulo.

Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia rese da un soggetto italiano attraverso una propria stabile organizzazione all'estero, non trovando applicazione la disposizione di cui all'articolo 192-bis

della direttiva 2006/112/CE, il debitore dell'imposta dovrà comunque essere individuato nel cedente o prestatore: in tale senso è anche l'articolo 54 del regolamento. Questi assolverà ai relativi obblighi tramite il numero identificativo IVA già allo stesso attribuito, utilizzando una serie distinta di numerazione per le fatture riferibili alle operazioni poste in essere attraverso la stabile organizzazione estera. Tali ultime operazioni saranno annotate in apposito registro o blocco sezionale e riportate nella dichiarazione annuale del soggetto residente in un distinto modulo.

In sostanza, per le operazioni territorialmente rilevanti in Italia, diverse da quelle per le quali il *reverse charge* è previsto anche per le transazioni tra soggetti residenti e stabiliti in Italia (articolo 17, quinto, sesto e settimo comma, e articolo 74, settimo e ottavo comma del d.P.R. n. 633), è possibile riepilogare in modo schematico i vari casi, nella tabella di seguito riportata.

<div>Committente o cessionario</div> <div>Prestatore o cedente</div>	Residente o S.O. IT di non residente	Non residente né stabilito	Non soggetto passivo
Residente	Inversione contabile NO	Inversione contabile NO	Inversione contabile NO
Non residente né stabilito	Inversione contabile SI	Inversione contabile NO (Identificazione o rappresentante)	Inversione contabile NO (Identificazione o rappresentante)
Non residente con S.O. che interviene nell'operazione	Inversione contabile NO	Inversione contabile NO	Inversione contabile NO
Non residente con S.O. che non interviene nell'operazione	Inversione contabile SI	Inversione contabile NO	Inversione contabile NO
Residente, ma operazione resa da S.O. estera	Inversione contabile NO	Inversione contabile NO	Inversione contabile NO

Per quanto riguarda i profili di diritto transitorio, si rinvia alle considerazioni già svolte dalla scrivente nella circolare n. 14/E del 2010.

È da notare, infine, che il decreto n. 18 ha modificato l'articolo 21, comma 6, del d.P.R. n. 633, introducendo l'obbligo di emissione della fattura

anche per determinate operazioni per cui non sussiste il presupposto territoriale di imposizione.

Nel testo vigente anteriormente alle modifiche recate dal decreto n. 18, le uniche operazioni, per cui non sussisteva tale presupposto, soggette all'obbligo di fatturazione erano le cessioni di beni in transito o in luoghi soggetti a vigilanza doganale (operazioni che, peraltro, rilevavano ai fini della determinazione annua del volume d'affari).

Nel testo risultante dalle modifiche recate dal decreto n. 18, oltre a tali cessioni di beni, sono soggette all'obbligo di fatturazione anche le prestazioni di servizi rese nei confronti di committenti soggetti passivi stabiliti nel territorio di un altro Stato membro della Comunità, non soggette all'imposta ai sensi dell'articolo 7-ter del d.P.R. n. 633. La *ratio* di tale disposizione risiede nell'introduzione dell'obbligo di comunicazione di dette operazioni mediante l'elenco riepilogativo delle prestazioni di servizi, che riguarda, appunto, solo le operazioni nei confronti di soggetti passivi stabiliti in altro Stato comunitario per cui si applica il criterio-base di territorialità. Non sussiste alcun obbligo di fatturazione, dunque, per le operazioni non rilevanti sotto il profilo territoriale in base ad altre disposizioni (in particolare, in base ai successivi articoli da 7-quater a 7-septies) nonché per le prestazioni rese nei confronti di committenti stabiliti in uno Stato non comunitario. Attesa la rilevata *ratio*, è da ritenere che l'obbligo di fattura sussista – per le predette operazioni nei confronti di soggetti passivi comunitari – anche nell'ipotesi in cui potrebbe operare una delle fattispecie di esonero della fatturazione di cui all'articolo 22 del d.P.R. n. 633. Sempre in considerazione della suddetta *ratio*, l'obbligo di fatturazione deve escludersi in caso di prestazioni per le quali non sussiste l'obbligo di comunicazione nell'elenco riepilogativo, e cioè nel caso in cui le operazioni siano esenti o comunque non assoggettate a IVA nello Stato del committente (cfr. l'articolo 50, comma 6, del decreto legge n. 331, come risultante dal decreto n. 18).

5 OPERAZIONI NON IMPONIBILI

Correlativamente alle modifiche recate in tema di territorialità, con il decreto n. 18 sono state apportate alcune modifiche alla disciplina delle operazioni non imponibili ad IVA.

Si deve innanzitutto segnalare la soppressione della disposizione di cui all'ultimo comma del previgente articolo 7 del d.P.R. n. 633, in base alla quale le operazioni non imponibili di cui ai successivi articoli 8, 8-bis e 9 non si consideravano effettuate nel territorio dello Stato, e della disposizione di cui al comma 9 dell'articolo 40 del decreto legge n. 331, che recava analoga previsione con riferimento alle operazioni intracomunitarie. Il significato da attribuire a tali disposizioni era quello di stabilire la non applicazione dell'imposta per le operazioni dalle stesse menzionate (cessioni all'esportazione ed operazioni assimilate, servizi internazionali, cessioni intracomunitarie, altre operazioni intracomunitarie disciplinate dal previgente articolo 40 del decreto legge n. 331). In maggior aderenza con la disciplina comunitaria, le predette operazioni sono ora definite come operazioni non imponibili all'imposta, ovvero – nella terminologia utilizzata nella normativa comunitaria – operazioni esenti che non limitano l'esercizio del diritto alla detrazione (cfr. le modifiche apportate dal decreto n. 18 agli articoli 8 e 9 del d.P.R. n. 633, nonché all'articolo 41 del decreto legge n. 331, quest'ultimo già in linea con tale impostazione anche anteriormente a tali modifiche)

Le modifiche apportate dal decreto n. 18, in materia di territorialità, impongono altresì una riconsiderazione dell'attuale ambito di operatività delle disposizioni di cui all'articolo 9, primo comma, del d.P.R. n. 633. Deve anzitutto precisarsi che tale disposizione continua a trovare applicazione per le operazioni che rientrano nel campo di applicazione dell'imposta ai sensi dei precedenti articoli da 7 a 7-septies.

Per quanto in particolare riguarda le operazioni per cui trova applicazione la regola generale dei rapporti *B2B*, ovvero l'assoggettamento a IVA nello Stato del committente:

- (1) sono irrilevanti agli effetti dell'IVA le operazioni rese nei confronti di un committente non stabilito nel territorio dello Stato, ancorché la fattispecie sia presa in considerazione anche dall'articolo 9, primo comma. Tali operazioni sono quindi irrilevanti ai fini della verifica dello *status* di soggetto abilitato a effettuare acquisti e importazioni senza pagamento dell'imposta e della determinazione del *plafond* a tale fine spendibile;
- (2) continuano a essere non imponibili all'IVA le operazioni rese nei confronti di committenti stabiliti nel territorio dello Stato, ove ricadenti nell'ambito applicativo delle prestazioni di cui al primo comma dell'articolo 9.

Con specifico riferimento alle prestazioni di cui all'articolo 9, primo comma, n. 2) e n. 4), la non imponibilità è rispettivamente prevista per i trasporti e i servizi di spedizione relativi a beni in esportazione, in transito, in importazione temporanea, nonché a beni in importazione sempreché i corrispettivi siano assoggettati all'imposta a norma del primo comma dell'articolo 69. È da notare che, dall'introduzione, a partire dal 1993, della nuova disciplina degli scambi intracomunitari, i concetti di importazione e esportazione assumono rilevanza non più con riferimento al territorio dello Stato, ma con riferimento al territorio comunitario (che ai fini doganali rappresenta un *unicum*). In tale prospettiva, è da ritenere che le anzidette previsioni di non imponibilità possano trovare applicazione, per i servizi acquistati da committenti stabiliti nel territorio dello Stato, anche quando le predette fattispecie (esportazione, importazione, transito) si verifichino nel territorio di uno Stato diverso dall'Italia.

In tal senso, con specifico riguardo all'allargamento del concetto di "territorio" rilevante ai fini delle esportazioni, la Scrivente si è già espressa con la risoluzione n. 134/E del 20 dicembre 2010, in cui si è chiarito che è

qualificabile come cessione all'esportazione il trasferimento di un bene da uno Stato membro verso un Paese extra-Ue.

Una conferma di tale impostazione è del resto ravvisabile per le importazioni nell'articolo 144 della direttiva 2006/112/CE (*“Gli Stati membri esentano le prestazioni di servizi connesse con l'importazione di beni e il cui valore è compreso nella base imponibile ...”*) e per le esportazioni nell'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), della direttiva (*“Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti ... le prestazioni di servizi, compresi i trasporti e le operazioni accessori, ... qualora siano direttamente connesse alle esportazioni ...”*). Ovviamente, la corretta applicazione della disciplina di non imponibilità sarà provata dalla relativa documentazione doganale, emessa dagli uffici dell'Autorità fiscale dello Stato membro interessato.

Analoghe considerazioni valgono con riferimento all'articolo 9, primo comma, n. 7), che prevede la non imponibilità per le intermediazioni relative a beni in importazione, in esportazione e transito. È da notare che una nuova fattispecie è stata inserita in tale disposizione dal decreto legislativo n. 18, in conformità all'articolo 153 della direttiva 2006/112/CE, stabilendosi che sono irrilevanti ai fini impositivi le intermediazioni relative a operazioni effettuate fuori della UE. Anche tale ultima disposizione, nei rapporti *B2B*, vale con riferimento alle prestazioni commesse da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato (non verificandosi il presupposto territoriale per quelle commesse da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato).

È appena il caso di precisare che nulla muta, rispetto alla disciplina vigente anteriormente al decreto n. 18, con riferimento alla disciplina dei trasporti internazionali di persone, non modificata da tale decreto.

Merita infine notare che non presenta alcuna rilevanza sostanziale la soppressione della disposizione di cui al numero 12) del primo comma dell'articolo 9 del d.P.R. n. 633, in base al quale costituivano operazioni non imponibili le operazioni assicurative, bancarie e finanziarie di cui ai numeri da 1 a 4 dell'articolo 10 del d.P.R. n. 633, quando rese nei confronti di soggetti (sia

soggetti passivi, che privati consumatori) non comunitari o relative a beni destinati a essere esportati. Tale disposizione tendeva a recepire la disposizione di cui all'articolo 169 della direttiva 2006/112/CE, che accorda il diritto alla detrazione per tale tipologia di operazioni: rendendo dette operazioni non imponibili, veniva indirettamente riconosciuto tale diritto.

In maggiore aderenza, anche sotto il profilo formale, con la previsione comunitaria, tali operazioni sono ora considerate dalla lettera a-bis) del comma 3 dell'articolo 19 del d.P.R. n. 633. Le operazioni considerate da tale ultima norma – tra le quali, in armonia con la ricordata previsione comunitaria, sono da ritenere ricomprese anche le prestazioni di intermediazione relative alle operazioni assicurative, bancarie e finanziarie di cui ai numeri da 1) a 4) dell'articolo 10 del d.P.R. n. 633 – sono quindi:

- ✓ non rilevanti sotto il profilo territoriale, ma da considerare ai fini della detrazione alla stregua di operazioni imponibili, se rese a committenti stabiliti in uno Stato non comunitario;
- ✓ non rilevanti sotto il profilo territoriale, ma da considerare ai fini della detrazione alla stregua di operazioni imponibili, se rese a committenti soggetti passivi stabiliti in uno Stato comunitario, sempreché relative a beni destinati a essere esportati;
- ✓ esenti da IVA, ma da considerare ai fini della detrazione alla stregua di operazioni imponibili, se rese a committenti soggetti passivi stabiliti in Italia o committenti non soggetti passivi stabiliti in Italia o in uno Stato comunitario, sempreché relative a beni destinati a essere esportati.

5.1 Nuova disciplina in materia di territorialità e regime di perfezionamento passivo

Un accenno particolare merita, infine, il trattamento da riservare ai fini IVA alle operazioni di reimportazione delle merci comunitarie inviate al di fuori del territorio della Comunità per essere sottoposte a lavorazione, trasformazione o riparazione (c.d. “regime di perfezionamento passivo” o “esportazioni

temporanee”). Sino al 31 dicembre 2009, l’IVA sul servizio di lavorazione doveva essere assolta in dogana all’atto della reimportazione della merce e calcolata sulla differenza tra il valore doganale della merce stessa all’atto della reimportazione e quello determinato al momento della temporanea esportazione.

A seguito delle modifiche apportate in materia di *reverse charge* dal decreto n. 18 del 2010, a partire dal 1° gennaio 2010 si verifica la situazione in cui l’IVA, da esigere in dogana al momento della reimportazione, deve essere anche applicata dal soggetto committente del servizio stabilito in Italia, che ai sensi dell’attuale articolo 17 del d.P.R. n. 633 è il debitore dell’imposta dovuta.

A tale riguardo, la scrivente ritiene opportuno che l’IVA sulla lavorazione venga corrisposta dal committente al momento di effettuazione della prestazione di lavorazione tramite emissione di autofattura ovvero integrazione della fattura del fornitore estero (cfr. circ. n. 12 del 2010, par. 3.2).]

Al fine di evitare effetti distorsivi, la scrivente ritiene che il committente - che, anteriormente alla reimportazione, avrà già applicato l’IVA sulla lavorazione al momento di effettuazione della prestazione di lavorazione tramite emissione di autofattura ovvero integrazione della fattura del fornitore estero - al momento della reimportazione, potrà documentalmente dimostrare l’avvenuto adempimento e, in tal caso, dall’IVA calcolata in dogana dovrà essere sottratta l’imposta già assolta per effetto del predetto meccanismo di autofatturazione della prestazione di lavorazione. In tal modo, viene scongiurata anche la possibilità che, in caso di mancato rientro del bene nel Paese, l’imposta sul servizio in questione non venga assolta.

Diversamente, nel caso in cui l’avvenuto assolvimento dell’IVA non possa essere dimostrato, si è del parere che possa continuare ad essere applicata la procedura finora seguita che prevede la liquidazione e l’assolvimento dell’IVA in dogana, all’atto della reimportazione.

Per le prestazioni di lavorazione territorialmente rilevanti in Italia, quindi, dovrà in ogni caso essere emessa l’autofattura da parte del committente

nazionale, che in luogo dell'applicazione dell'IVA indicherà la dizione “*IVA assolta in dogana con documento doganale n XY*”.

* * *

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli uffici.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA



Roma, 29 settembre 2011

Direzione Centrale Normativa

Settore Imposte indirette
Ufficio IVA

OGGETTO: *IVA - Chiarimenti in tema di territorialità e di regime di non imponibilità delle operazioni relative al settore della nautica da diporto*

INDICE

1.	Premessa	2
2.	Territorialità	3
2.1	Utilizzo delle unità da diporto entro le acque territoriali comunitarie.	3
2.2	Noleggio a breve termine con messa a disposizione dell'imbarcazione nel territorio di altro Stato membro della Comunità.....	4
2.3	Noleggio a breve termine con messa a disposizione dell'imbarcazione al di fuori del territorio della Comunità	5
3.	Regime di non imponibilità	6
3.1	Uso commerciale delle unità da diporto	6
3.2	Prestazioni di locazione e noleggio di unità da diporto rese nei confronti di non soggetti d'imposta	8
3.3	Prestazioni di noleggio o locazione effettuate nei confronti di soci..	10
3.4	Forniture di carburante e dotazioni di bordo necessarie sia per il noleggio di unità da diporto che per le attività accessorie	14
3.5	Forniture di carburante nei confronti di società che esercita attività di costruzione e/o riparazione e manutenzione di unità da diporto.....	14
3.6	Prestazioni esercitate mediante navi da diporto non iscritte nel Registro internazionale di cui all'art. 3 della legge n. 172/2003	15

1. Premessa

La presente circolare fornisce chiarimenti in merito ad alcune questioni di carattere interpretativo poste dall'Associazione di categoria del settore della nautica da diporto in materia di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto per le attività di noleggio e di locazione di unità da diporto.

In particolare, i quesiti posti riguardano la territorialità delle prestazioni di servizi (art. 7 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, di seguito d.P.R. n. 633) e il regime di non imponibilità delle operazioni (art. 8-bis del d.P.R. n. 633).

Si segnala, per completezza, che nell'ambito del settore della nautica da diporto, vengono in rilievo le recenti disposizioni normative recate dal decreto-legge n. 138 del 13 agosto 2011, convertito con modificazioni dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, previste, in materia di intestazione fittizia di beni, con riferimento alle società di comodo. In particolare, l'articolo 2, comma 36-*quinqüies*, dispone che l'aliquota Ires, dovuta dai soggetti indicati nell'articolo 30, comma 1, della legge 23 dicembre 1994, n. 724 (c.d. 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 imputato per trasparenza ai sensi dell'articolo 5 del TUIR a società o enti soggetti all'Ires. Inoltre, sempre al fine di contrastare l'intestazione fittizia di beni a società, l'articolo 2, comma 36-*quaterdecies*, dispone che i costi relativi ai beni dell'impresa concessi in godimento a soci o familiari dell'imprenditore per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento non sono in ogni caso ammessi in deduzione dal reddito imponibile; il comma 36-*quinqüesdecies*, sempre dell'articolo 2 prevede inoltre che se il corrispettivo annuo stabilito per il godimento (affitti, canoni, eccetera) di beni dell'impresa da parte di soci o familiari dell'imprenditore è inferiore al relativo valore di mercato, la differenza costituisce reddito per gli utilizzatori, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera *h-ter*) del testo unico delle imposte sui redditi di cui al

decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (reddito diverso). Al fine di garantire l'attività di controllo, nelle ipotesi di cui al comma 36-*quaterdecies* l'impresa concedente ovvero il socio o il familiare dell'imprenditore comunicano all'Agenzia delle entrate i dati relativi ai beni concessi in godimento (articolo 2, comma 36-*sexiesdecies*, decreto-legge n. 138 del 13 agosto 2011, convertito con modificazioni dalla legge 14 settembre 2011, n. 148).

2. Territorialità

2.1 Utilizzo delle unità da diporto entro le acque territoriali comunitarie

*D. In caso di messa a disposizione di unità da diporto nel territorio dello Stato, al fine di determinare il periodo di utilizzazione delle stesse entro le acque territoriali comunitarie, si chiede se le percentuali forfetarie di presunto utilizzo entro le dette acque previste dalla circolare n. 49 del 7 giugno 2002, nonché le precisazioni contenute nella circolare n. 38 del 22 luglio 2009, siano tuttora applicabili tanto nell'ipotesi di locazione, noleggio e simili di unità da diporto a breve termine quanto nelle ipotesi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili delle stesse non a breve termine (rispettivamente articoli 7-*quater*, lettera e), e 7-*sexies*, lett. e) d.P.R. n. 633).*

R. Con la circolare n. 49 del 7 giugno 2002, successivamente integrata dalla circolare n. 38 del 2009, sono state indicate delle percentuali presuntive di tassazione ai fini IVA dei corrispettivi relativi a prestazioni di locazione, compresa quella finanziaria, noleggio e simili delle unità da diporto, rese da soggetti identificati ai fini IVA in Italia, considerato che la rilevanza territoriale di tali prestazioni - in base all'art. 7, quarto comma, lett. f) del d.P.R. n. 633, nel testo allora vigente - era limitata all'utilizzo dei mezzi di trasporto in discorso in acque territoriali comunitarie e tenuto conto della obiettiva difficoltà di seguire con precisione gli spostamenti degli stessi.

Ciò posto, si ritiene che i chiarimenti e le precisazioni fornite con le richiamate circolari possono ritenersi ancora valide in relazione alle ipotesi in cui la rilevanza territoriale dell'operazione è collegata all'utilizzo delle unità da diporto nella comunità europea.

In particolare, trattasi delle ipotesi disciplinate dall'articolo 7-quater, lettera e), primo periodo, e dall'articolo 7-sexies, lettera e), del d.P.R. n. 633 e cioè, rispettivamente, delle prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine, di mezzi di trasporto messi a disposizione del destinatario in Italia e utilizzati all'interno del territorio comunitario e delle prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine, di mezzi di trasporto rese da prestatori stabiliti in Italia a committenti non soggetti passivi d'imposta e sempre che siano utilizzate nel territorio della Comunità.

2.2 Noleggio a breve termine con messa a disposizione dell'imbarcazione nel territorio di altro Stato membro della Comunità

D. In caso di contratto di noleggio a breve termine, con messa a disposizione dell'imbarcazione nel territorio di altro Stato membro della Comunità, ipotesi non considerata espressamente dal decreto legislativo n. 18 del 2010, si chiede se le prestazioni suddette siano escluse dall'Iva italiana, sia pure con l'obbligo di emissione di apposita fattura e indicazione nei modelli Intrastat.

R. L'articolo 7-quater, lettera e), del d.P.R. n. 633 individua le condizioni affinché le prestazioni di locazione anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto a breve termine siano considerate territorialmente rilevanti in Italia. Tali prestazioni, ai sensi della richiamata disposizione si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando i mezzi di trasporto “sono messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato e sempre che siano utilizzate all'interno del territorio della Comunità.” e “quando i mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario al di fuori del territorio della Comunità e sono utilizzati nel territorio dello Stato”.

La prestazione di noleggio a breve termine con messa a disposizione della imbarcazione nel territorio di altro Stato membro della Comunità non è menzionata tra quelle che la norma qualifica come territorialmente rilevanti in Italia. Pertanto si ritiene che l'operazione sia territorialmente non rilevante.

Per tali operazioni non sussiste obbligo di fatturazione, né obbligo di indicazione nel modello INTRASTAT.

2.3 Noleggio a breve termine con messa a disposizione dell'imbarcazione al di fuori del territorio della Comunità

D. In caso di messa a disposizione dell'imbarcazione al di fuori del territorio della Comunità, dovendo applicarsi l'Iva italiana limitatamente al periodo di utilizzo entro le acque territoriali italiane, si chiede se sia possibile applicare la percentuale forfetaria del 5% prevista dalla circolare ministeriale n. 11/420390 del 7 marzo 1980.

R. La circolare citata ha disciplinato la modalità di determinazione della quota di corrispettivo territorialmente rilevante in Italia per le prestazioni di trasporto con riferimento alla disposizione di cui all'articolo 7, comma 4, lettera c), del d .P.R. n. 633 del 1972, in vigore antecedentemente alle modifiche apportate dal d.lgs. n. 18 del 2010, secondo la quale *“le prestazioni di trasporto si considerano effettuate nel territorio dello Stato in proporzione alla distanza ivi percorsa”*.

In particolare, la richiamata circolare, in materia di trasporti marittimi, ha consentito di determinare la quota di corrispettivi imponibile, corrispondente alla percorrenza nel mare territoriale, nella misura del cinque per cento rispetto ad ogni complessivo trasporto.

Trattasi di indicazioni fornite in relazione ad operazioni aventi natura diversa da quelle - oggetto del quesito - derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto (disciplinate, ante modifica, dall'art. 7, comma 4, lettera f), del d.P.R. n. 633).

Si ritiene, pertanto, che per quanto riguarda le prestazioni di servizi in esame, attualmente disciplinate dall'articolo 7-quater, lettera e), ai fini della determinazione del periodo di utilizzo entro le acque territoriali italiane, non possa farsi riferimento ai chiarimenti forniti dalla circolare ministeriale n. 11/420390 del 7 marzo 1980 in tema di spese di trasporto internazionale.

3. **Regime di non imponibilità**

3.1 **Uso commerciale delle unità da diporto**

D. Si chiede se ai fini del regime di non imponibilità possa essere considerata attività commerciale, oltre all'attività di noleggio delle imbarcazioni da diporto anche l'attività di locazione delle stesse nonché le altre prestazioni rientranti nelle attività commerciali di cui all'art. 2 del Codice della Nautica da Diporto, (approvato con decreto legislativo n. 171 del 18 luglio 2005) ove rese nei confronti di soggetti passivi d'imposta esercenti attività commerciale.

R. L'articolo 8-bis, primo comma, lett. a) del d.P.R. n. 633 stabilisce, tra l'altro, che sono assimilate alle cessioni all'esportazione - e soggette al medesimo regime di non imponibilità IVA- le cessioni di navi destinate all'esercizio di attività commerciali .

Le successive lettere d) ed e) del richiamato articolo 8-bis prevedono il regime di non imponibilità per una serie di cessioni di beni e prestazioni di servizi collegate all'utilizzo delle navi di cui alla precedente lettera a) (cessioni di motori, forniture di carburante, prestazioni di riparazione, trasformazione etc.).

Il quesito posto mira, in sostanza, al superamento della prassi amministrativa che, in relazione alle unità da diporto di cui alla L. 11 febbraio 1971, n. 50, ha precisato che l'utilizzo commerciale, cui l'articolo 8-bis ricollega il regime di non imponibilità, sussista solo nel caso in cui l'imbarcazione venga utilizzata in attività di noleggio e non anche ove sia adibita alla locazione.

Al riguardo si rammenta che mediante il contratto di noleggio il noleggiante, in corrispettivo del nolo pattuito, si obbliga a compiere con l'unità da diporto una

determinata navigazione, ovvero la navigazione ordinata dal noleggiatore, mantenendo la conduzione tecnica dell'unità e mantenendo alla sue dipendenze l'equipaggio. Diversamente il contratto di locazione ha ad oggetto il trasferimento della disponibilità del bene a favore del conduttore, che si assume ogni rischio connesso alla navigazione.

Si rammenta, inoltre, che, originariamente, le unità da diporto erano del tutto escluse dal beneficio della non imponibilità sul presupposto che le stesse non fossero impiegate in attività commerciali bensì in attività sportive e ricreative.

Successivamente, l'Amministrazione finanziaria con risoluzione n. 94 del 21 marzo 2002, ha ritenuto di poter superare l'esplicita esclusione prevista dalla lettera a) dell'art. 8-bis del d.P.R. n. 633 delle unità da diporto di cui alla legge 11.02.1971, dal relativo regime di non imponibilità, a seguito dell'entrata in vigore dell'articolo 15 della legge 5 maggio 1989, n. 171, che ha previsto che *“le navi, le imbarcazioni ed i natanti da diporto possono essere utilizzate mediante contratti di locazione o di noleggio”*.

In sostanza, la citata risoluzione ha evidenziato che, con le sopra indicate modifiche normative, il legislatore, nell'intento di favorire lo sviluppo dei servizi turistici, ha voluto consentire l'utilizzo delle unità da diporto in attività commerciali mediante contratti di locazione e noleggio.

Sulla base di considerazioni rappresentate nel documento di prassi sopra citato, cui si rinvia per semplicità e completezza di trattazione, è stato ritenuto che soltanto il noleggio, e non anche la locazione, possa rappresentare esercizio di attività commerciale e, in quanto tale, fruire del regime di non imponibilità di cui all'art. 8-bis del d.P.R. n. 633.

Tale posizione è stata successivamente ribadita con le risoluzioni n. 95 del 14 marzo 2008 e n. 79 del 6 marzo 2008.

Allo stato, considerata la normativa di settore ed in particolare l'articolo 2 del decreto legislativo 18 luglio 2005 n. 171 (concernente l'approvazione del codice della nautica da diporto), che contiene un'elencazione di casi in cui l'unità

da diporto è utilizzata a fini commerciali, si ritiene che, sempre che il committente utilizzi il mezzo per l'esercizio di attività commerciale, possa estendersi il regime di non imponibilità previsto dall'art. 8-bis a tutte le attività qualificate come commerciali dal citato articolo art. 2 del decreto legislativo n. 171 del 2005 ovvero alle ipotesi in cui l'unità da diporto *“a) è oggetto di locazione e noleggio, b) è utilizzata per l'insegnamento professionale della navigazione da diporto, c) è utilizzata da centri di immersione e di addestramento subacqueo come unità di appoggio per i praticanti immersioni subacquee a scopo sportivo o ricreativo.”*

In relazione alle attività di noleggio e locazione di unità da diporto, peraltro, la possibilità di applicare il regime di non imponibilità di cui all'art. 8-bis anche al canone pagato dal locatario è condizionata dalla ricorrenza delle circostanze che saranno più dettagliatamente illustrate nel successivo paragrafo 3.2.

3.2 Prestazioni di locazione e noleggio di unità da diporto rese nei confronti di non soggetti d'imposta

D. *Si chiede se sia applicabile il regime di non imponibilità alle prestazioni di locazione e noleggio di unità da diporto nonché alle altre prestazioni rientranti nelle attività commerciali di cui all'art. 2 del Codice della Nautica da Diporto, (approvato con decreto legislativo n. 171 del 18 luglio 2005) ove rese nei confronti di non soggetti d'imposta.*

R. Il regime di non imponibilità ad Iva di cui all'art. 8-bis, primo comma, del d.P.R. n. 633, relativamente alle prestazioni di locazione e noleggio delle unità da diporto trova applicazione non in termini oggettivi, ma in dipendenza di precisi requisiti soggettivi che devono connotare anche l'attività svolta dal soggetto che prende a noleggio e locazione l'unità da diporto.

In particolare la disciplina di non imponibilità risulta applicabile, relativamente ai canoni pagati per il noleggio e locazione, solo se l'imbarcazione è utilizzata direttamente nell'esercizio di attività commerciali.

Al riguardo si richiama la recente sentenza della Corte di Giustizia della Comunità Europea del 22 dicembre 2010, causa C-116/10 che ha avuto ad oggetto l'articolo 15 della Direttiva 77/388/CEE (c.d. sesta direttiva IVA), ora trasfuso nell'articolo 148 della Direttiva 2006/112/CE, recepito nella normativa interna dall'articolo 8-*bis* del d.P.R. n. 633.

Nella citata sentenza la CGCE ha affermato che, affinché una locazione di navi adibite alla navigazione d'alto mare e al trasporto a pagamento di passeggeri o usate nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca possa essere esentata a titolo dell'art. 15, punto 5, della sesta direttiva, è necessario che il locatario della nave interessata utilizzi la medesima per esercitare un'attività economica.

Secondo la Corte, se una nave viene data in locazione a persone che l'utilizzano esclusivamente a fini di diporto e non a scopo di lucro, al di fuori di qualsiasi attività economica, la prestazione di locazione non soddisfa le condizioni esplicite di esenzione dall'IVA poste dall'art. 15, punto 5, della sesta direttiva. Tale interpretazione è coerente con la *ratio* delle esenzioni previste all'art. 15 della sesta direttiva, che, riferendosi ad operazioni all'esportazione, ad operazioni equiparate e ai trasporti internazionali, è finalizzata ad osservare il principio dell'imposizione dei beni o dei servizi interessati nel luogo di destinazione dei medesimi (v. sentenza 18 ottobre 2007, causa C-97/06, Navicon, Racc. pag. I - 8755, punto 29).

In definitiva, secondo la CGCE l'art. 15, punto 5, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che l'esenzione dall'IVA prevista da tale disposizione non si applica alle prestazioni di servizi consistenti nel mettere una nave a disposizione di persone fisiche a fini di diporto, dietro pagamento di un corrispettivo.

Sulla base dei principi affermati dalla CGCE , i canoni relativi alle prestazioni di noleggio e locazione effettuate nei confronti di soggetti privati, se territorialmente rilevanti, sono soggetti ad imposta, con l'applicazione dell'aliquota ordinaria.

Ad analoga conclusione deve pervenirsi nell'ipotesi in cui vengano rese ad un privato altre prestazioni, anche se definite commerciali ai sensi della legislazione sulla nautica da diporto.

3.3 Prestazioni di noleggio o locazione effettuate nei confronti di soci

D: Si chiede se possa considerarsi commerciale, ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità previsto dall'articolo 8-bis del d.P.R. n. 633, l'attività di noleggio effettuata dalla società proprietaria di unità da diporto adibita ad uso commerciale, nei confronti di propri soci, a canoni non inferiori a quelli di mercato.

R. Le operazioni effettuate da parte di una società di noleggio di imbarcazioni da diporto nei confronti dei soci e/o dei familiari o affini o a soggetti in qualche modo riconducibili al “soggetto imprenditore” pongono rilevanti questioni interpretative in relazione all'applicazione della disciplina IVA, con particolare riferimento al regime di non imponibilità previsto dall'articolo 8 *bis* del d.P.R. n. 633 per le cessioni di imbarcazioni e per le cessioni di beni/prestazioni di servizi relativi al loro utilizzo.

Con specifico riferimento alle unità da diporto si rammenta che, ai sensi dell'art. 4, comma 5, terzo periodo, lett. *a*), del d.P.R. n. 633, non costituisce comunque attività commerciale la gestione 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 del mezzo da diporto ai soci o partecipanti, anche indirettamente, alle suddette condizioni.

In relazione alle operazioni rese dalla società nei confronti di soci o di soggetti riconducibili al soggetto imprenditore, ad un valore non inferiore a quello di mercato, occorre preliminarmente verificare se le stesse possano essere ricondotte nello schema della attività commerciale e non configurino, invece, la destinazione del bene a fini privati. A tal fine è necessario indagare la realtà aziendale attentamente, caso per caso, in particolare quando il destinatario finale effettivo della prestazione non sia un'impresa; ove si riscontri che la forma societaria si riduce di fatto ad uno strumento per acquistare senza IVA beni destinati esclusivamente ad essere messi a disposizione dei soci persone fisiche o dei loro familiari etc., si deve ritenere che non sia configurabile l'esercizio di una attività economica. A tale proposito occorre rilevare che ai sensi dell'articolo 9 della direttiva IVA 112/2006 l'attività economica si caratterizza per essere diretta al conseguimento di introiti con carattere di stabilità e non può pertanto ravvisarsi il carattere commerciale nel caso in cui l'attività sia rivolta esclusivamente a permettere al socio (o a soggetti riconducibili ai soci) l'uso personale di determinati beni anche se a valore di mercato.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, anche se i servizi sono forniti ai soci a fronte di un corrispettivo pari a quello mediamente praticato sul mercato va, in particolare, valutato il ricorso al diritto alla detrazione quando l'IVA detraibile (pagata sull'acquisto dell'imbarcazione) risulti di gran lunga superiore a quella addebitata al socio.

Con specifico riferimento alla questione relativa alla applicabilità del regime di "non imponibilità" - previsto dall'articolo 8-bis per le cessioni di imbarcazioni destinate all'esercizio di attività commerciali ed esteso, ricorrendone i presupposti, alle cessioni di motori e pezzi di ricambio, di beni destinati a dotazione di bordo e al vettovagliamento dell'imbarcazione, nonché ad una serie di prestazioni quali quelle relative alla costruzione, riparazione, manutenzione, modificazione, trasformazione e noleggio delle unità - occorre condurre specifiche riflessioni anche in relazione al caso in cui l'attività commerciale consistente in prestazioni di noleggio e locazione dell'imbarcazione

sia svolta sia nei riguardi dei soci e/o dei familiari e/o affini (o a soggetti in qualche modo riconducibili al “soggetto imprenditore”) - sempreché il corrispettivo richiesto non sia inferiore al valore normale - che di altri soggetti. In tale specifica ipotesi, anche se l’attività è idonea a far acquisire la soggettività passiva d’imposta ai fini IVA, non può ritenersi applicabile tout court il regime di non imponibilità.

Il regime di non imponibilità di cui al richiamato articolo 8-bis, che si sostanzia, per l’acquirente del bene o committente del servizio, in una anticipazione del rimborso dell’eccedenza di IVA detraibile, è, infatti, riservato alle sole attività che abbiano natura sostanzialmente commerciale ed è finalizzato ad agevolare le operazioni tra operatori economici e non anche l’acquisto di beni e servizi utilizzati, seppure in parte, per fini privati.

Per esigenze di semplificazione, si ritiene che nell’ipotesi considerata, in cui l’attività commerciale consistente nel noleggio o locazione di imbarcazioni da diporto sia resa sia nei riguardi dei soci (o di soggetti in qualche modo riconducibili al “soggetto imprenditore”) a canoni di mercato che di altri soggetti, possa essere consentita l’applicazione del regime di non imponibilità solo qualora, risulti verificato, in base a criteri quantitativi, che l’attività è resa prevalentemente nei confronti di soggetti diversi dai soci.

Qualora, viceversa, le prestazioni risultassero prevalentemente rese nei confronti dei soci (o di soggetti a questi collegati) non sarebbe applicabile il regime di non imponibilità di cui all’articolo 8-bis bensì le ordinarie regole di applicazione dell’imposta, secondo le quali l’IVA deve essere assolta al momento dell’acquisto dei beni e dei servizi e detratta nei limiti consentiti dal d.P.R. n. 633 del 1972.

Il riscontro della *prevalenza* dell’attività svolta nei riguardi di terzi si ritiene che possa avvenire sulla base di parametri oggettivi, quali i giorni di utilizzo dell’unità da diporto e l’ammontare dei corrispettivi fatturati.

Il requisito della *prevalenza* dell’attività nei riguardi di terzi può ritenersi sussistente, per il periodo d’imposta in corso, qualora nel biennio precedente la

percentuale delle operazioni rese a terzi rappresenti la maggioranza delle prestazioni effettuate, sulla base di entrambi i seguenti parametri:

- a) ammontare dei corrispettivi derivanti dall'attività svolta nei confronti di terzi;
- b) giorni di utilizzo dell'unità da diporto da parte di soggetti terzi.

Esemplificando:

se i corrispettivi delle operazioni rese a terzi nel biennio precedente risultino superiori rispetto a quelli percepiti per le prestazioni rese ai soci [parametro a)] e i giorni di utilizzo dell'unità, da parte di terzi, nel biennio precedente superino il periodo di utilizzo da parte dei soci [parametro b)], si può ritenere che per l'anno in corso la società di noleggio svolga attività commerciale ai sensi dell'articolo 8-bis del d.P.R. 633.

I criteri indicati devono essere valutati relativamente a ciascuna imbarcazione, non risultando sufficiente il calcolo in riferimento alla totalità delle imbarcazioni complessivamente considerate.

Per le nascenti attività d'impresa, non sussistendo un dato storico, il soggetto d'impresa determinerà in via preventiva e presuntiva, sulla base di proprie valutazioni, il raggiungimento della prevalenza dell'attività nei riguardi di terzi per l'annualità in considerazione.

Ciò avverrà per il biennio di inizio attività, sino alla costruzione di un dato storico.

Qualora dovesse riscontrarsi il mancato soddisfacimento del requisito della prevalenza secondo i criteri "quantitativi" sopra illustrati, potranno comunque essere valutati altri elementi la cui presenza, considerata insieme a tutte le circostanze riscontrate, può far ritenere legittima l'applicazione del regime di non imponibilità. In particolare si potrà verificare se:

- l'unità da diporto sia affidata ad un broker indipendente per il noleggio e/o la locazione nei confronti di soggetti terzi a prezzi di mercato;
- l'attività di noleggio e/o locazione dell'unità da diporto sia pubblicizzata su riviste specializzate (gratuite o a pagamento);

- sia dimostrato l'effettivo svolgimento di attività di negoziazione con soggetti terzi, indipendentemente dall'effettiva stipulazione di contratti (es. dal buon esito delle trattative).

3.4 Forniture di carburante e dotazioni di bordo necessarie sia per il noleggio di unità da diporto che per le attività accessorie

D. *E' possibile, per una società che esercita attività di noleggio e locazione di unità da diporto, richiedere l'applicazione del regime di non imponibilità, ai sensi dell'art. 8-bis, comma primo, lettera d), relativamente agli acquisti di carburante, forniture e dotazioni di bordo, necessari per operazioni che non sono oggetto dei contratti posti in essere, ma sono agli stessi comunque collegati. In particolare si fa riferimento agli spostamenti a vuoto per imbarcare nuovi locatari o noleggiatori, nonché alle prove o dimostrazioni in mare?*

R. Si ritiene che, in relazione agli acquisti di carburante, forniture e dotazioni di bordo collegati agli spostamenti a vuoto per imbarcare nuovi clienti, nonché alle prove o dimostrazioni in mare, in quanto comunque collegati e strumentali rispetto all'attività commerciale esercitata, possa trovare applicazione il regime di non imponibilità di cui all'art. 8-bis, comma primo, lettera d). Tali acquisti si ricollegano, infatti, 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 incontrovertibilità.

3.5 Forniture di carburante nei confronti di società che esercita attività di costruzione e/o riparazione e manutenzione di unità da diporto

D. *E' possibile, per una società che esercita attività di costruzione e/o riparazione e manutenzione di unità da diporto, richiedere l'applicazione del regime di non imponibilità, ai sensi dell'art. 8-bis, comma primo, lettera d),*

relativamente agli acquisti di carburante, forniture e dotazioni di bordo, necessari per operazioni connesse all'attività commerciale esercitata, quali ad esempio gli spostamenti per partecipare a fiere o saloni nautici, le prove o dimostrazioni in mare, gli studi e le ricerche su scafi, eliche o altri componenti dell'imbarcazione?

R. Si ritiene che, in fase di acquisto, la non imponibilità di cui all'art. 8-bis, comma primo, lettera d), competa solo ai soggetti che utilizzano le unità da diporto quali beni strumentali all'esercizio di attività commerciale (per es. il noleggio).

Il beneficio non risulta pertanto 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'attività.

3.6 Prestazioni esercitate mediante navi da diporto non iscritte nel Registro internazionale di cui all'art. 3 della legge n. 172/2003

D. E' applicabile il regime di non imponibilità alle navi da diporto utilizzate per l'esercizio di attività commerciali ma non iscritte nel Registro internazionale di cui all'art. 3 della legge n. 172/2003.

R. L'art. 8-bis, primo comma, lett. e), del d.P.R. n. 633, assimila alle cessioni all'esportazione non imponibili ad IVA, tra le altre, le prestazioni di servizi relative al noleggio delle navi destinate all'esercizio di attività commerciale (...), escluse le unità da diporto di cui alla L. 11 febbraio 1971, n. 50.

Dal dato testuale della norma sopra citata si rilevano delle limitazioni, ai fini del riconoscimento della non imponibilità IVA in disamina, per le unità da diporto di cui alla legge 11 febbraio 1971, n. 50, in considerazione della circostanza che tali imbarcazioni sono utilizzate, in linea di principio, per fini "sportivi o ricreativi" (art. 1, legge n. 50 del 1971).

Come chiarito al punto 2.1, a seguito dell'evoluzione normativa che ha interessato il settore della nautica da diporto, l'Agenzia delle entrate, con risoluzione n. 94 del 2002, ha chiarito che l'esclusione delle unità da diporto dal regime di non imponibilità di cui all'art. 8-bis, comma 1, lettere *a)*, *d)* ed *e)* del d.P.R. n. 633, non riguarda le unità da diporto utilizzate per attività commerciali che si concretizzano nella stipula di contratti di noleggio.

Con la richiamata risoluzione, l'Agenzia delle entrate ha precisato che ai fini della corretta individuazione delle unità da diporto ammesse a fruire del trattamento di non imponibilità, sebbene con riferimento alle operazioni di cui alla lettera *d)* dell'articolo 8-bis del d.P.R. n. 633, occorre far riferimento agli obblighi di registrazione in vigore.

In particolare,

- per le navi e le imbarcazioni da diporto, secondo la distinzione effettuata dall'art. 1, comma 4, della L. n. 50 del 1971, risulta necessaria l'annotazione nei registri di iscrizione e sulla licenza di navigazione dell'utilizzo del bene per finalità di noleggio;

- per quanto riguarda i natanti da diporto (ovvero le unità di lunghezza inferiore), che l'art. 13, comma 2, della legge n. 50 del 1971 non assoggetta all'obbligo di iscrizione nei registri marittimi, gli esercenti attività di noleggio, oltre ad assolvere all'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese, devono comprovare di essere stati autorizzati dalla locale autorità marittima all'impiego dei natanti mediante contratti di noleggio.

Tale posizione è stata successivamente ribadita con le risoluzioni n. 95 del 14 marzo 2008 e n. 79 del 6 marzo 2008, cui si rinvia.

In particolare, i sopra citati documenti di prassi, partendo dal dettato della norma di cui all'art. 3 della legge n. 172 del 2003, che ha previsto la possibilità di iscrivere nel Registro Internazionale di cui all'art. 1 del D.L. n. 457 del 1997 le navi da diporto "con scafo di lunghezza superiore a 24 metri e comunque di stazza lorda non superiore alle 1.000 tonnellate, adibite in navigazione internazionale esclusivamente al noleggio per finalità turistiche", hanno chiarito

che tali unità da diporto possono essere oggetto di attività commerciali previa iscrizione nel Registro Internazionale e, quindi, possono rientrare nell'ambito della previsione di non imponibilità di cui all'articolo 8-bis.

Ciò premesso, considerata l'evoluzione normativa nel settore della nautica da diporto, sempre che vengano preservate le garanzie in ordine all'esercizio di attività commerciale, sottese, in linea di principio, all'iscrizione delle unità da diporto nei vari registri previsti dalla disciplina nazionale, si ritiene che il regime di non imponibilità possa tornare applicabile anche se l'attività commerciale è esercitata a mezzo di imbarcazioni iscritte in un registro diverso dal Registro internazionale di cui all'art. 3 della legge n. 172/2003.

In particolare, ai fini della non imponibilità, risulterà indispensabile che:

- le navi da diporto siano iscritte nei registri tenuti dalle Capitanerie di porto e
- le imbarcazioni da diporto siano iscritte nei registri tenuti dalle Capitanerie di porto, dagli Uffici circondariali marittimi, dagli uffici della motorizzazione civile.

In linea generale i natanti potranno fruire del regime di non imponibilità solo ove siano comunque immatricolati nei registri, alla stregua di imbarcazioni.

Solo l'iscrizione, infatti, autorizza la navigazione oltre 12 miglia e attesta l'utilizzo del natante per finalità commerciali.

Le Direzioni regionali e provinciali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Attilio Befera



Direzione Centrale Normativa

Settore Imposte Indirette

Ufficio Registro e altri tributi indiretti

Roma,

22 DIC. 2011

MINISTERO DELLE
INFRASTRUTTURE E DEI
TRASPORTI
C/O D.G. PER IL TRASPORTO
MARITTIMO E PER VIE
D'ACQUA INTERNE
VIALE DELL'ARTE 16
00144 ROMA (RM)

Prot. n. 954-169467/2011

OGGETTO: *Interpello 954-167/2011-ART.11, legge 27 luglio 2000, n.212.*
MINISTERO DELLE INFRASTRUTTURE E DEI TRASPORTI
Codice Fiscale 97532760580
Istanza presentata il 18/03/2011
Documentazione integrativa presentata il 30/08/2011

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 7 del DPR n. 131 del 1986, è stato esposto il seguente

QUESITO

Il Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti riferisce che un'agenzia di pratiche nautiche, incaricata di svolgere le formalità relative ad una compravendita all'estero di una unità di diporto iscritta nei registri italiani, ha presentato, presso il competente ufficio della Capitaneria di Porto di Genova, l'atto di vendita munito di autentica, corredato di traduzione asseverata, redatto nella forma anglosassone del Bill of sale. La Capitaneria di porto ha rifiutato, tuttavia, di ricevere, in quanto non registrato

presso il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate, l'atto di vendita in questione, la cui presentazione è necessaria al fine di perfezionare, secondo la disciplina del Codice della Navigazione, la formalità di dismissione della Bandiera italiana.

Il diniego troverebbe fondamento nel disposto di cui al comma 2 dell'articolo 65 del DPR 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito TUR), secondo il quale "Gli impiegati dell'Amministrazione statale, degli enti pubblici territoriali e dei rispettivi organi di controllo non possono ricevere in deposito né assumere a base dei loro provvedimenti atti soggetti a registrazione in termine fisso non registrati...".

Alla luce di quanto esposto, il Ministero delle Infrastrutture, interessato dalla competente Capitaneria della problematica delineata, al fine di assicurare il necessario coordinamento nell'azione degli uffici periferici dipendenti, chiede di conoscere se per l'atto di vendita in esame (bill of sale) sia obbligatoria la registrazione con il pagamento della relativa imposta, ai sensi dell'articolo 7 della tariffa allegata al DPR n. 131 del TUR.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante non propone alcuna soluzione interpretativa.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rappresenta che il Bill of sale, secondo la prassi internazionale, è un atto solenne utilizzato per le cessioni delle navi, finalizzato a trasferire il diritto reale in capo all'acquirente.

Tale atto di vendita, debitamente autenticato dal notaio, oltre a menzionare l'avvenuto versamento del prezzo di vendita, produce l'effetto di immettere il compratore nella proprietà e nel possesso esclusivi della nave.

Ai fini del quesito proposto, occorre dunque verificare se l'attestazione di vendita (Bill of sale), prodotta alla Capitaneria di Porto, sia soggetta, secondo la disciplina delineata dal TUR, alla registrazione in termine fisso.

Al riguardo, si rammenta che ai sensi dell'articolo 2 del TUR sono soggetti a registrazione in 'termine fisso':

" a) gli atti indicati nella tariffa, se formati per iscritto nel territorio dello Stato;

(...);

d) "gli atti formati all'estero, compresi quelli dei consoli italiani, che comportano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di altri diritti reali, anche di garanzia, su beni immobili o aziende esistenti nel territorio dello Stato e quelli che hanno per oggetto la locazione o l'affitto di tali beni".

Nel caso in esame, in base alle risultanze della documentazione prodotta dall'istante, deve escludersi che l'atto in commento sia stato formato in Italia, in quanto, sia le sottoscrizioni dei contraenti, rappresentati da società straniere, che la autenticazione del notaio, sono state eseguite all'estero.

Alla luce di quanto sopra delineato, deve ritenersi, pertanto, che il Bill of sale, in quanto concluso all'estero ed avente ad oggetto una imbarcazione immatricolata nei registri britannici, che non possa considerarsi azienda, non è soggetto all'obbligo di registrazione in termine fisso.

Per completezza, si precisa che in relazione a detto atto non risulta, altresì, integrata l'ipotesi di registrazione in caso d'uso prevista dall'articolo 11 della Tariffa, parte seconda, del TUR per *"1. Gli atti formati all'estero diversi da quelli indicati alla lettera d) dell'art. 2 del Testo unico"*.

Ai sensi dell'articolo 6 del predetto Testo unico, infatti, si realizza il 'caso d'uso', ai fini dell'imposta di registro, quando *"...un atto si deposita, per essere acquisito agli atti, presso le cancellerie giudiziarie nell'esplicazione di attività amministrative o presso le amministrazioni dello Stato o degli enti pubblici territoriali e i rispettivi organi di controllo, salvo che il deposito avvenga ai fini dell'adempimento di un'obbligazione*

delle suddette amministrazioni, enti o organi ovvero sia obbligatorio per legge o regolamento".


L'articolo 16 del DM del 29 luglio 2008, n. 146 - Regolamento di attuazione dell'articolo 65 del DLGS 18 luglio 2005, n. 171 (Codice della nautica da diporto) - prevede che, in vista della vendita all'estero della imbarcazione o della nave da diporto, il proprietario richiede, così come per il caso in esame, il preventivo nulla osta alla dismissione della bandiera nazionale. A tale scopo *"L'alienante presenta copia conforme dell'atto di vendita e l'ufficio di iscrizione provvede alla cancellazione dai registri nazionali che decorre dalla data dell'atto medesimo"*.

Essendo tale deposito, dunque, obbligatorio in quanto stabilito da una disposizione di legge o regolamento, non sussiste, nell'ipotesi in commento, neanche la ricorrenza dell'uso dell'atto, così come previsto dal TUR.

Tenuto conto che, in relazione all'atto in commento, non risulta, dunque, realizzato né il presupposto per la registrazione in termine fisso, né per quella in caso d'uso, si ritiene che la Capitaneria di Porto di Genova possa ricevere in deposito l'atto di vendita redatto secondo la forma del Bill of sale.

Ciò in quanto, per la fattispecie esaminata, non trova applicazione la previsione di cui al comma 2 dell'articolo 65 del TUR, secondo cui *"Gli impiegati dell'amministrazione statale, (...) non possono ricevere in deposito né assumere a base dei loro provvedimenti atti soggetti a registrazione in termine fisso non registrati..."*.

IL DIRETTORE CENTRALE AGGIUNTO



Alfonso Dadda



Modalità, termini di versamento e di comunicazione dei dati identificativi delle unità da diporto soggette alla tassa annuale di cui all'articolo 16, commi da 2 a 10 e 15-ter, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e successive modificazioni

**IL DIRETTORE
DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

In base alle attribuzioni conferitegli dalle norme riportate nel seguito del presente provvedimento,

DISPONE

1. Modalità di versamento e di comunicazione dei dati necessari al controllo

1.1 La tassa annuale sulle unità da diporto prevista dall'articolo 16, commi da 2 a 10 e 15ter, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e successive modificazioni, è versata mediante il modello di pagamento *“F24 versamenti con elementi identificativi”*.

1.2 I dati e le informazioni necessarie all'attività di controllo sono contenuti nei modelli di pagamento indicati al punto 1.1. e al punto 1.4 e si riferiscono ai dati identificativi delle unità da diporto e al periodo per il quale il versamento viene effettuato.

1.3 Con separata risoluzione dell'Agenzia delle entrate sono istituiti i codici tributo per il versamento della tassa annuale di cui al punto 1.1 e sono impartite le istruzioni per la compilazione del modello di pagamento.

1.4 I soggetti tenuti al versamento dell'imposta che sono impossibilitati ad eseguire il pagamento con le modalità di cui al precedente punto 1.1 effettuano il versamento

mediante bonifico in “EURO” a favore del Bilancio dello Stato al Capo 8 - Capitolo 1222, indicando:

a) codice BIC : BITAITRRENT;

b) causale del bonifico: generalità del soggetto tenuto al versamento della tassa annuale, identificativo (sigla di iscrizione) dell’unità da diporto, codice tributo e periodo di riferimento (così come indicati nella risoluzione di cui al punto 1.2);

c) IBAN – IT15Y0100003245348008122200, pubblicato sul sito internet della Ragioneria Generale dello Stato - Ministero dell’Economia e delle finanze www.rgs.mef.gov.it.

2. Termini di versamento

2.1 La tassa di cui al punto 1.1 è riferita al periodo 1° maggio - 30 aprile dell’anno successivo.

2.2 Il versamento della tassa è effettuato entro il 31 maggio di ciascun anno.

2.3 Qualora il presupposto per l’applicazione della tassa si verifica successivamente al 1° maggio il versamento è effettuato entro la fine del mese successivo al verificarsi del presupposto stesso.

2.4 Per i contratti di cui al comma 7 dell’articolo 16 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, per i quali la tassa è dovuta per il periodo di durata del contratto, la stessa è determinata rapportando a giorni la misura indicata al comma 2 del citato articolo 16. La tassa è versata entro il giorno antecedente la data di inizio del periodo di durata del contratto ove questo sia di durata inferiore al periodo indicato al punto 2.1.

Motivazioni

L’articolo 16, commi da 2 al 10, e 15ter, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e successive modificazioni, ha istituito una tassa annuale sulle unità da diporto. Il comma 7 del citato articolo 16, prevede che con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle

entrate sono stabilite le modalità e i termini di pagamento della tassa, di comunicazione dei dati identificativi dell'unità da diporto e delle informazioni necessarie all'attività di controllo.

Con il presente provvedimento sono, pertanto, stabilite le modalità e i termini di versamento della tassa annuale, da effettuarsi ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, mediante utilizzo del modello "*F24 versamenti con elementi identificativi*". I soggetti che sono impossibilitati ad utilizzare il modello F24 eseguono il versamento mediante l'effettuazione di un bonifico in "EURO" a favore del bilancio dello Stato italiano.

I dati identificativi dell'unità da diporto e delle informazioni necessarie all'attività di controllo sono indicati in sede di versamento della tassa.

La tassa è versata entro il 31 maggio di ciascun anno, ovvero entro la fine del mese successivo dal verificarsi del presupposto. In applicazione del comma 7 del citato articolo 16 per i contratti per i quali la tassa è dovuta per la durata degli stessi, è previsto che essa è determinata rapportandola a giorni. Ove il contratto sia di durata inferiore al periodo 1° maggio /30 aprile la tassa è versata entro il giorno antecedente la data di inizio del periodo di durata del contratto.

Riferimenti normativi

Attribuzioni del Direttore dell'Agenzia delle entrate

- decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300 (art. 57; art. 62; art. 66; art. 67, comma 1; art. 68, comma 1; art. 71 comma 3 lett. a); art. 73 comma 4);
- decreto del Ministro delle Finanze 28 dicembre 2000, n. 1390, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 9 del 12 gennaio 2001;
- statuto dell'Agenzia delle entrate;
- regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle entrate.

Disciplina normativa di riferimento

- decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 e successive modificazioni: "Norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni", pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 174 del 28 luglio 1997;

- decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 (articolo 16, commi da 2 a 10)
- decreto legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito con modificazioni dalla legge 24 marzo 2012, n. 27 (articolo 60-bis)

La pubblicazione del presente provvedimento sul sito *internet* dell'Agenzia delle entrate tiene luogo della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale ai sensi dell'articolo 1, comma 361, della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

Roma, 24 aprile 2012

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Attilio Befera*

* Firma autografa sostituita a mezzo stampa ai sensi dell'art. 3, comma 2, D.L.gs n. 39/1993

RISOLUZIONE N. 43/E

Roma, 23 aprile 2014

OGGETTO: *Istituzione del codice tributo per il versamento, tramite modello “F24”, dell’imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali, sui proventi derivanti dall’attività di noleggio occasionale di cui all’articolo 49-bis del decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171*

L’articolo 49-bis del decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171, introdotto dall’articolo 59-ter del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, e successivamente modificato dall’articolo 23 del decreto-legge 21 giugno 2013, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 agosto 2013, n. 98, disciplina il noleggio occasionale.

In particolare, il citato articolo 49-bis, al comma 1, prevede che *“Al fine di incentivare la nautica da diporto e il turismo nautico, il titolare persona fisica o società non avente come oggetto sociale il noleggio o la locazione ovvero l’utilizzatore a titolo di locazione finanziaria, di imbarcazioni e navi da diporto, di cui all’articolo 3, comma 1, può effettuare in forma occasionale, attività di noleggio della predetta unità. (...)”*.

Il comma 5 del medesimo articolo 49-bis dispone che *“I proventi derivanti dall’attività di noleggio di cui al comma 1, di durata complessiva non superiore a quarantadue giorni, sono assoggettati, a richiesta del percipiente, a un’imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali, nella misura del 20 per cento, con esclusione della detraibilità o deducibilità dei costi e delle spese sostenute relative all’attività di noleggio.”*

L'imposta sostitutiva e' versata entro il termine stabilito per il versamento a saldo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. (...)".

In attuazione del predetto disposto normativo, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 13 dicembre 2013 sono state stabilite, tra l'altro, le modalità di versamento dell'imposta sostitutiva in parola.

Per consentire il versamento, tramite modello F24, dell'imposta sostitutiva in argomento, si istituisce il seguente codice tributo:

- ***“1847”*** denominato ***“Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali sui proventi derivanti dall’attività di noleggio occasionale - Art. 49-bis del D.Lgs. n. 171/2005”***

In sede di compilazione del modello di versamento F24, il suddetto codice tributo è esposto nella sezione *“Erario”*, in corrispondenza delle somme indicate nella colonna *“importi a debito versati”*, con l'indicazione, nel campo *“anno di riferimento”*, dell'anno d'imposta per cui si effettua il versamento, nel formato *“AAAA”*. Il codice è utilizzabile anche in corrispondenza degli *“importi a credito compensati”*.

IL DIRETTORE CENTRALE

Paolo Savini



Modalità semplificate di documentazione e di dichiarazione dei proventi derivanti da noleggio occasionale di unità da diporto nonché modalità di versamento dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali . Articolo 49-bis del decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171, introdotto dall'articolo 59-ter del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

In base alle attribuzioni conferitegli dalle norme riportate nel seguito del presente provvedimento

Dispone:

1. Ambito soggettivo

1.1. I titolari persone fisiche o società non avente come oggetto sociale il noleggio o la locazione, ovvero gli utilizzatori a titolo di locazione finanziaria, di imbarcazioni e navi da diporto di cui all'articolo 3, comma 1, del decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171, che, previa comunicazione effettuata ai sensi del decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti, di concerto con i Ministri dell'economia e delle finanze e del Ministro del lavoro e delle politiche sociali del 26 febbraio 2013, svolgono in forma occasionale attività di noleggio delle predette unità, adempiono agli obblighi di documentazione e di dichiarazione dei relativi proventi, qualora il noleggio abbia una durata complessiva non superiore ai quarantadue giorni, nonché a quelli di

versamento dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali, secondo le disposizioni del presente provvedimento.

2. Modalità di dichiarazione dei proventi.

2.1 I proventi di cui al punto 1.1 sono dichiarati nel modello di dichiarazione dei redditi approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, secondo le modalità ivi indicate. A tal fine la dichiarazione vale anche come richiesta di applicazione dell'imposta sostitutiva.

3. Modalità di documentazione dei proventi

3.1. Al fine della documentazione dei proventi derivanti da attività di noleggio occasionale di unità da diporto assoggettati all'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali, i soggetti di cui al punto 1 devono conservare, fino al decorso dei termini di decadenza dell'attività di accertamento delle imposte sui redditi e delle relative addizionali:

- l'originale del modello di comunicazione di cui all'art.1 del citato decreto del 26 febbraio 2013, in attesa dell'attivazione della procedura di invio telematico, da utilizzare qualora emergano incongruenze dalle modalità di invio;
- la ricevuta dell'invio del predetto modello, secondo le modalità previste dall'art. 3 del citato decreto 26 febbraio 2013, all'Agenzia delle entrate;
- i documenti comprovanti i pagamenti ricevuti per l'attività di noleggio occasionale effettuata.

4. Modalità di versamento dell'imposta sostitutiva.

4.1 L'imposta sostitutiva di cui al punto 1.1 è versata con le modalità di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, utilizzando il modello di versamento F24. Con successiva risoluzione dell'Agenzia delle Entrate sono istituiti i codici tributo per il versamento dell'imposta sostitutiva e sono impartite le istruzioni per la compilazione del modello di pagamento.

Motivazioni

Il presente provvedimento risponde all'esigenza di dare piena attuazione alla disposizione di cui all'art. 49-bis del decreto legislativo 18 luglio 2005 n. 171, introdotto dall'art. 59-ter decreto legge 24 gennaio 2012 n. 1 modificato dall'art. 23 del decreto legge del 21 giugno 2013 n. 69.

In particolare vengono stabilite le modalità semplificate di documentazione e dichiarazione dei proventi derivanti da attività di noleggio occasionale di unità da diporto che non abbia ecceduto complessivamente quarantadue giorni di noleggio limite oltre il quale l'attività perde la caratteristica dell'occasionalità e dunque dell'assoggettamento ad imposizione sostitutiva nella misura del 20 per cento.

La previsione dell'obbligo di conservare, fino al decorso dei termini di decadenza dell'attività di accertamento delle imposte sui redditi ex art. 43 D.P.R. n.600/73, in attesa dell'attivazione della procedura di invio telematico, l'originale del modello di comunicazione e della ricevuta dell'invio del predetto modello all'Agenzia delle Entrate è posto ai fini dell'eventuale esibizione all'Amministrazione finanziaria in sede di controllo e comunque a tutela del contribuente in modo da dimostrare di avere titolo per la fruizione del regime agevolativo dell'imposta sostitutiva su detti proventi ovvero in caso di eventuali incoerenze nei distinti flussi di comunicazione attivati dal contribuente verso la Capitaneria di porto e l'Agenzia delle entrate.

Riferimenti normativi

Attribuzioni del Direttore dell'Agenzia delle entrate

Decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 30 agosto 1999, n. 203 (art. 57; art. 62; art. 66; art. 67, comma 1; art. 68 comma 1; art. 71, comma 3, lettera a); art. 73, comma 4).

Statuto dell'Agenzia delle entrate, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 20 febbraio 2001, n. 42 (art. 5, comma 1; art. 6, comma 1).

Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle entrate, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 13 febbraio 2001, n. 36 (art. 2, comma 1).

Decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 2000, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 12 febbraio 2001, n. 9.

Disciplina normativa di riferimento

Decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171, “Codice della nautica da diporto ed attuazione della direttiva 2003/44/CE, a norma dell’articolo 6 della legge 8 luglio 2003, n. 172”

Decreto legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito con modificazioni dalla legge 24 marzo 2012, n. 27 (art. 59-ter)

Decreto legge 21 giugno 2013, n. 69, convertito con modificazioni dalla legge 9 agosto 2013, n. 98 (art. 23)

Decreto 26 febbraio 2013 del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, di concerto con il Ministro dell’economia e delle finanze e il Ministro del lavoro e delle politiche sociali.

Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, recante norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell’imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni dei redditi

Roma, 13 dicembre 2013

IL DIRETTORE DELL’AGENZIA

RISOLUZIONE N. 71/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 24 luglio 2014

OGGETTO: *Istanza di interpello (art. 11, legge 27 luglio, n. 212).
Chiarimenti in merito alla prova della fuoriuscita del bene dal
territorio dello Stato nell'ambito delle cessioni intracomunitarie (art.
41 del DL 331 n. 1993)*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 41 del DL n. 331 del 1993, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante, società di leasing, è proprietaria di imbarcazioni da diporto usate, ormeggiate in diversi porti marittimi e laghi e destinate alla vendita a clienti - soggetti passivi d'imposta e privati consumatori - residenti in Italia e all'estero (tanto in Stati Ue quanto in paesi extra Ue).

La società rappresenta di avere intenzione di cedere a titolo oneroso una di tali imbarcazioni da diporto ad un soggetto passivo IVA francese, iscritto al VIES fiscalmente domiciliato in Francia.

A tal riguardo specifica che:

1. la cessione ha tutti i requisiti per essere qualificata "cessione intracomunitaria", ai sensi dell'articolo 41 del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331 (convertito con modificazioni dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427);
2. l'imbarcazione oggetto di vendita è ormeggiata nel porto di ... (SV) ed il trasferimento nel territorio francese avverrà a cura del cessionario "via mare" ed in via del tutto autonoma, trattandosi di mezzo di trasporto;
3. il suddetto trasferimento in Francia, quindi, non sarà attestato da documento di trasporto (quale il CMR).

Al riguardo, la società istante chiede come poter assolvere alla prova dell'avvenuto trasferimento fisico del bene dall'Italia allo Stato francese al fine di poter correttamente porre in essere una cessione intracomunitaria e di superare pertanto un eventuale controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

La società, inoltre, ottemperando alla richiesta di documentazione integrativa, inviata dalla scrivente con nota ... del ..., forniva dei chiarimenti circa la modalità d'immatricolazione delle imbarcazioni nello Stato francese.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante intende porre in essere le procedure sotto elencate al fine di adempiere correttamente agli obblighi IVA, fornendo, nel modo seguente, la prova del trasferimento del bene dal territorio dello Stato alla Francia:

1. la richiesta all'ufficio d'iscrizione italiano dell'imbarcazione del nulla osta per poter iscrivere la medesima nel registro francese;
2. esecuzione dell'atto di trasferimento di proprietà a favore del cliente (cessionario francese) con contemporanea riscossione del corrispettivo pattuito;

3. emissione contestuale di fattura senza IVA (articolo 41 del DL n. 331 del 1993) nei confronti del cessionario, "invitandolo" a trasferire l'imbarcazione in un porto francese nei tempi tecnici strettamente necessari;
4. compilazione e presentazione del modello Intrastat relativo alle cessioni intracomunitarie;
5. successiva richiesta di trascrizione dell'imbarcazione nel registro francese e, di conseguenza, prova della dismissione definitiva della bandiera italiana, con cancellazione dell'imbarcazione dal registro d'iscrizione italiano, ai sensi del citato articolo 16 del Decreto del Ministero delle infrastrutture e dei Trasporti n. 146 del 2008.

In tal modo è avviso della società istante di avere assolto alle prescrizioni in materia di IVA nell'ambito di una operazione che può qualificarsi come cessione intracomunitaria.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si premette che dall'istanza del contribuente si desume che il medesimo intenda cedere un'imbarcazione usata ad un soggetto passivo stabilito in altro Stato membro, senza che a tale operazione venga applicato il regime speciale del margine, di cui al DL del 23 febbraio 1995 n. 41, convertito con legge n. 85 del medesimo anno. Assumendo pertanto, come riferisce l'istante, che la presente operazione si considera come una cessione intracomunitaria di un bene usato, con applicazione del regime previsto dall'art. 41, comma 1, lettera a), del D.L. n. 331 del 1993, (cfr. art. 37, comma 2, del D.L. n. 41 del 1995), si forniscono le seguenti indicazioni.

Ai sensi dell'art. 41, comma 1, lettera a), del D.L. citato, costituiscono operazioni non imponibili le cessioni a titolo oneroso di beni trasportati o spediti nel territorio di un altro Stato membro dal cedente, dall'acquirente o da terzi per loro conto, nei confronti di soggetti passivi d'imposta. Ne consegue che l'effettiva

movimentazione del bene dall'Italia ad un altro Stato membro rappresenta una tra le condizioni necessarie per l'applicazione del regime di non imponibilità di cui al citato articolo 41.

In tema di prova della movimentazione del bene dallo Stato di partenza del bene allo Stato di destino, la Direttiva 2006/112/CE non conferisce alcuna indicazione circa la forma e la tipologia della stessa, lasciando, invece, che siano gli Stati membri a definire ciò, nel momento in cui fissano le condizioni e i requisiti per l'applicazione del regime di non imponibilità (cfr. risoluzione n. 19/E del 2013).

Stante la mancanza nell'ordinamento interno di una norma che stabilisca quali documenti siano idonei a dimostrare l'avvenuto trasferimento del bene dall'Italia ad altro Stato membro, la prassi amministrativa ha fornito alcuni chiarimenti in merito. In primo luogo, l'amministrazione ha stabilito che può costituire prova idonea dell'uscita del bene dal territorio dello Stato "l'esibizione del documento di trasporto da cui si evince l'uscita delle merci dal territorio dello Stato per l'inoltro ad un soggetto passivo d'imposta identificato in altro Paese comunitario".

Accanto al predetto documento, di natura non fiscale, corre l'obbligo per il cedente di conservare gli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie (Intrastat), le fatture, la documentazione bancaria dalla quale risulti traccia delle somme riscosse in relazione alle cessioni intracomunitarie, i contratti attestanti gli impegni intrapresi tra le parti che hanno dato origine alla cessione intracomunitaria (cfr. ris. n. 345/E del 2007).

In secondo luogo, nelle ipotesi in cui il cedente non abbia provveduto direttamente al trasporto e non sia in grado pertanto di reperire il documento relativo (ad esempio in caso di cessioni franco fabbrica), l'amministrazione ha stabilito il principio per cui la prova del trasferimento del bene "può essere fornita con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro" (cfr. ris. n. 477/E del 2008).

Infine, nella risoluzione n. 19/E del 2013 l'amministrazione, ricordando i principi sottolineati nella prassi precedente richiamata, ha evidenziato che il documento di trasporto elettronico è idoneo, al pari di quello cartaceo, a provare l'effettiva uscita del bene dal territorio dello Stato.

Ciò posto, nel caso di specie, l'istante riferisce che l'imbarcazione viene trasportata via mare a cura del cessionario autonomamente e pertanto non sarà possibile l'emissione di un documento di trasporto. Di conseguenza, secondo l'istante, è possibile provare l'avvenuto trasferimento del bene secondo le modalità precedentemente descritte.

La scrivente ritiene che la procedura che il contribuente ha intenzione di porre in essere con i passaggi precedentemente elencati non sia sufficiente a fornire la prova dell'uscita "fisica" dell'imbarcazione dal territorio dello Stato. In particolare, la procedura di dismissione della bandiera italiana con la cancellazione dell'imbarcazione dal registro italiano delle unità da diporto non dimostra che il mezzo abbia lasciato le acque territoriali italiane per dirigersi verso lo Stato membro dell'acquirente.

Pertanto, sotto tale fondamentale profilo la procedura che il contribuente intende attuare è carente.

Con riferimento alla prova della cessione intracomunitaria, dai documenti di prassi sopra richiamati emergono due principi:

- 1) quando non è possibile esibire il documento di trasporto sono ammissibili altri mezzi di prova idonei;
- 2) la prova dell'avvenuto trasferimento del bene in altro Stato membro deriva da un insieme di documenti da cui si ricava, con sufficiente evidenza, che il bene è stato trasferito dallo Stato del cedente a quello dell'acquirente.

In applicazione dei predetti principi, si esprime l'avviso che il contribuente, nel caso di specie, possa fornire la prova in argomento attraverso l'esibizione della seguente documentazione:

- a) fattura di vendita dell'imbarcazione;
- b) documentazione bancaria dalla quale risulti traccia delle somme riscosse in relazione all'operazione effettuata;
- c) contratti attestanti gli impegni intrapresi tra le parti che hanno dato origine alla cessione intracomunitaria;
- d) documentazione commerciale che attesti il passaggio di proprietà tra cedente e cessionario;
- e) documento da cui risulti la cancellazione da parte del cedente della imbarcazione dal registro italiano;
- f) documento da cui risulti la avvenuta iscrizione della imbarcazione nel registro francese;
- g) elenco riepilogativo delle operazioni intracomunitarie (Intrastat).

Inoltre, data la natura del bene (imbarcazione) e la circostanza che lo stesso viene trasportato dal cessionario, in aggiunta alla documentazione sopra elencata e in sostituzione del documento di trasporto, occorre fornire anche una dichiarazione da parte del cessionario - corredata da idonea documentazione -(ad esempio il contratto di ormeggio stipulato con il porto di destinazione), che attesti di avere condotto l'imbarcazione da un porto italiano ad un porto francese.

Infine, la scrivente pone l'attenzione sul fatto che l'applicazione del regime di non imponibilità alla cessione dell'imbarcazione, ai sensi dell'art. 41 del D.L. n. 331 del 1993, comporta l'obbligo per il cedente di osservare un "comportamento diligente" richiesto in relazione alla operazione posta in essere.

Sul punto, infatti, la Corte di giustizia Ue ha stabilito che "l'amministrazione può esigere che il fornitore adotti tutte le misure necessarie per evitare di partecipare ad una frode fiscale (sentenza 27 settembre 2007, C-409/04, punto 65).

La Corte di Cassazione, seguendo tale orientamento, in tema di dovere di diligenza del cedente, ha stabilito che " mentre può certamente escludersi che il cedente sia tenuto a svolgere attività investigative sulla movimentazione subita dai

beni ceduti dopo che gli stessi siano stati consegnati al vettore incaricato dal cessionario - deve invece affermarsi il dovere del cedente di impiegare la normale diligenza richiesta ad un soggetto che pone in essere una transazione commerciale e, quindi, di verificare con la diligenza dell'operatore commerciale professionale le caratteristiche di affidabilità della controparte" (sentenza n. 13457 del 27 luglio 2012).

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti

IL DIRETTORE CENTRALE

Appendice di prassi del Ministero dei Trasporti



Ministero dei Trasporti
*Dipartimento per la Navigazione
e il Trasporto Marittimo e Aereo*
*Direzione generale per la navigazione
e il trasporto marittimo ed interno*
Divisione 3

MINFTRA	
DNAVIG	
Dir. Gen. per la navigazione ed il trasporto marittimo e interno	
REGISTRO UFFICIALE	
Prot. <u>11341</u>	data <u>06/04/04</u> USCITA
Class <u>034.04.10</u>	

A tutte le Capitanerie di Porto
-Loro Sedi-

A tutti gli Uffici Circondariali
Marittimi **-Loro Sedi-**

e, p.c.: Al Comando Generale del Corpo
delle Capitanerie di Porto
Rep. II - Uff. 2° - **- Sede -**

OGGETTO: CABOTAGGIO OFF-SHORE .

Le modifiche apportate all'art. 1, comma 5, della legge 27 febbraio 1998, n. 30, hanno esteso alle navi iscritte nel Registro Internazionale italiano la possibilità di effettuare viaggi di cabotaggio nei limiti di sei viaggi mensili o, in alternativa, viaggi superiori ciascuno alle 100 miglia marine.

Come è noto, l'attività svolta dai mezzi adibiti ai servizi di assistenza alle piattaforme off-shore rientra nella definizione di servizi di cabotaggio, come stabilito dall'art. 2, comma 1, del Regolamento del Parlamento e del Consiglio Europeo n. 3577 del 1992.

Conformemente a quanto previsto dallo stesso Regolamento, l'Italia, al pari di altri Stati comunitari, ha adottato a tutela della propria economia nazionale le regole di Stato ospitante per i traffici continentali al di sotto delle 650 tonnellate e per quelli insulari di qualsiasi tonnellaggio mediante circolare del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti n.1 del 25 novembre 1999. Poiché non previsto dal Regolamento 3577/92, tali regole non si applicano quindi ai servizi offshore qualunque sia il tonnellaggio del naviglio a questi adibito. Ne consegue che, a partire dall'entrata in vigore del Regolamento in parola, il settore offshore, a differenza delle altre due tipologie di cabotaggio, è stato totalmente liberalizzato a livello europeo.

I servizi marittimi in oggetto sono oggi effettuati utilizzando mezzi specializzati nelle svariate attività ausiliari alle piattaforme off-shore quali, a mero titolo esemplificativo, il riposizionamento delle stesse, la movimentazione di tecnici e materiali vari da un giacimento all'altro, il rifornimento, il rimorchio d'altura, l'antincendio, ecc., tutte attività comunque

indispensabili per assicurarne le necessarie operatività ai fini dell'approvvigionamento energetico nazionale.

Prova ne è che gli stessi contratti di noleggio – *rectius* utilizzo – obbligano tali mezzi a restare a disposizione ventiquattrore su ventiquattro per tutte le possibili e diverse esigenze connesse all'attività industriale di estrazione in mare.

Se ne deduce che, pur rientrando nella fattispecie del cabotaggio come sopra richiamato, l'assistenza in mare aperto alle piattaforme off-shore, configurandosi come un insieme di attività eseguite ad esclusivo e continuativo servizio delle stesse, si differenzia dall'attività tipica dei servizi marittimi tradizionali merci e/o passeggeri da porto a porto, poiché non prevede lo svolgimento di singoli ed autonomi trasporti remunerati del tipo "viaggio-trasporto" giuridicamente ed economicamente inteso.

Per tali motivi, l'evidente peculiarità dei servizi in questione ha reso nel tempo difficoltosa la determinazione del numero dei viaggi effettuati e del computo della distanza di volta in volta percorsa, sia perché i viaggi non si svolgono tra due porti, bensì da un porto di partenza ad una o più piattaforme, sia perché, nella grandissima parte dei casi, per la determinazione degli stessi non è possibile fare riferimento alla polizza di carico, in quanto non necessariamente prevista.

Pertanto, al fine di stabilire criteri omogenei ed univoci sul territorio per la corretta applicazione dell'art.1, comma 5, della citata legge 30/98 ai servizi di cabotaggio off-shore, si precisa quanto segue:

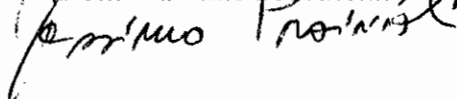
- Per le unità adibite continuativamente ai servizi di assistenza alle piattaforme off-shore, le formalità di ammissione a pratica e di partenza previste dagli articoli 179 e 181 del Codice della Navigazione devono essere effettuate presso l'Autorità marittima del porto base una volta al mese.
- Ai fini del computo del numero di viaggi effettuati dalle predette unità si conteggia il numero di spedizioni rilasciate ai sensi dell'articolo 181 del Codice della Navigazione.

Più in generale, il limite delle 650 tonnellate di cui al sopra richiamato art. 1, comma 5 della Legge 30/98 e successive modificazioni, - previsto dalla norma esclusivamente per le navi da carico, ossia quelle unità adibite al trasporto merci e/o passeggeri che effettuano "viaggi-trasporto" nel senso propriamente inteso - non si applica alle unità in questione adibite in via esclusiva ai servizi di approvvigionamento e/o assistenza alle piattaforme off-shore.

Confidando nella piena collaborazione di codeste Autorità Marittime, si prega di voler informare con la massima capillarità gli Uffici Marittimi dipendenti.

IL DIRETTORE GENERALE

(Dott. Massimo Provinciali)





*Ministero delle Infrastrutture
e dei Trasporti*

Roma, 3 Ottobre 2012

DIPARTIMENTO PER I TRASPORTI, LA NAVIGAZIONE ED I
SISTEMI INFORMATIVI E STATISTICI

Direzione generale per il trasporto marittimo e
per vie d'acqua interne
Divisione 5
REGISTRO UFFICIALE

Prot. n. 16025

USCITA

Alle Capitanerie di Porto
LORO SEDI

Agli Uffici Circondariali marittimi
LORO SEDI

E, p.c. Al Comando Generale del Corpo delle
Capitanerie di Porto
SEDE

Oggetto: Istruzioni operative per la gestione amministrativa delle navi destinate
esclusivamente al noleggio per finalità turistiche di cui all'art. 3 della L.
8.7.2003, n. 172.

Come è noto il D.L. 13.5.2011, n. 70, convertito con modificazioni in Legge n. 106 del
12.7.2011 (c.d. "decreto sviluppo") ha introdotto con l'art. 3 significative modifiche legislative
all'art. 1 del D. Lgs 18.7.2005, n. 171 (codice della nautica da diporto).

In particolare ai fini della semplificazione amministrativa, le modifiche hanno riguardato
la riformulazione dei commi 1 e 2 del succitato art. 1, estendendo, di fatto, l'ambito di
applicazione del Codice della nautica da diporto anche alla navigazione esercitata per scopi
commerciali mediante le unità di cui all'articolo 3 della Legge 172/2003.

Ciò premesso, occorre tuttavia tener conto dei diversi inquadramenti giuridici in cui va
collocata ciascuna delle tipologie di unità da impiegare nel diporto ad uso commerciale: da un
lato le unità iscritte nei registri di cui all'art. 15 del codice della nautica (R.I.D. per le unità fino
a 24 mt. di lunghezza e R.N.D. per le unità di lunghezza superiore), dall'altro quelle che per
espressa previsione normativa (art. 3 della L.172/2003) sono iscritte nel Registro internazionale
di cui all'art. 1 del D.L. 30.12.1997, n. 457, convertito con modificazioni con L. 27.2.1998, n.
30.

Per ciascuno dei due inquadramenti giuridici sono previsti però obblighi ed adempimenti
diversi che, anche sotto il profilo strettamente pratico, non sono assimilabili tra loro, posto che
ognuno dei regimi vincola le relative unità alla propria disciplina peculiare che prevede
documenti e libri di bordo differenti, una specifica regolamentazione in materia di sicurezza

della navigazione, titoli e qualifiche professionali appropriati ecc.. Per questi motivi una trasposizione *sic et simpliciter* della disciplina stabilita per il diporto ad unità iscritte nelle matricole appare una soluzione difficilmente praticabile e poco coerente.

In particolare, per quanto concerne le navi in questione, il novellato articolo 1 del Codice della nautica da diporto fa comunque salve le norme attinenti alla particolare tipologia di nave, mantenendo la finalità di semplificare i relativi adempimenti amministrativi.

Occorre, pertanto, evidenziare che la portata della norma in questione va posta in relazione al solo aspetto di semplificazione amministrativa, in modo da non generare disarmonie o, peggio ancora, snaturare le differenti specifiche fattispecie giuridiche, seppur accomunate dal legislatore nell'articolo 1 del Codice della nautica, ai soli fini della disciplina applicabile.

Per le motivazioni su esposte si rende necessario procedere ad una prima applicazione della norma in esame, dettando indirizzi interpretativi in relazione alle seguenti fattispecie:

A. Documenti di bordo

1. Alle navi destinate esclusivamente al noleggio per finalità turistiche di cui all'articolo 3 della legge 8 luglio 2003, n. 172, permanendo la loro iscrizione nel registro internazionale, in luogo dell'atto di nazionalità verrà rilasciata – a cura dell'ufficio di iscrizione - la licenza di navigazione per le navi da diporto, prevista dall'articolo 23 del codice della nautica. Le navi già munite di atto di nazionalità hanno facoltà di richiederne la sostituzione con la citata licenza;
2. All'atto del rilascio della licenza di navigazione, l'ufficio di iscrizione provvederà all'apposizione, sul frontespizio della stessa, della timbratura bilingue YACHT FOR COMMERCIAL USE, già in uso secondo quanto indicato dalla circolare di questa Direzione generale n° 7776 del 18.05.2010;
3. Alle unità di cui al punto 1 verrà rilasciato, in luogo del ruolo equipaggio di cui all'articolo 169 del Codice della navigazione, il ruolino equipaggio di cui all'articolo 38 del Decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171. Le navi già munite del ruolo equipaggio, alla scadenza dello stesso provvederanno alla sostituzione con il ruolino.

B. Arrivi e partenze

1. Le navi destinate esclusivamente al noleggio per finalità turistiche di cui all'articolo 3 della legge 8 luglio 2003, n. 172,, sono esenti dall'obbligo di presentazione della nota di informazioni all'autorità marittima all'arrivo in porto, e del rilascio delle spedizioni prima della partenza dal porto stesso, fatti salvi gli adempimenti fiscali e doganali e gli altri adempimenti amministrativi previsti dalla vigente normativa;
2. Le unità di cui al punto 1, se rientranti nel campo di applicazione dell'articolo 3 del decreto legislativo 19 agosto 2005, n. 196, devono comunque ottemperare alle disposizioni di cui all'art. 4 del medesimo decreto legislativo.

C. Durata dei procedimenti

I procedimenti amministrativi relativi alle navi destinate esclusivamente al noleggio per finalità turistiche di cui all'articolo 3 della legge 8 luglio 2003, n. 172, sono portati a termine entro venti giorni dalla data di presentazione della prescritta documentazione, purché completa.

I Comandi in indirizzo sono pregati di dare massima diffusione alle presenti disposizioni anche presso gli Uffici minori dipendenti.

IL DIRETTORE GENERALE
Dott. Enrico Maria Pujia

~~Il Dott. Enrico Maria Pujia~~



Il Ministro delle Infrastrutture e dei Trasporti

DI CONCERTO CON

Il Ministro dell'Economia e delle Finanze

E CON

Il Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali

VISTO il decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171, recante “codice della nautica da diporto ed attuazione della direttiva 2003/44/CE, a norma dell’art. 6 della legge 8 luglio 2003, n. 172”;

VISTO il decreto legge 24 gennaio 2012, n. 1, recante: “Disposizioni urgenti per la concorrenza, lo sviluppo delle infrastrutture e la competitività”, convertito con modificazione dalla legge di conversione 24 marzo 2012, n. 27 ed in particolare l’art. 59-ter che ha modificato il testo del decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171, introducendo l’art. 49-bis rubricato “noleggio occasionale”;

VISTO altresì il comma 3, del predetto 49-bis del decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171, che subordina l’effettuazione del noleggio occasionale ad una comunicazione, da eseguire mediante modalità telematiche, all’Agenzia delle entrate e alla Capitaneria di porto territorialmente competente, nonché all’Inps e all’Inail nel caso di impiego di personale;

VISTO il comma 4 dell’art. 49-bis del decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171, che demanda la definizione delle modalità di attuazione delle disposizioni di cui al summenzionato comma 3 ad un decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti, di concerto con il Ministro dell’economia e delle finanze ed il Ministro del lavoro e delle politiche sociali;

RITENUTO opportuno adottare un modello unico della predetta comunicazione da presentarsi agli uffici competenti delle amministrazioni indicate dal comma 3 dell’articolo 49-bis del decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171, secondo le modalità prescritte da ciascuno degli stessi:

DECRETA

Art. 1

*Modello di comunicazione ai fini del noleggio occasionale
di imbarcazioni e navi da diporto alla Agenzia delle Entrate ed alle Capitanerie di porto*

1. La comunicazione di noleggio occasionale di imbarcazioni e navi da diporto, come disciplinato dall'articolo 49-bis del decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171, è resa in conformità al modello di cui all'allegato I del presente decreto, che ne costituisce parte integrante.
2. La comunicazione di cui al comma 1 è compilata, sottoscritta e trasmessa, prima dell'inizio di ciascuna attività di noleggio occasionale, ai competenti uffici delle amministrazioni indicate al comma 3 dell'articolo 49-bis del decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171.

Art. 2

Modalità di comunicazione alla Capitaneria di Porto

- 1 I soggetti, così come individuati dall'articolo 49-bis, comma 1, del decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171, compilano e sottoscrivono il modello in formato “.pdf” contenuto nel sito istituzionale delle Capitanerie di porto – Guardia costiera, inviandolo a mezzo posta elettronica alla Capitaneria di porto territorialmente competente.

Art. 3

Modalità di comunicazione all'Agenzia delle Entrate

1. Contestualmente alla comunicazione di cui al precedente art. 2, comma 1, i soggetti ivi indicati trasmettono all' Agenzia delle Entrate il modello di cui all'allegato I, compilato e sottoscritto con firma leggibile, in formato “.pdf”, o “.gif” o “.tiff” o “.jpg”, in allegato a messaggio di posta elettronica indirizzato alla casella dc.acc.noleggio@agenziaentrate.it .

Art. 4

Modalità di comunicazione all'Inps e all'Inail

1. I soggetti di cui all'articolo 49-bis, comma 1, del decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171, nel caso di attività di noleggio di imbarcazioni e navi da diporto che diano luogo a prestazioni di lavoro occasionale di tipo accessorio, effettuano la comunicazione di cui al comma 3 del medesimo articolo attraverso le modalità operative già previste dall'Inps e dall'Inail in materia di comunicazione preventiva per l'inizio di attività di lavoro occasionale accessorio.
2. La comunicazione di cui al comma 1 riporta l'indicazione:
 - a) dei dati anagrafici e del codice fiscale del titolare persona fisica ovvero dell'utilizzatore a titolo di locazione finanziaria dell'imbarcazione o nave da diporto adibita al noleggio;
 - b) degli estremi identificativi dell'imbarcazione o nave da diporto adibita al noleggio;

c) dei dati anagrafici e del codice fiscale del soggetto prestatore di lavoro occasionale;

d) del tipo di attività prestata in forma occasionale nonché della data di inizio e fine della prestazione.

Art. 5

Effettuazione e tenuta delle comunicazioni

1. Copia delle comunicazioni e del contratto di noleggio, nonché le ricevute delle avvenute trasmissioni agli uffici delle amministrazioni indicate al comma 3 dell'articolo 49-bis del decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171, devono essere tenute a bordo dell'imbarcazione o nave da diporto a disposizione delle autorità di controllo.

Roma, 26 febbraio 2013

IL MINISTRO DELLE INFRASTRUTTURE
E DEI TRASPORTI
Passera

IL MINISTRO DELL'ECONOMIA
E DELLE FINANZE
Grilli

IL MINISTRO DEL LAVORO E DELLE
POLITICHE SOCIALI
Fornero

COMUNICAZIONE DI EFFETTUAZIONE DEL NOLEGGIO IN FORMA OCCASIONALE

(ai sensi dell'articolo 49-bis, comma 3, d.lgs. 171/2005)

Alla

(Capitaneria di Porto) (1)

Alla AGENZIA DELLE ENTRATE

Il/la sottoscritto/a

nato/a il a

provincia di residente in

provincia via/piazza n

codice fiscale nella qualità di proprietario/utilizzatore a

titolo di locazione finanziaria (2) dell'unità da diporto

comunica

l'effettuazione del noleggio occasionale nel periodo dal..... aldella
sottoindicata imbarcazione/nave da diporto:

- Sigla di individuazione.....
- Ufficio d'iscrizione.....

Il contratto di noleggio occasionale è stipulato in data

con il sig./ la sig.ra

nato/a il a

provincia di residente in

provincia via/piazza n

codice fiscale per il corrispettivo di euro.....

Il comando e la condotta dell'unità da adibire al noleggio occasionale sono assunti dal sottoscritto,
ovvero dal/dalla sig./sig.ra, in possesso della
patente nautica/titolo professionale del diporto (3).....

.....

In caso di utilizzo di personale, ai sensi dell'art. 49-bis, comma 2, del decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171, compilare il riquadro sottostante con i dati dei soggetti che svolgono le prestazioni di lavoro occasionale:

sig./sig.ra
nato/a il a
provincia di residente in
provincia via/piazza n
codice fiscale
tipo di attività prestata (4).....
data inizio della prestazione.....
data fine della prestazione.....

* * *

sig./sig.ra
nato/a il a
provincia di residente in
provincia via/piazza n
codice fiscale
tipo di attività prestata (4).....
data inizio della prestazione.....
data fine della prestazione.....

_____ li _____

FIRMA

NOTE

- (1) Indicare la Capitaneria di Porto competente del luogo dove l'unità da diporto opera o staziona.*
- (2) Barrare l'opzione da scartare.*
- (3) Specificare in caso di possesso di patente nautica la categoria e il tipo di abilitazione, l'Autorità che ha provveduto al rilascio e la data di rilascio. In caso di possesso di titolo professionale del diporto specificare la qualifica, l'Autorità che ha provveduto al rilascio dell'abilitazione e la data di rilascio.*
- (4) Indicare il tipo di mansione svolta a bordo dell'unità da diporto.*



*Ministero delle Infrastrutture
e dei Trasporti*

DIPARTIMENTO PER I TRASPORTI, LA NAVIGAZIONE ED I
SISTEMI INFORMATIVI E STATISTICI

Direzione generale per il trasporto marittimo e
per vie d'acqua interne
Divisione 5
REGISTRO UFFICIALE

Prot. n. 7869 USCITA 24 APR 2013

Roma, 24 APR 2013

Alle Capitanerie di Porto

Agli Uffici Circondariali Marittimi

Agli Uffici Provinciali MTCT
LORO SEDI

Al Comando Generale del Corpo
delle Capitanerie di Porto
SEDE

All' Agenzia delle Entrate
Direzione Centrale Accertamento
Via C.Colombo, n 426 c/d
00145 – Roma

E p.c. Ufficio di Gabinetto
Piazzale di Porta Pia 1
00161 ROMA

All' Ufficio Legislativo
Piazza della Croce Rossa, 1
00161 - ROMA

Oggetto: Circolare sulle procedure di dismissione di bandiera del naviglio
da diporto – Decreto legge 25 marzo 2010, n.40

Il comma 5, dell'art.1, del D.L. 19 marzo 2010, n. 40, convertito con modificazioni dalla Legge 22 maggio 2010 n. 73, ha esteso all'INAIL/IPSEMA e all'Agenzia delle Entrate le disposizioni - di cui agli artt. 15 e 17 della legge 26 luglio 1984, n. 413 e all' art. 156, comma 9, del Codice della Navigazione - attualmente riferibili solo all'INPS.

Le previsioni del citato D.L. 40/2010 ai fini del contrasto alle frodi fiscali e del potenziamento e razionalizzazione della riscossione tributaria, hanno inteso estendere a favore dell'Agenzia delle Entrate le procedure previste dalla legge

413/84 e dal Codice della Navigazione ed in particolare dall'art.156 in materia di dismissione di bandiera e di cancellazione dai Registri.

Nella applicazione della citata norma occorre tenere presente dell'evoluzione del quadro normativo che si è recentemente sviluppato in materia di nautica da diporto che con appositi provvedimenti normativi e segnatamente il D.Lgs. 171/05 (Codice della Nautica) e il relativo Regolamento di attuazione D.M. 146/08, per espressa volontà del legislatore, ha inteso portare a termine un iter normativo che mettesse in risalto la specialità della materia, tant'è che il Codice della Nautica (v.d. art 66 comma 1) opera una prima abrogazione esplicita delle norme destinate alla navigazione da diporto contenute nel Cod. Nav. mantenendo nell'art. 1 un applicazione solo residuale del Cod. Nav. stesso.

Per lo stesso motivo nell'art.15, ultimo comma, del codice della nautica, e pur anche nell'art.6 del regolamento di attuazione, viene addirittura contemplata una nuova fattispecie, *la perdita di possesso*, innovativa rispetto al Cod. Nav. e per la quale viene prevista una apposita procedura per altro snellita e semplificata nella sua esecuzione (presentazione della semplice denuncia di furto e relativa annotazione sul Registro di Iscrizione), coerentemente con i principi perseguiti dal legislatore.

Con riguardo alla fattispecie in esame va quindi rilevato che il citato D.M. 146/08 all'art.16 ha compiutamente disciplinato le procedure di cancellazione dai registri individuando e dettagliando i singoli procedimenti a seconda della motivazione della cancellazione.

Peraltro il legislatore nell'intento di garantire in ogni caso i diritti dei lavoratori marittimi, ha confermato le previsioni contenute nella L. 413/84, imponendo a tal fine la presentazione di un nulla osta dell'ente previdenziale ovvero di una dichiarazione sostitutiva – ma solo per la vendita o trasferimento in ambito comunitario – di atto notorio attestante l'avvenuto pagamento degli eventuali crediti contributivi.

Come si vede il legislatore in ossequio ai principi di snellimento e di semplificazione amministrativa, cui si ispira attualmente l'intera azione amministrativa, ha previsto un sistema giuridico ove le procedure di dismissione di natura codicistica vengono superate e sostituite con le nuove disposizioni contenute nel Codice della Nautica.

Sull'intera materia si è sviluppato il necessario confronto tra le varie componenti dell'Amministrazione interessate con particolare riferimento all'Agenzia delle Entrate per gli aspetti di natura fiscale tributaria e al Comando Generale delle Capitanerie di porto per l'aspetto legato alla gestione amministrativa del conservatore dei registri di iscrizione.

E' stata quindi da ultimo prodotta dall'Agenzia delle Entrate la nota n.11953 del 30.01.2013 nella quale per la fattispecie di naviglio in esame viene indicato che "omissis.....l'individuazione delle imbarcazioni assoggettate alla procedura di dismissione di bandiera come sopra descritta non può che ricondursi alla normativa in materia marittima e, quindi, a competenze interpretative diverse da quelle della scrivente Agenzia."

Per quanto sopra, condividendo con l'Agenzia delle Entrate che le fattispecie relative alla cancellazione dai registri del naviglio da diporto non possono che ricondursi

alla normativa in materia marittima le cui competenze sono esclusivamente di questo Dicastero, si ritiene che tali procedure possano avvenire, acquisito tra l'altro l'orientamento favorevole del Comando Generale delle Capitanerie di porto, secondo le seguenti modalità:

- 1) per tutte le tipologie di unità iscritte, l'ufficio di iscrizione accerta l'inesistenza o l'estinzione di eventuali diritti reali di garanzia, secondo le risultanze dei registri e provvede ad acquisire il nullaosta di cui all'art.15 della L 413/84 quali operazioni propedeutiche alla cancellazione ed al conseguente ritiro dei documenti di bordo.
- 2) Nel caso in cui l'unità da diporto sia destinata, per vendita o per semplice trasferimento, all'iscrizione in un **registro comunitario** si evidenzia che il nullaosta di cui al punto 1 può essere sostituito da una dichiarazione di atto notorio rilasciata esclusivamente dal proprietario dell'unità con esclusione quindi delle figure dell'utilizzatore e dell'armatore che, come noto, detengono il solo godimento dell'unità.
- 3) Per le unità vendute all'estero, con destinazione in un paese **extra-comunitario**, fermo restando che vanno espletate le procedure descritte al punto 1, non può esser presentata in alternativa al nulla-osta dell' Ente previdenziale la dichiarazione sostitutiva di atto notorio. Si ricorda inoltre quale ulteriore adempimento a carico dell'alienante la presentazione della copia conforme dell'atto di vendita.
- 4) Nel caso invece di semplice trasferimento all'estero dell'unità, l'ufficio di iscrizione attua le procedure previste al punto 1) e provvede altresì ad acquisire dal proprietario i documenti comprovanti l'avvenuta iscrizione nel registro straniero ovvero apposita dichiarazione in caso di inesistenza di registri di iscrizione del Paese di destinazione dell'unità.
- 5) Da ultimo si evidenzia che il Codice della Nautica all'art.21 prevede tra le motivazioni di cancellazione anche quella per perdita o demolizione, nei cui casi è necessario corredare l'istanza di cancellazione con processo verbale attestante l'evento.

Si precisa inoltre, che al fine di tutelare le esigenze di carattere puramente tributario contenute nel Decreto Legge 25 marzo 2010, n.40, del contrasto alle frodi fiscali e all'evasione fiscale, sarà onere del conservatore concludere la procedura di cancellazione dai registri del naviglio da diporto con la comunicazione all'Agenzia delle Entrate dell'avvenuta cancellazione.

IL DIRETTORE GENERALE
Dott. Enrico Maria Pujia



Appendice di prassi ministeriale
in materia di dogane

Circolare del 25/01/1994 n. 15 - Min. Finanze - Dip. Dogane Imposizione Indiretta Ispet. II

Decreto 31-12-93. Modalita' per la concessione dei carburanti agevolati consumati dalle autoambulanze di pertinenza degli enti di assistenza e di pronto soccorso.

Sintesi:

Sintesi: Si impartiscono istruzioni sul D.M. 31-12-93 relativo alle modalita' di concessione delle agevolazioni sui carburanti consumati dalle autoambulanze di pertinenza degli enti di assistenza e pronto soccorso. In particolare, si indicano le disposizioni del suddetto decreto relativamente all'identificazione degli enti aventi diritto al beneficio, agli adempimenti da svolgere per essere ammessi al beneficio, alla presentazione dell'istanza per ottenere il rimborso, alla documentazione comprovante l'acquisto dei prodotti, alle sanzioni, alle norme di carattere transitorio.

Testo:

E' stato pubblicato della Gazzetta ufficiale n. 10 del 14 gennaio 1994 il decreto 31 dicembre 1993 che sostituisce la precedente normativa stabilita con il D.M. 24 settembre 1964, e successive modifiche, la quale, come noto, prevedeva la possibilita', per gli enti di assistenza e di pronto soccorso, di usufruire dell'aliquota ridotta I.F. sui carburanti consumati dalle autoambulanze, destinate al trasporto degli ammalati e dei feriti, di pertinenza degli enti stessi, mediante speciali buoni rilasciati dagli UTF che consentivano l'acquisto dei prodotti presso i distributori stradali al prezzo di mercato depurato dell'imposta non dovuta e dell'IVA ad essa afferente.

Con il cennato decreto 31 dicembre 1993, in attuazione di quanto disposto al punto 14 della tabella A allegata al D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, e' stata introdotta, a decorrere dal 1 gennaio 1994, una nuova disciplina del cennato beneficio fiscale che consente ai predetti enti di ottenere, mediante buoni d'imposta, il rimborso dell'accisa pagata in piu' (pari alla differenza tra l'accisa ad aliquota intera e quella ad aliquota ridotta) per l'acquisto, a prezzo intero, della benzina e dei G.P.L. consumati dalle predette autoambulanze.

In particolare, il decreto 31 dicembre 1993 identifica, all'art. 1, gli enti aventi titolo per usufruire del beneficio fiscale in questione e che sono quelli, non aventi finalita' di lucro, istituiti per l'attivita' di assistenza e di pronto soccorso degli ammalati e dei feriti che abbiano ottenuto il riconoscimento della personalita' giuridica, ai sensi dell'art. 12 del codice civile o delle disposizioni regionali in materia, ovvero che, in assenza di detto riconoscimento, abbiano conseguito l'iscrizione nei registri istituiti, dalle regioni o dalle province autonome, ai sensi del comma 1 dell'art. 6 della legge 11 agosto 1991, n. 266. Nel caso di mancata istituzione di detti registri e' consentito, ai fini dell'ammissibilita' al beneficio di cui trattasi, di dimostrare la qualita' di ente di assistenza e di pronto soccorso sulla base degli elementi desunti dall'atto costitutivo e dallo statuto, normalmente redatti in forma pubblica (atto notarile), ai sensi delle disposizioni del codice civile, fermo restando l'obbligo da parte dell'ente di conseguire detta iscrizione, da comunicare subito all'Amministrazione finanziaria mediante apposita certificazione, non appena i cennati registri siano stati istituiti.

L'art. 2 del decreto disciplina gli adempimenti che devono essere svolti per l'ammissione, con decreto ministeriale, dell'ente al beneficio fiscale di cui all'art. 1.

L'Ufficio tecnico di finanza, ricevuta l'istanza e controllatane la regolarita', la trasmette a questa Direzione Centrale - Divisione III, manifestando al riguardo il proprio parere, dopo avere svolto gli opportuni accertamenti, qualora ritenuti necessari. Analogamente saranno inviate alla scrivente, con la massima tempestivita', per i provvedimenti di competenza, le comunicazioni fatte dall'ente per eventuali variazioni della propria denominazione sociale ovvero per variazioni sostanziali dell'atto costitutivo e dello statuto.

L'art. 3 del decreto prevede che l'ente beneficiario, per ottenere il rimborso, mediante buoni d'imposta, dell'accisa pagata in piu' sui carburanti consumati dalle proprie autoambulanze utilizzate per il trasporto degli ammalati e dei feriti, deve presentare, entro il mese successivo alla scadenza di ciascun trimestre, apposita istanza contenente i dati e i documenti prescritti.

Dall'istanza deve risultare l'indicazione del deposito fiscale presso il quale devono essere utilizzati i buoni d'imposta emessi dal competente UTF, ai sensi del successivo art. 4, nonche' l'atto di assenso della societa' petrolifera, indicata dall'ente nell'istanza, all'estrazione di prodotti petroliferi con un carico d'imposta pari a quello dell'accisa da rimborsare. Il citato atto di assenso, nel caso in cui venga rilasciato con validita' a

tempo indeterminato, puo' non essere allegato alle istanze successive alla prima, essendo sufficiente farne cenno nelle istanze medesime. Per quanto riguarda la documentazione comprovante l'acquisto dei prodotti nel trimestre di riferimento, essa puo' essere costituita dalla copia delle relative fatture ovvero delle schede mensili (carta carburanti) di cui al D.M. 7 giugno 1977, nei casi in cui queste ultime sono previste ai fini dell'IVA. L'art. 4 del decreto concerne le disposizioni per l'emissione del buono d'imposta, mediante il quale si consente all'ente interessato di recuperare, sui quantitativi di carburanti consumati trimestralmente dalle autoambulanze in esercizio, la differenza tra l'accisa ad aliquota intera pagata all'atto dell'acquisto dei carburanti stessi e l'accisa ad aliquota ridotta prevista al punto 14 della tabella A allegata al citato D.L. n. 331. Al riguardo, premesso che il rifornimento di benzina e di G.P.L. viene effettuato, a prezzo pieno, presso i normali punti vendita, a prescindere dalla societa' petrolifera di appartenenza, occorre precisare che il buono d'imposta deve essere utilizzato solo dalla societa' petrolifera prescelta, alla quale detto buono e' stato ceduto, ed esclusivamente presso il deposito fiscale indicato dall'ente nell'istanza. In concreto, tale cessione comporta, da un lato, la possibilita' per la societa' designata di estrarre da detto deposito prodotti petroliferi, anche diversi dalla benzina e dai GPL, con un carico d'accisa d'importo pari a quello del rimborso spettante all'ente interessato e che risulta dal buono rilasciato dall'UTF e, dall'altro, la possibilita', per l'ente, di recupero il predetto importo attraverso accordi di natura commerciale con la societa' medesima.

L'art. 5 riguarda l'applicazione delle sanzioni a carico di chi, in conseguenza di dichiarazioni infedeli e di violazioni degli obblighi imposti dal comma 5 dell'art. 2 del decreto ministeriale, abbia illegittimamente usufruito dell'agevolazione fiscale. Dette sanzioni, salvo il diritto per l'Amministrazione finanziaria di recuperare l'imposta, nonche' l'indennita' e gli interessi di legge relativi, sono quelle richiamate dall'art. 14 del decreto-legge n. 331/93 per il caso di sottrazione dei prodotti al pagamento dell'imposta (art. 23 del R.D.L. 28 febbraio 1939, n. 334, convertito dalla legge 2 giugno 1939, e successive modificazioni).

Infine, l'art. 6 contiene una norma di carattere transitorio che fa salve le ammissioni al beneficio degli enti di assistenza e di pronto soccorso disposte con i decreti ministeriali (D.M. 24 settembre 1964 e successivi) emanati fino alla data di entrata in vigore del decreto in esame. Detti enti, pertanto, possono gia' usufruire dell'agevolazione in questione effettuando gli adempimenti previsti dall'art. 3.

Si trasmette copia del decreto ministeriale in argomento e se ne raccomanda la scrupolosa osservanza.

Circolare del 29/03/1994 n. 15 - Min. Finanze - Dip. Dogane Imposizione Indiretta Ispet. I

Impiego di carburante per la navigazione nelle acque marine comunitarie in esenzione di accisa.

Sintesi:

Sintesi: Le imbarcazioni private da diporto non possono ottenere l'esenzione dal pagamento dell'accisa gravante sul carburante utilizzato. Per poter essere considerata "imbarcazione privata da diporto" l'imbarcazione non deve essere adibita ad operazioni commerciali di trasporto merci e passeggeri o a prestazioni di servizi a titolo oneroso o per conto di autorità pubbliche. E' determinante, quindi, il tipo di attività che esercita il soggetto abilitato all'uso dell'imbarcazione.

Testo:

Con la nota che si riscontra codesta Direzione compartimentale ha formulato un quesito in ordine alla esatta portata dell'espressione "imbarcazioni private da diporto" figurante al punto 3 della Tabella "A" allegata al D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, in legge 29 ottobre 1993, n. 427.

In particolare, difficoltà di interpretazione sarebbero sorte a seguito di alcune istanze, volte ad ottenere l'esenzione dal pagamento dell'accisa gravante sul carburante utilizzato, presentate da parte di ditte commerciali che effettuano il noleggio, con conduttore, di imbarcazioni da diporto.

Al riguardo, si fa presente che la definizione contenuta nella nota (1) al punto 3 della citata Tabella A chiarisce che occorre fare riferimento non già al titolo in forza del quale si utilizza una imbarcazione (cioè: proprietà, locazione o noleggio, con conducente o meno) ma all'uso che in concreto viene fatto dell'imbarcazione.

Per poter essere considerata "imbarcazione privata da diporto" l'imbarcazione non deve essere adibita ad operazioni commerciali di trasporto di merci e passeggeri o a prestazioni di servizi a titolo oneroso o per conto di autorità pubbliche.

Ne consegue che se l'imbarcazione viene adibita dal proprietario al trasporto di passeggeri si verifica un'operazione commerciale che dà titolo all'esenzione, mentre se uno o più privati noleggiano una imbarcazione con conducente o meno, per scopi turistici, si verifica l'ipotesi dell'imbarcazione privata da diporto. Se invece il privato noleggia l'imbarcazione e la utilizza per effettuare trasporti o altri servizi a pagamento, compete l'esenzione perché siamo nella ipotesi dell'uso a scopo commerciale.

E' determinante, quindi, il tipo di attività che esercita il soggetto abilitato all'uso dell'imbarcazione.

Circolare del 19/01/1996 n. 11 - Min. Finanze - Dip. Dogane Imposizione Indiretta Uff. del Dir. Centrale/C.M.

DM 16 novembre 1995, n. 577. Regolamento per disciplinare l'impiego dei prodotti petroliferi destinati a provvista di bordo nelle imbarcazioni in navigazione nelle acque comunitarie.

Sintesi:

Sintesi: La circolare illustra le disposizioni del DM in oggetto, pubblicato nella G.U. n.10 del 13.1.96, che disciplina l'impiego di carburanti e lubrificanti, in esenzione d'accisa, da parte delle imbarcazioni, diverse da quelle private da diporto, in navigazione nelle acque comunitarie. La nuova normativa sostituisce, operandone nel contempo uno snellimento, quella preesistente, che equiparava tale impiego all'esportazione, mentre rientra, ora, fra gli usi agevolati previsti dalla fiscalità interna.

Testo:

E' stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 10 del 13/1/96 il decreto ministeriale 16 novembre 1995, n. 577, che regola l'impiego dei prodotti petroliferi destinati a provvista di bordo nelle imbarcazioni in navigazione nelle acque comunitarie.

Si forniscono, pertanto, le necessarie delucidazioni ed istruzioni per l'applicazione del predetto regolamento, che entra in vigore il 28 gennaio p.v., tenendo anche presente che, successivamente all'elaborazione del testo del decreto, al suo esame da parte del Consiglio di Stato ed alla trasmissione alla Presidenza del Consiglio, e' stato approvato, con decreto legislativo 26 ottobre 1995, pubblicato il 29/11/95, il testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative, in vigore dal 14 dicembre u.s.. Pertanto i riferimenti alla preesistente normativa, riportati nel decreto, sono da intendersi sostituiti con quelli relativi al testo unico, indicati nella presente circolare.

Si premette che l'agevolazione si applica, in pratica, ai sensi del punto 3 della tabella A allegata al DL 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, (ora sostituito dal punto 3 della tabella A allegata al testo unico) al gasolio ed agli oli combustibili e, a norma dell'ultimo periodo del comma 4 dell'art. 30 del suddetto DL, (ora comma 3 dell'art. 62 del testo unico) agli oli lubrificanti.

L'agevolazione riguarda i consumi di tutti i natanti (compresi i motopescherecci ma esclusi quelli privati da diporto) che navighino nelle acque marine comunitarie (definite come l'insieme delle acque territoriali e delle acque marittime interne dei singoli Stati membri, escluse quelle appartenenti a territori che non sono parte del territorio doganale della Comunità), nonché delle imbarcazioni adibite al trasporto merci nelle acque interne o al dragaggio di vie navigabili e porti.

Per i prodotti petroliferi impiegati dai natanti (esclusi quelli privati da diporto) in navigazione fra porti nazionali o comunitari con tragitti includenti acque non comunitarie, ovvero da tutte le imbarcazioni in navigazione fra i porti nazionali o comunitari e quelli di Paesi terzi, nonché per quelli impiegati dai pescherecci che fanno scalo in porti di Paesi terzi si applica, invece, il trattamento fiscale previsto dalle vigenti disposizioni doganali per le provviste di bordo (vedasi art. 254 del T.U.L.D., approvato con DPR 23 gennaio 1973, n. 43).

L'art. 1 del regolamento subordina l'impiego dei gasolio e degli oli combustibili negli usi agevolati di che trattasi alla preventiva denaturazione con le sostanze indicate al comma 1 dell'articolo medesimo.

E', tuttavia, ammessa, dal comma 2, la denaturazione con altre sostanze aventi diversa denominazione commerciale ma identiche caratteristiche chimico-fisiche; a tal fine le ditte interessate dovranno farne motivata richiesta alla Direzione Centrale per l'Analisi merceologica e il Laboratorio chimico, cui dovranno essere trasmessi i campioni delle sostanze proposte.

Le istanze relative alla predetta autorizzazione devono essere presentate all'UTF competente per territorio ed inviate alla suddetta Direzione Centrale tramite la Direzione Compartimentale.

Il comma 3 stabilisce che le operazioni di denaturazione devono essere eseguite nei depositi fiscali con l'osservanza delle modalità stabilite dall'Amministrazione finanziaria; al riguardo si precisa che, al momento, ad eccezione degli impianti dove e' in atto la sperimentazione del progetto INFOIL, le denaturazioni continueranno a svolgersi con le modalità in atto. Il comma 4 definisce il campo d'applicazione dell'agevolazione mentre il comma 5 ribadisce l'esclusione dalla medesima dei prodotti destinati a provvista di bordo delle imbarcazioni private da diporto, fermo

restando il trattamento fiscale previsto per tali tipi d'imbarcazione quando abbiano diretta destinazione ad un porto posto fuori dal territorio doganale della Comunita'.

Viene, poi, data la definizione di "imbarcazione privata da diporto", conformemente a quanto riportato nella nota (1) alla citata tabella A. In proposito si richiamano le delucidazioni fornite con la circolare n. 15/D, prot. n. 1243/I del 29/3/94.

L'art. 2 detta le modalita' fiscali per l'istituzione degli impianti di distribuzione dei prodotti agevolati, che effettuano il rifornimento non solo dei pescherecci, ma anche quello dei natanti in navigazione nelle acque nazionali o comunitarie e nelle acque nazionali interne, o adibiti al dragaggio di vie navigabili o di porti, aventi titolo all'agevolazione. Resta, ovviamente, ferma la disciplina relativa all'installazione ed all'esercizio dei suddetti impianti che interessa la competenza di altre Amministrazioni e che deve essere osservata prima di ottenere la licenza fiscale per la gestione di deposito di oli minerali gia' prevista dall'art. 3, comma 1, del DL 5 maggio 1957, n. 271, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 luglio 1957, n. 474, ed ora dall'art. 25, comma 1 e 4, del testo unico.

Poiche', come stabilito al successivo art. 4, i prodotti petroliferi agevolati devono pervenire ai suddetti impianti in regime sospensivo, i titolari degli impianti medesimi devono assumere la qualita' di operatori registrati.

La merce, invece, una volta pervenuta presso tali impianti, non viene piu' considerata in regime sospensivo, non potendo piu' avere destinazione diversa dall'uso esente cui e' vincolata.

Si rende dovuta, in ottemperanza a quanto disposto dall'art. 7, primo comma, del DL n. 271/1957 ed ora dall'art. 25, comma 6, del testo unico, la prestazione della cauzione nella misura del 10% dell'imposta piena afferente al quantitativo custodito.

L'art. 3 dispone che la movimentazione dei prodotti agevolati denaturati, destinati agli impianti di distribuzione, sia effettuata con la scorta del documento di accompagnamento comunitario in regime sospensivo (DAA), detta le modalita' di trasmissione agli UTF dei relativi esemplari n. 3 e n. 4 e consente, fino ad esaurimento delle scorte ed in ogni caso fino non oltre un anno dalla data di entrata in vigore del regolamento, di continuare ad utilizzare le bollette di cauzione mod. H-ter 18. Per le modalita' di compilazione di tale ultimo documento si richiamano le istruzioni impartite con la circolare n. 219/D, prot. n. 300/UDM -CM del 7/8/95, a commento dell'art. 17 del DM 17 maggio 1995, n. 322. L'art. 4 riporta gli adempimenti amministrativi e contabili che devono essere osservati dall'esercente dell'impianto di distribuzione per la contabilizzazione dei prodotti movimentati, da effettuare in un apposito registro di carico e scarico, previamente vidimato dall'UTF competente per territorio, e per il rifornimento dei prodotti alle imbarcazioni.

E' prevista la compilazione di un apposito "memorandum", che deve contenere tutti i dati occorrenti per individuare la partita di prodotto imbarcata e che deve essere firmato sia dall'esercente dell'impianto o da un suo delegato sia dal marittimo o dal comandante dell'imbarcazione rifornita, per le conseguenti assunzioni di responsabilita' ai fini fiscali. Il "memorandum" viene poi posto a corredo del registro di carico e scarico.

Viene prescritto il libretto di controllo (gia' previsto dalla precedente regolamentazione per i motopescherecci) di cui deve munirsi ogni imbarcazione avente titolo all'impiego dei prodotti petroliferi agevolati e sul quale sono indicate le caratteristiche dell'imbarcazione e riportate le annotazioni relative agli imbarchi effettuati ed ai consumi registrati.

Per le imbarcazioni di nazionalita' dei Paesi comunitari il rifornimento e' effettuato, mancando il libretto di controllo previsto dalla normativa nazionale, dietro esibizione della documentazione di bordo dell'imbarcazione, i cui estremi vanno riportati nel "memorandum".

A norma del comma 4, anche i depositi fiscali (depositi costieri e raffinerie) possono effettuare rifornimenti di prodotti petroliferi denaturati alle imbarcazioni che ne hanno titolo, con l'osservanza dei medesimi adempimenti previsti dall'articolo in esame.

I rifornimenti di che trattasi possono essere effettuati, in relazione a particolari esigenze di approvvigionamento delle imbarcazioni che stazionano in localita' non servite da impianti di distribuzione, anche con prodotto trasportato sulla localita' d'imbarco mediante autobotte (sempre che cio' sia consentito dalla vigenti norme di sicurezza) e con scorta di certificato di provenienza (di color rosa o, in mancanza, color cenere, previa apposizione di apposita stampigliatura dalla quale deve risultare che trattasi di prodotto denaturato destinato all'imbarco in esenzione ai sensi del D.M. 16 novembre 1995, n. 577), sotto la responsabilita' dell'esercente dell'impianto mittente e secondo un programma predeterminato, risultante da una distinta allegata al predetto certificato.

Questa operazione puo' essere effettuata anche con prodotto denaturato estratto da un deposito fiscale, sempre con l'osservanza di tutte le disposizioni contenute nell'art. 4, ma a condizione che tutta la quantita' trasportata venga completamente utilizzata per il rifornimento, non essendo possibile consentire il rientro in deposito fiscale del prodotto denaturato.

I depositi fiscali possono, naturalmente, effettuare, oltre ai rifornimenti di prodotti petroliferi denaturati con le modalita' previste dal DM 16 novembre 1995, n. 577, e di cui si e' prima detto anche rifornimenti di prodotti petroliferi non denaturati con il trattamento doganale delle provviste di bordo alle navi ed imbarcazioni che ne hanno titolo; con questo regime possono continuare ad essere effettuati i rifornimenti alle navi od imbarcazioni (diverse comunque dai motopescherecci adibiti alla pesca costiera e dai natanti di cui all'art. 256 del T.U.L.D.), quali, ad esempio, le navi traghetto e gli aliscafi, che operano esclusivamente nelle acque comunitarie, atteso che tale regime, che rientrava nella previsione dell'art. 255 del T.U.L.D., offre adeguate garanzie di tutela fiscale.

L'art. 5 contiene disposizioni che riguardano gli uffici dell'Amministrazione e prevede l'obbligo della verifica semestrale, con redazione dell'inventario; il riferimento all'art. 16 del citato DL n. 271/1957 deve ora intendersi sostituito con il riferimento all'art. 47 del testo unico.

Analogamente, per i poteri spettanti ai funzionari del Dipartimento ed militari della Guardia di Finanza il riferimento all'art. 8 del suddetto DL n. 271/1957 deve intendersi sostituito con quello all'art. 18 del testo unico.

Nel comma 3 viene precisato, in relazione al nuovo assetto organico degli uffici del Dipartimento, di cui al decreto legislativo 26 aprile 1990, n. 105, che l'attivita' di controllo sugli impianti di distribuzione dei prodotti petroliferi agevolati, che rientra ora nella competenza degli UTF in quanto agevolazione della fiscalita' interna, puo' essere affidata anche alle dogane, che finora l'hanno esercitata sulla base della disciplina doganale prima prevista.

Quanto sopra, ovviamente, nei casi in cui il titolare della Direzione Compartimentale lo ritenga piu' funzionale alle esigenze di una migliore utilizzazione delle risorse umane disponibili.

Per l'inosservanza delle disposizioni stabilite dal regolamento si fa rinvio alla sanzione pecuniaria prevista dall'art. 32, comma 3, del DL n. 331/1993, sostituito, ora dall'art. 50, comma 1, del testo unico.

Nell'art. 6 viene stabilito che a regolamentazione prevista per i prodotti petroliferi indicati nell'art. 1 si applica anche per gli oli lubrificanti, ad esclusione della denaturazione e con gli adattamenti conseguenti al diverso regime fiscale.

In particolare, per le partite di provenienza comunitaria, non essendo prevista la scorta del documento di accompagnamento comunitario, e' consentita l'assunzione in carico con la documentazione commerciale che scorta il prodotto.

L'art. 7 contiene le disposizioni transitorie per consentire alle ditte che gia' esercitano la particolare attivita' di adeguarsi alla nuova normativa entro 90 giorni dalla sua entrata in vigore (e cioe' entro il 27 aprile p.v.), integrando eventualmente la documentazione gia' presentata, che resta valida.

Con l'entrata in vigore del regolamento di che trattasi sono abrogate le disposizioni di cui al DM 22 novembre 1978, successivamente modificato dal DM 19 maggio 1989, tranne quelle relative a materia di competenza di altre Amministrazioni.

Si prega di attenersi alle soprariportate disposizioni e di segnalare tempestivamente ogni eventuale difficolta' derivante dalla loro pratica applicazione.



**AGENZIA
DELLE
DOGANE**

CIRCOLARE n. 44/D

Roma, 28 luglio 2003

Alle Direzioni Regionali delle Dogane

Agli Uffici tecnici di finanza

Alle Direzioni delle Circoscrizioni doganali

Agli Uffici delle Dogane di Arezzo, Biella,
Pordenone, Porto Empedocle, Reggio
Emilia, Sassari, Trapani e Vercelli

LORO SEDI

e, p.c.:

All'Ufficio del Direttore dell'Area
Gestione tributi e rapporti con gli utenti
SEDE

All'Ufficio del Direttore dell'Area Affari
giuridici e contenzioso SEDE

All'Unione Petrolifera
Via Giorgione, 129
00147 ROMA

All'Assocostieri
Via Cesare Pavese, 305
00144 ROMA

All'Assopetroli
Largo Fiorentini, 1
00186 ROMA

OGGETTO: Impianti di distribuzione carburanti e depositi di oli minerali.
Definizione distributori prodotti petroliferi per natanti.

L'individuazione della natura giuridica degli impianti di distribuzione dei carburanti nei porti e del conseguente quadro normativo, con i connessi profili attinenti al riparto di funzioni amministrative tra Stato-Regioni-enti

locali, agli stessi applicabile ha costituito materia di recente approfondito esame da parte delle Amministrazioni interessate.

Più specificamente, la trattazione ha riguardato la qualificazione da attribuire, depositi od impianti di distribuzione, a tali distributori sia che adibiti al rifornimento di prodotti petroliferi agevolati sia che eroganti carburanti destinati alla nautica da diporto o, in ulteriore ipotesi, congiuntamente ad entrambe le tipologie di rifornimenti.

Interpellata in proposito, questa Agenzia ha ritenuto non condivisibile l'interpretazione che faccia discendere dal differente trattamento tributario riservato, nei due impieghi sopramenzionati, ai carburanti per natanti la qualificazione dei distributori quali depositi (nel caso di esenzione da accisa) o come impianti di distribuzione (nel caso di assoggettamento alla medesima imposta).

Nel procedimento relativo all'installazione ed all'esercizio dei distributori di carburante, qualunque sia la natura giuridica ai medesimi attribuita, l'aspetto tributario riveste carattere strumentale e si traduce nell'adozione vincolante di prescrizioni fiscali concernenti l'idoneità tecnica dei medesimi.

Analogamente, quanto all'individuazione dell'autorità competente (prefetto – autorizzazione comunale) al rilascio dell'atto concessorio od autorizzativo necessario per l'installazione e l'esercizio degli stessi.

La classificazione di un complesso di attrezzature quale deposito od impianto di distribuzione carburanti dovrebbe riferirsi, piuttosto, alle caratteristiche tecniche delle apparecchiature possedute e, in particolare, alle finalità dalle medesime assolte.

Il Ministero delle attività produttive, concordando sull'adozione di un criterio oggettivo, con nota n.249969 del 3.3.2003 indirizzata al Ministero dell'interno ha sostenuto che la distinzione tra depositi di oli minerali ed impianti di distribuzione carburanti debba basarsi sulle diverse attrezzature utilizzate dagli operatori.

Soccorre a tal fine, quanto alla definizione di impianto di distribuzione, il richiamo alla nozione contenuta nell'art.2 del D.P.R.27.10.71, n.1269, che lo individua quale "unitario complesso commerciale costituito da uno o più

apparecchi di erogazione automatica di carburanti per uso di autotrazione con le relative attrezzature ed accessori”.

Tale definizione, come chiarito con circolare 198F del 6.2.84 del medesimo Dicastero, non comprende gli impianti privi di qualsiasi sistema di quantizzazione, intesa come valorizzazione, dell'erogato, presupposto necessario e caratteristico della transazione commerciale. Un serbatoio non collegato ad una colonnina e relativo erogatore in grado di quantificare in euro al momento dell'erogazione - in tempo reale - il prodotto non può essere considerato impianto di distribuzione e rientra nella disciplina che regola i depositi di oli minerali.

La presenza di apparecchi di erogazione automatica, quindi, caratterizza gli impianti di distribuzione carburanti soggetti, in quanto tali, alla disciplina fissata dal D.Leg.vo 11.2.1998, n.32, che all'art.1, modificando la disciplina amministrativa per l'installazione e l'esercizio di impianti di distribuzione dei carburanti, ha sottoposto tale attività al rilascio di una autorizzazione comunale.

Il Ministero dell'Interno, con la circolare n.30 del 30.4.2003 indirizzata ai Prefetti, ha condiviso quanto precisato dal Ministero delle attività produttive.

Stante quanto sopra, l'impianto di distribuzione di prodotti petroliferi agevolati per natanti e quello di erogazione di carburanti ad imposta assoluta per unità da diporto, non differenziandosi per caratteristiche tecniche, sono da ricondurre alla medesima categoria, omnicomprensivamente intesa, dei distributori di carburanti.

Tanto si comunica, in attesa di apportare le conseguenti modifiche alle disposizioni di cui all'art.2 del D.M. n.577/95, affinché codesti Uffici tengano conto, nell'espletamento dei compiti di natura fiscale, del criterio identificativo adottato.

Il Direttore dell'Area Centrale



**AGENZIA DELLE DOGANE
E DEI MONOPOLI**

CIRCOLARE N. 10/D

Roma, 14 luglio 2014

Protocollo: RU 67167

Rif.:

Allegati:

Alle Direzioni interregionali e regionali delle dogane

Alla Direzione interprovinciale delle dogane di Bolzano e Trento

Agli Uffici delle dogane

e, per conoscenza:

Alle Direzioni centrali – area dogane

Agli Uffici centrali – area dogane

Al Dipartimento delle finanze

All'Agenzia delle Entrate

Al Comando generale della Guardia di Finanza

OGGETTO: D.Lgs.n.504/95, Punto 3, Tabella A, D.M. n.577/95. Impiego di carburanti in esenzione da accisa, denaturati, e di oli lubrificanti non soggetti a tassazione per la navigazione in acque marine comunitarie. Unità commerciali noleggiate per diporto battenti bandiera di Paesi non appartenenti all'UE. Criteri applicativi del beneficio fiscale.

Continuano a registrarsi approdi lungo le coste italiane di yacht con scafi generalmente di grandi dimensioni, aventi nazionalità di immatricolazione extracomunitaria, adibiti a scopi commerciali nel settore turistico e che operano stagionalmente nel nostro Paese, attività che hanno assunto una particolare rilevanza sul piano nazionale.

Trattasi, generalmente, di imbarcazioni battenti bandiera di Stati extra-UE, di proprietà di soggetti residenti fuori dal territorio comunitario, alle quali le competenti autorità degli stessi Stati hanno riconosciuto la qualifica di “commercial vessel” o di “commercial yacht”, utilizzate in forza di contratti di

noleggio (charter) per la navigazione in prossimità delle zone costiere tra porti italiani.

Come noto, tale tipologia di mezzi nautici ha costituito oggetto di disciplina nazionale, per quanto qui interessa, ad opera dell'art.60, comma 2, del D.L.n.1/2012, convertito, con modificazioni, in legge n.27/2012, in materia di uso commerciale delle unità da diporto. Più specificamente, la predetta disposizione, apportando una modifica integrativa al comma 3 dell'art.2 del D.Lgs.n.171/2005, ha esteso la possibilità di utilizzo in via esclusiva per attività di noleggio nelle acque territoriali, consentita alle unità da diporto battenti bandiera di uno Stato membro, anche a quelle che battono bandiera di un Paese extraeuropeo.

Attesa l'autonomia dei distinti ordinamenti settoriali, il suddetto quadro normativo che ha riconosciuto il descritto impiego delle unità da diporto extracomunitarie non può fissare alcun vincolo sistematico né imporre conseguenze necessarie sulla disciplina tributaria. Nulla muta, pertanto, in ordine all'esclusione delle unità da diporto immatricolate in un Paese non appartenente all'Unione Europea, in quanto tali, dall'agevolazione fiscale di cui in oggetto.

Non rinvenendosi alcun collegamento diretto tra i due sistemi giuridici, infatti, il richiamo delle norme sulla nautica da diporto può costituire presupposto per l'applicazione di fattispecie agevolate soltanto se opportunamente integrato da espresse condizioni, di natura tributaria, introdotte a tutela dell'interesse fiscale.

Su tali premesse, tenuto conto delle segnalazioni pervenute da Strutture periferiche di questa Agenzia nonché delle istanze delle associazioni di categoria, d'intesa con la Direzione centrale legislazione e procedure doganali e con la Direzione centrale antifrode e controlli, si forniscono di seguito i richiesti indirizzi applicativi sull'individuazione dei requisiti legittimanti il rifornimento alle predette imbarcazioni di carburanti agevolati ai sensi del punto 3, Tabella A, allegata al D.Lgs.n.504/95.

I. Posizione doganale della nave destinata all'esercizio di attività commerciale

L'unità navale battente bandiera di un Paese Terzo che viene destinata all'uso di noleggio presuppone, ai fini dell'impiego di carburanti denaturati in esenzione e di oli lubrificanti non soggetti a tassazione, l'importazione definitiva della stessa.

Se, per un verso, la realizzazione del mercato unico e l'instaurazione di un regime di libera concorrenza richiede un'armonizzazione delle legislazioni fiscali

dei Paesi membri con applicazione del principio di non discriminazione in base alla nazionalità, per l'altro, la concessione di agevolazioni previste dall'ordinamento tributario dello Stato a soggetti e/o merci di Paesi Terzi può trovare diretta applicazione solo in virtù di accordi internazionali che riconoscano la parità di trattamento impositivo tra la parti contraenti. In assenza di una specifica norma convenzionale, nel caso in esame il collegamento con il regime fiscale delle accise e il vincolo dei prodotti utilizzati come carburanti per natanti alle condizioni d'impiego fissate per la fruizione del beneficio non può che avvenire con la previa nazionalizzazione dell'imbarcazione.

Non può essere consentito, infatti, l'impiego di carburante agevolato ai sensi del punto 3 della Tabella A allegata al D.Lgs.n.504/95 quando il mezzo adibito alla navigazione marittima per uso commerciale risulti vincolato al regime di ammissione temporanea, la cui disciplina oltretutto non soddisfa le possibilità d'impiego e la natura dell'utilizzazione attribuita all'unità da diporto. Si rinvia, a titolo esemplificativo, alle stringenti condizioni riservate dall'art.558, par.1, del Regolamento (CEE) n.2454/93 della Commissione del 2.7.1993 all'individuazione del soggetto che ha in disponibilità il mezzo nautico, il quale mantiene la posizione di merce non comunitaria, nonché alle modalità di esecuzione del trasporto.

Pertanto, essendo introdotta nello Stato per essere adibita specificamente ed esclusivamente ad attività commerciale, la nave è oggetto di importazione definitiva seppur senza obbligo di iscrizione nei registri navali nazionali.

Ciò in virtù della modifica apportata dal citato art.60, comma 1, del D.L.n.1/2012, all'art.36, comma 4, del D.P.R. n.43/1973 ai sensi della quale sostanzialmente le navi da diporto battenti bandiera di uno Stato non appartenente all'Unione Europea, definitivamente importate, sono escluse dal suddetto obbligo.

II. Requisiti dell'unità di bandiera extracomunitaria

Analogamente a quanto richiesto per le unità da diporto adibite a noleggio già destinatarie dell'agevolazione, ricorrendo la medesima ratio, anche quelle utilizzate per scopo commerciale battenti bandiera extracomunitaria devono essere in possesso di determinati requisiti per poter impiegare prodotti esenti da imposta.

In particolare, dopo essere stata nazionalizzata, l'unità commerciale noleggiata per fini di diporto può impiegare carburanti agevolati ed oli lubrificanti non soggetti a tassazione se ricorrono i seguenti presupposti applicativi, che devono tutti coesistere:

- a) risulti immatricolata quale yacht commerciale (“commercial vessel”, o “commercial yacht” o “yacht for commercial use”) nel registro delle navi dello Stato di bandiera o nel Registro internazionale di cui all’art.1 del D.L.n.457/1997, convertito, con modificazioni, in legge n.30/1998;
- b) sia stata oggetto di dichiarazione presentata, all’arrivo in porto, alla competente autorità marittima ai sensi dell’art.2, comma 3, del D.Lgs. n.171/2005, salvo che sia iscritta nel suddetto Registro internazionale;
- c) venga destinata in via esclusiva all’utilizzo mediante contratti di noleggio;
- d) appartenga ad un’organizzazione aziendale qualificata dalla disponibilità del mezzo nautico e di altri beni essenziali (ad es., la presenza di equipaggio arruolato alle dipendenze dell’armatore per l’esercizio dell’attività, una rete commerciale insistente sul territorio).

Il certificato di iscrizione della nave commerciale nel registro del Paese terzo, la copia della dichiarazione timbrata e vistata dalla autorità marittima nazionale nonché le copie dei contratti di noleggio in forma scritta sono mantenuti a bordo, unitamente alla documentazione attestante la categoria dell’unità in conformità alle Convenzioni internazionali, con obbligo di esibizione su richiesta degli organi di controllo ai sensi dell’art.18 del D.Lgs.n.504/95.

III. Campo di applicazione

L’impiego di prodotti energetici in esenzione da accisa, ai sensi del punto 3 della Tabella A allegata al T.U. approvato con D.Lgs. n.504/95, nonché di oli lubrificanti non soggetti a tassazione, secondo quanto fissato dall’art.62, comma 2, del medesimo D.Lgs. n.504/95, da parte delle imbarcazioni in navigazione nelle acque marine comunitarie è disciplinato dal D.M. 16.11.95, n.577, che dispone, esclusivamente per i primi, la previa denaturazione.

L’uso delle unità da diporto mediante contratti di noleggio, comprovato dal vincolo di destinazione all’attività economica comprendente l’esecuzione di prestazioni di servizi a titolo oneroso, consente di attribuire natura commerciale alla navigazione esercitata dalle medesime e di essere ricompreso nel campo di applicazione del suddetto decreto ministeriale nonché, al contempo, delle correlate discipline di altri settori tributari riguardanti l’effettuazione di operazioni di trasporto nel territorio dello Stato.

Ciò comporta, tuttavia, a pena di esclusione dalla fruizione di prodotti energetici agevolati, la necessaria assunzione dell’esercizio nonché l’utilizzazione, entrambe

in via diretta, dell'unità commerciale noleggiata per fini di diporto da parte dell'impresa armatrice, non riconoscendosi il beneficio nei casi in cui la gestione del mezzo nautico è invece rimessa alla responsabilità della controparte negoziale.

A tale criterio di carattere generale, consolidato nella disciplina fiscale della fattispecie in esame, deve parimenti rispondere l'impiego delle unità da diporto battenti bandiera extracomunitaria per scopi commerciali.

Con riguardo all'ambito di operatività della citata disposizione, ancora, si chiarisce che l'utilizzo di prodotti energetici denaturati è richiesto nei casi di:

- a) navigazione diretta tra porti nazionali, inclusi i tragitti in cui coincidono il porto di partenza e quello di arrivo;
- b) navigazione diretta tra porto nazionale e porto comunitario, comprensiva di tragitti includenti acque non comunitarie.

IV. Richiesta di impiego carburanti denaturati e di oli lubrificanti

Soddisfatte le condizioni di cui al paragrafo II, l'operatore economico proprietario o, se diverso, l'armatore dell'unità commerciale noleggiata che intende fruire dell'agevolazione in esame presenta, prima dell'inizio dell'attività, all'Ufficio delle dogane territorialmente competente sul luogo in cui è stabilito o, se non è stabilito, sul principale centro di attività commerciale o sul luogo in cui la nave abitualmente staziona, una denuncia in duplice esemplare recante le seguenti notizie:

- a) i dati identificativi del richiedente ed il numero EORI, riferito all'operazione doganale sopradescritta;
- b) lo Stato di immatricolazione, il numero e la data di registrazione; il nome; il numero IMO o, se non assegnato, altro codice identificativo; le caratteristiche di ciascuna unità utilizzata;
- c) le informazioni sull'organizzazione aziendale e la durata prevista di impiego delle unità adibite a scopo commerciale nel territorio nazionale;
- d) la dichiarazione attestante il possesso dei requisiti di cui al paragrafo II e, in particolare, la destinazione in via esclusiva delle unità navali all'esercizio dell'attività di noleggio.

Ricevuta la denuncia, l'Ufficio delle dogane ne restituisce un esemplare al richiedente debitamente protocollato, con l'apposizione del visto che ha valore di

presa d'atto di quanto dichiarato. L'esemplare della denuncia, che ha efficacia per la durata indicata dal richiedente, va mantenuto a bordo.

Il richiedente, per ciascuna unità navale, si munisce di un libretto, preventivamente vidimato dall'Ufficio delle dogane senza intervento dell'autorità marittima, recante nell'intestazione il numero di protocollo e la data di ricezione della denuncia di avvio dell'attività e che riporta le caratteristiche dell'imbarcazione ed i dati tecnici del motore con indicazione del consumo medio orario.

V. Adempimenti procedurali per il rifornimento

Il rifornimento di prodotti energetici denaturati e di oli lubrificanti non soggetti a tassazione alle unità commerciali noleggate battenti bandiera di un Paese extracomunitario avviene previa presentazione della documentazione di bordo dell'imbarcazione e, in particolare, dell'esemplare della denuncia di avvio dell'attività vistata dall'Ufficio delle dogane nonché del contratto di noleggio.

Dal memorandum d'imbarco di cui all'art.4, comma 2, del D.M. n.577/95 devono risultare le seguenti indicazioni:

- a) le generalità della ditta esercente l'impianto di distribuzione;
- b) i dati identificativi dell'unità navale rifornita, ricompresi tra quelli indicati ai sensi della lett. b) del paragrafo IV;
- c) quantitativo di prodotto energetico prelevato;
- d) numero di protocollo e data di ricezione della denuncia di avvio dell'attività;
- e) estremi ricognitivi del contratto di noleggio (data, luogo di conclusione del contratto, ecc...).

Il memorandum è numerato, datato e firmato dall'esercente l'impianto di distribuzione, o da un suo delegato, e dal comandante dell'unità commerciale noleggiata per fini di diporto; nella parte dello scarico del registro di cui al citato art.4, comma 1, sono annotati gli estremi del memorandum, che va allegato al medesimo registro.

Gli imbarchi di prodotti energetici sono annotati dall'esercente l'impianto di distribuzione nel libretto vidimato dall'Ufficio delle dogane; il comandante dell'imbarcazione appone sul medesimo libretto le ore di moto ed i conseguenti consumi.

Analoghe incombenze valgono per i rifornimenti effettuati direttamente dai depositi fiscali.

oooooooooooooooooooooooooooo

Richiedendo l'agevolazione in esame una specifica disciplina che individui precisi adempimenti per l'imbarco di carburanti esenti da accisa, la stessa non può che trovare applicazione successivamente alla ricorrenza dei requisiti legittimanti come sopra individuati nella presente circolare, in modo da consentire agli organi di controllo di presiedere al regolare impiego dei prodotti energetici esenti.

Tuttavia, avendo costituito il riconoscimento del descritto beneficio oggetto di istruzioni operative emanate su base locale da taluni organi periferici di questa Agenzia, ai soggetti esercenti unità da diporto utilizzate mediante contratti di noleggio, battenti bandiera extracomunitaria, già ammessi alla fruizione di carburanti denaturati sarà garantito un termine congruo per conformarsi alle prescrizioni sopraindicate.

Si invitano codeste Strutture territoriali ad osservare le direttive impartite con la presente circolare ed a conformare i propri atti agli indirizzi applicativi nella medesima contenuti. Eventuali fattispecie che presentassero elementi di novità saranno prontamente segnalate a questa Direzione centrale.

Il Direttore Centrale

Dott. Pasquale Di Maio

Firma autografa sostituita a mezzo stampa ai sensi
dell'art.3, comma 2, del D.Lgs. 39/93

Roma, 15 marzo 2016

Agli Uffici delle dogane

Alle Direzioni interregionali, regionali ed
interprovinciale delle dogane

Alle Direzioni centrali

e, per conoscenza:

Al Dipartimento delle finanze

Al Comando Generale della Guardia di
Finanza

Al Ministero della difesa – Ufficio centrale del
bilancio e degli affari finanziari

Al Ministero delle infrastrutture e dei trasporti
Direzione generale per la vigilanza sulla
autorità portuali ed il trasporto marittimo e per
vie d'acqua interne

Al Ministero delle politiche agricole alimentari
e forestali – Direzione generale della pesca
marittima e dell'acquacoltura

All'Unione Petrolifera

All'Assocostieri

All'Assopetroli

All'ENI

Alla Confitarma

Alla Fedarlinea

All'UCINA

Alla Confcooperative-Federcoopescap

OGGETTO: D.M.15 dicembre 2015, n.225. Impiego agevolato di prodotti energetici ai sensi del punto 3, Tabella A, allegata al D.lgs. n.504/95. Indirizzi applicativi.

Con il Decreto 15.12.2015, n.225, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica Italiana – Serie generale n.27 del 3.2.2016, ha trovato nuova regolamentazione la disciplina dell’impiego agevolato dei prodotti energetici e degli oli lubrificanti nelle imbarcazioni in navigazione nelle acque marine comunitarie e nelle acque interne.

Il suddetto regolamento, che viene adottato in esecuzione del punto 3 della Tabella A allegata al D.lgs.n.504/95, sostituisce a decorrere dal 1° aprile 2016 il D.M. 16.11.1995, n.577, non più pienamente aderente al mutato assetto normativo e quindi sottoposto ad una rivisitazione organica.

Con il presente atto si passano in rassegna le novità di maggior rilievo contenute nel D.M. n.225/2015 procedendo contestualmente a fornire gli indirizzi operativi necessari per dare applicazione alle disposizioni regolamentari.

I. Campo di applicazione

L’art.1 definisce la sfera di operatività dell’esenzione da accisa identificando i prodotti energetici nonché le distinte tipologie di navigazione ed attività ricompresi e specificando la nozione di acque marine comunitarie intese come le acque territoriali comprendenti anche determinate fattispecie di navigazione promiscua.

Relativamente ai carburanti destinatari dell’agevolazione, al gasolio ed all’olio combustibile già contemplati dal D.M. n.577/95 viene ora aggiunta la benzina in ordine alla quale, per favorirne l’immediata fruizione in regime agevolato, il D.M. n.225/2015 disciplina con specifica procedura la fase transitoria (art.10) e, quanto all’attività di pesca, introduce una figura particolare di impianto di distribuzione per uso privato (art.12).

L’agevolazione trova applicazione per i prodotti utilizzati nei seguenti impieghi:

- a) per la navigazione nelle acque marine comunitarie, compresa la pesca;

- b) per la navigazione nelle acque interne, limitatamente al trasporto merci ed alla pesca professionale;
- c) per il dragaggio di vie navigabili e porti;
- d) per la navigazione nelle acque marine comunitarie di unità da diporto adibite ad esclusivo scopo commerciale mediante contratto di noleggio.

Con riguardo alla navigazione nelle acque marine comunitarie, dal disposto dei commi 2 e 3 discende che i carburanti esenti ai sensi del punto 3 della Tabella A allegata al D.lgs.n.504/95 sono quelli impiegati nelle acque territoriali e nelle acque marittime interne, incluse quelle lagunari e le acque portuali, e che ricadono nella disciplina del D.M. n.225/2015 anche quelli riforniti ad imbarcazioni in navigazione diretta tra porti nazionali o da questi verso porti comunitari su tratte che comportano l'attraversamento di acque non comunitarie.

Per le imbarcazioni da pesca marittima, il beneficio è circoscritto dal comma 4 ai soli soggetti che esercitano la pesca professionale iscritti negli appositi registri (dei pescatori marittimi o delle imprese di pesca) istituiti presso le Capitanerie di porto e sempreché le stesse imbarcazioni siano munite della licenza di pesca.

Per la navigazione interna e le attività di dragaggio di vie navigabili e porti, il comma 5 fa rinvio al possesso degli atti abilitativi previsti dalle disposizioni di settore e rilasciati dalle competenti autorità. Quanto all'attività di pesca nelle acque interne, si evidenzia che l'impiego di carburanti esenti è riservato ai soggetti muniti della licenza di pesca professionale.

Riguardo alla fattispecie prevista dal comma 6, la disposizione regolamentare riserva l'esenzione fiscale all'impresa che utilizza il carburante per la prestazione di servizi di navigazione marittima a titolo oneroso, fermo restando il vincolo di esclusiva destinazione dell'unità da diporto all'attività di noleggio.

L'attribuzione del beneficio fiscale è subordinato altresì alla sussistenza delle condizioni legittimanti identificate nella diretta assunzione dell'esercizio ed utilizzazione dell'unità commerciale noleggiata da parte del soggetto esercente, contenuto tipizzato del contratto di noleggio.

Viene richiesto sostanzialmente che lo scopo ultimo dell'uso del mezzo nautico sul quale è impiegato il carburante esente mantenga la riconosciuta qualificazione commerciale attraverso il coinvolgimento pieno ed immediato dell'esercente nella gestione del servizio di navigazione e nella conduzione tecnica dell'unità da diporto.

Per tali motivazioni restano esclusi dall'applicazione dell'agevolazione i carburanti impiegati dalle predette unità quando utilizzate mediante contratti di locazione.

Si rinvia per le modalità di concreta attuazione della misura alla direttiva prot. n. 7206 dell'8.2.2001 dell'allora Direzione centrale dell'imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi ed alla circolare n.10/D del 14.7.2014 di questa Struttura centrale.

II. Obbligo di denaturazione

L'art. 2 conferma, al comma 1, l'obbligo generalizzato della preventiva denaturazione dei carburanti esenti ed in tal senso, al comma 3, ne scandisce la formula per la benzina con espressa indicazione delle sostanze da aggiungere.

Gli oli lubrificanti, invece, come confermato dal successivo art.9, comma 1, non sono soggetti a denaturazione.

Il comma 6 del richiamato articolo 2 consente l'impiego di carburanti non denaturati purché riforniti esclusivamente da depositi fiscali secondo la modalità definita al precedente art.1, comma 1, lett. 1 (cosiddetto rifornimento diretto), e nel rispetto degli adempimenti relativi alla circolazione dei prodotti con la scorta del DAS (art. 4, comma 3) ed alla compilazione del memorandum d'imbarco (art.7, comma 3).

Le imbarcazioni che possono utilizzare prodotti esenti senza denaturazione sono quelle in dotazione alle autorità pubbliche (Polizia di Stato, Corpo di polizia penitenziaria, Corpo nazionale dei Vigili del fuoco, organi dello Stato) ed alle forze armate (Esercito Italiano, Marina Militare, Aeronautica Militare, Arma dei Carabinieri, Guardia di Finanza, Corpo delle capitanerie di porto - Guardia costiera) per gli usi istituzionali.

In tal senso, quanto alle forze armate nazionali, tale disposizione conferma nella nuova veste regolamentare la riconducibilità al punto 3 della Tabella A degli impieghi di prodotti energetici come carburanti per la navigazione, nelle attività ricomprese dalla stessa disposizione di rango primario. L'uso esente viene riconosciuto, indipendentemente dalla stazza e dalle caratteristiche delle navi utilizzate ivi incluso il funzionamento di attrezzature di bordo dei galleggianti, solo nell'esclusivo esercizio della navigazione marittima finalizzato allo svolgimento dei compiti affidati alle medesime forze armate.

Viene rimessa a questa Agenzia, sempre dal comma 6, la potestà di autorizzare imbarchi di carburanti non denaturati alle navi traghetto in servizio di linea regolare, da intendersi come una serie di collegamenti organizzati con caratteristiche di sistematicità su rotte commerciali predeterminate.

In fase di prima applicazione, allo scopo di scongiurare soluzioni di continuità nei rifornimenti, che potrebbero rivelarsi pregiudizievoli al regolare svolgimento del servizio pubblico e superare le segnalate difficoltà tecniche di adeguamento della struttura logistica e distributiva degli impianti all'obbligo di denaturazione, viene consentita, per l'anno 2016, alle navi abilitate a servizi di trasporto merci e/o passeggeri ossia navi cisterna, navi porta-contenitori, traghetti Ro/Ro e Ro/Pax, traghetti ferroviari, traghetti e navi da crociera ed aliscafi, la prosecuzione del rifornimento diretto dei medesimi carburanti non denaturati in precedenza impiegati.

Per consolidare gli effetti autorizzativi fino al termine del descritto periodo transitorio, a valere fino al 31 dicembre 2016, il rappresentante legale/negoziale della società di navigazione marittima interessata a mantenere l'utilizzo di prodotti non denaturati presenta agli Uffici della Direzione interregionale, regionale, interprovinciale, territorialmente competente sulla sede operativa o, in assenza, su quella legale, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del D.M. n.225/2015, una dichiarazione in duplice esemplare, di cui si allega modello, recante:

- a) l'attività di trasporto esercitata con la navigazione;
- b) la lista delle navi che costituiscono la flotta sociale identificate per nome;
- c) i depositi fiscali da cui vengono effettuati i rifornimenti diretti e la qualità dei carburanti prelevati in esenzione da accisa.

Dopo aver accertato la completezza dei dati contenuti in dichiarazione, la Struttura territoriale restituisce al richiedente un esemplare della stessa, debitamente protocollato, con l'apposizione del visto avente valore di esclusiva presa d'atto di quanto dichiarato. La società di navigazione è tenuta a comunicare tempestivamente all'Ufficio ogni eventuale intervenuta variazione.

Con l'occasione, si chiarisce che il rifornimento diretto di prodotti esenti senza denaturazione, come sopra concesso, costituisce una mera semplificazione procedurale prevista dalla norma regolamentare di esecuzione del punto 3 della Tabella A allegata al D.lgs. n.504/95; ne consegue inequivocabilmente che

l'impiego di carburante non denaturato non comporta la trasposizione del regime di applicazione di tali forniture nella separata diversa disciplina prevista dalle disposizioni doganali per le provviste di bordo delle navi.

Tale ultimo trattamento, di matrice doganale, risulterebbe infatti percorribile solo qualora la nave fosse diretta in un porto al di fuori del territorio della Comunità.

III. Esercizio impianti di distribuzione

L'art. 3, nel disciplinare il procedimento di autorizzazione a gestire un impianto di distribuzione carburanti esenti con la qualifica di destinatario registrato, introduce al comma 2 l'obbligo di allegare all'istanza le tabelle di taratura dei serbatoi dell'impianto (lett. c) nonché i certificati di verifica metrica degli strumenti di misura fiscalmente rilevanti installati (lett. d).

Al riguardo, si segnala che i gestori degli impianti di distribuzione in esercizio alla data del 1° aprile 2016 sono tenuti (art.13, comma 1) a consegnare al competente Ufficio delle dogane i suddetti documenti, qualora non già forniti all'Amministrazione finanziaria, entro il termine di sessanta giorni decorrente dalla medesima data.

Viene mantenuta, al comma 3, la prestazione della cauzione commisurata al 10 per cento dell'imposta che grava sulla quantità massima di carburanti, come da capacità di stoccaggio dei serbatoi dichiarata dall'istante, e di oli lubrificanti che possono essere detenuti nell'impianto.

L'art.5, regolamentando la contabilizzazione dei prodotti, conferma al comma 1 l'obbligo di tenuta del registro di carico e scarico in capo all'esercente l'impianto, con annotazione delle seguenti ulteriori informazioni:

- a) nella parte del carico, oltre alle quantità introdotte comprovate dallo scontrino delle autobotti, i codici ARC dei documenti e-AD e il deposito fiscale mittente;
- b) nella parte dello scarico, oltre alle quantità rifornite risultanti dai totalizzatori di impianto, i soggetti beneficiari dei carburanti esenti e gli estremi del memorandum di cui all'art.7.

Ai sensi del comma 2, nel medesimo registro sono indicati giornalmente i dati riepilogativi delle giacenze contabili nonché dei carburanti e degli oli lubrificanti riforniti agli aventi diritto; la chiusura contabile del registro di carico e scarico da

parte dell'esercente viene spostata al 31 dicembre di ciascun anno, in coincidenza con la fine dell'esercizio finanziario, in luogo della precedente scadenza semestrale.

Correlativamente, in materia di verifica e controlli, l'effettuazione dell'inventario dei prodotti movimentati presso l'impianto di distribuzione viene modulata su base annuale (art.8, comma 1).

L'obbligo di contabilizzare i prodotti ricomprende anche gli oli lubrificanti esenti qualunque sia la quantità di prodotto detenuta nell'impianto, secondo quanto fissato dall'art.9, comma 4.

Da evidenziare, infine, la disposizione di cui all'art.3, comma 6, in virtù del quale, alla prima sostituzione del gruppo di misura effettuata dal 1° gennaio 2018, le colonnine di distribuzione dei carburanti devono necessariamente essere munite di un contatore a testata compensata a 15° Celsius.

IV. Circolazione dei prodotti

L'art. 4 disciplina, al comma 1, il trasferimento dei prodotti denaturati agli impianti di distribuzione, aggiornando il richiamo ai documenti di circolazione con emissione dell'e-AD, salvo quanto previsto dall'art.11 per gli oli lubrificanti. Viene resa obbligatoria, in particolare, l'indicazione nell'e-AD, da parte del depositario autorizzato speditore, della targa dell'autocisterna o dei dati identificativi della bettolina utilizzate per il trasferimento dei carburanti esenti.

Con il comma 3 si introduce la regolamentazione del *rifornimento diretto* di prodotti esenti all'imbarcazione effettuato quindi direttamente da un deposito fiscale mediante autocisterna e/o bettolina o a mezzo tubazione (art.1, comma 1, lett. l).

Per tale fattispecie viene disposto che la movimentazione dei carburanti esenti deve avvenire con la scorta del DAS e che lo speditore, quanto alla compilazione del documento di circolazione, è obbligato ad indicare anche i dati identificativi dell'imbarcazione rifornita ed il luogo di consegna del prodotto.

Il comandante dell'imbarcazione destinataria del prodotto agevolato ne sottoscrive l'avvenuta ricezione sull'esemplare n.2 del DAS che restituisce al depositario autorizzato per essere custodito presso l'impianto mittente, unitamente allo scontrino emesso dal misuratore installato sul mezzo di trasporto.

L'attestazione sul DAS, resa dal comandante, segna il momento della conclusione della circolazione del carburante e si completa con la firma apposta dal medesimo soggetto sul memorandum di cui all'art.7, redatto dal depositario autorizzato speditore, onde consentire la verifica delle condizioni di consumo per beneficiare dell'esenzione.

Analogamente ai carburanti, l'art.9, comma 5, prescrive l'utilizzo del DAS per il rifornimento diretto di oli lubrificanti esenti, con apposizione da parte del comandante dell'imbarcazione dell'attestazione di ricevuta del prodotto sull'esemplare n.2.

La fornitura di oli lubrificanti, secondo la suddetta modalità, è riservata ai soggetti obbligati al pagamento dell'imposta di consumo, così come descritti dall'art.61, comma 1, lettera b), del D.lgs. n.504/95, non essendo contemplata la concessione dell'agevolazione mediante restituzione del tributo.

Per le autocisterne o le bettoline che non fossero ancora munite di misuratore volumetrico, appare utile evidenziare che, ai sensi dell'art.4, comma 5, dal 1° gennaio 2017 decorre l'obbligo di dotarsi di tale strumento. Da tale data quindi non sarà consentito ai suddetti mezzi di trasporto, privi di misuratore, movimentare carburanti esenti, sia verso gli impianti di distribuzione che nei casi di rifornimento diretto.

V. Impiego di benzina esente in attività di pesca

L'art.12, al comma 1, al fine di superare condizioni di difficoltà di approvvigionamento del prodotto, rimette a questa Agenzia la potestà di autorizzare i soggetti abilitati all'esercizio della pesca professionale, marittima e nelle acque interne e lagunari, a gestire direttamente un impianto di distribuzione, per uso privato, di benzina esente.

Tale possibilità è riservata ai soggetti, come individuati dall'art.1, commi 4 e 5, del D.M. n.225/2015, organizzati in forma di società consortile di cui all'art.2615-ter del codice civile, alle quali possono ritenersi equivalenti i consorzi di società cooperative legalmente costituite tra pescatori, allo scopo di garantire alle imbarcazioni da pesca il necessario fabbisogno del suddetto carburante denaturato, destinato ad essere impiegato esclusivamente dai soci consorziati.

Il comma 2 fissa le linee essenziali del procedimento di adozione dell'autorizzazione all'esercizio dell'impianto di distribuzione, di cui predetermina il contenuto minimo.

Il procedimento si avvia su denuncia che il rappresentante legale della società consortile presenta all'Ufficio delle dogane territorialmente competente sull'impianto, che dovrà contenere i dati ed essere corredata degli allegati di cui rispettivamente ai commi 1 e 2 dell'art.3, unitamente all'atto costitutivo ed allo statuto.

L'Ufficio delle dogane, eseguita la verifica tecnica, provvede, entro 60 giorni dalla presentazione della denuncia, a rilasciare l'autorizzazione alla gestione dell'impianto di distribuzione per uso privato previa prestazione, da parte della società esercente, della cauzione in misura pari al 10 per cento dell'imposta gravante sulla quantità massima di benzina che può essere nel medesimo detenuta.

Qualora la capacità globale di stoccaggio dei serbatoi asserviti all'impianto superi i 10 metri cubi, soglia che comporta l'insorgenza dell'obbligo di cui all'art.25, comma 2, lett.c), del D.lgs. n.504/95, l'Ufficio delle dogane autorizza la gestione dell'impianto rilasciando la licenza fiscale.

Quanto al contenuto del provvedimento autorizzativo, il trasferimento della benzina non denaturata dal deposito fiscale indicato nella denuncia all'impianto di distribuzione per uso privato destinatario avviene con la scorta del DAS e deve essere preventivamente comunicato dal depositario autorizzato speditore all'Ufficio delle dogane di rilascio dell'autorizzazione.

Le operazioni di denaturazione sono effettuate direttamente in serbatoio presso l'impianto di distribuzione autorizzato ed osservano le modalità procedurali previste dall'art.5 della Determinazione Direttoriale prot.2228/UD del 28.12.2007, alla presenza di un funzionario dell'Ufficio delle dogane.

Il medesimo Ufficio stabilisce, anche sulla base delle esigenze rappresentate dall'istante, le ulteriori prescrizioni a tutela dell'interesse fiscale connesse alla concreta esecuzione della fornitura di benzina esente.

Restano fermi in capo all'esercente gli adempimenti di cui all'art.5, con obbligo di indicare il numero identificativo del documento DAS nella parte del carico del registro, e quelli di cui all'art.7 in tema di compilazione del memorandum.

Il Direttore Centrale

Prof. Avv. Arturo Tiberi

*Firma autografa sostituita a mezzo stampa ai sensi
dell'art.3, comma 2, del D.Lgs. 39/93*



**AGENZIA DELLE DOGANE
E DEI MONOPOLI**

CIRCOLARE N.11/D

Roma, 29 APR. 2016

Protocollo: 41409/RU

Agli Uffici delle dogane

Rif.:

Alle Direzioni interregionali, regionali ed
interprovinciale delle dogane

Allegati:

e, per conoscenza:

Al Comando Generale della Guardia di
Finanza

Al Dipartimento delle finanze

OGGETTO: D.M. 15.12.2015, n.225. Impiego agevolato di prodotti energetici ai sensi del punto 3, Tabella A, allegata al D.lgs. n.504/95. Ulteriori indirizzi applicativi.

Le criticità segnalate in sede di prima applicazione della disciplina richiamata in oggetto ed i conseguenti quesiti formulati da associazioni di categoria, impongono ulteriori precisazioni di dettaglio sulla pratica attuazione della norma in esame.

I. A seguito dell'entrata in vigore del D.M. 15.12.2015, n.225 sono pervenute richieste di chiarimenti in ordine alla sfera di operatività della previsione contenuta nell'art.1, comma 3, concernente determinate fattispecie di navigazione nelle acque marine comunitarie, anche nei casi in cui la navigazione include l'attraversamento di acque non comunitarie.

Al riguardo, si conferma che la disciplina dell'impiego di prodotti energetici e di oli lubrificanti fissata dal D.M. n.225/2015 **non** trova applicazione per le navi mercantili battenti bandiera di uno Stato non appartenente all'Unione Europea, i cui rifornimenti possono essere effettuati con il trattamento doganale previsto per le provviste di bordo. Comunque, per facilitare le operazioni di rifornimento di carburanti e la relativa logistica, non è da considerarsi inibito l'impiego, anche in questa fattispecie, di gasolio denaturato (1.000 ppm. e 10 ppm.).

Direzione centrale legislazione e procedure accise e altre imposte indirette
Ufficio accise sui prodotti energetici e alcolici e altre imposizioni indirette
00144 Roma, via Mario Carucci, n. 71 – Telefono +39 06 50246556 – Fax +39 06 50245372 - e-mail
dogane.legislazioneaccise.prodottienergetici@agenziadogane.it
PEC: dogane@pce.agenziadogane.it

II. Ad integrazione di quanto già disciplinato nella circolare 5/D del 15.3.2016, al fine di permettere, nell'immediato, il superamento di oggettive difficoltà di reperimento di olio combustibile denaturato, alle navi mercantili battenti bandiera comunitaria o nazionale in navigazione diretta verso porti comunitari o nazionali che effettuano rifornimenti cosiddetti "*spot*" di olio combustibile nel nostro Paese viene consentito, **per l'anno 2016**, l'approvvigionamento di prodotto non denaturato, senza preventive incombenze da parte della società di navigazione marittima interessata, attesa la loro natura occasionale. Analogo trattamento è ammesso per le forniture di gasolio alle predette navi mercantili alimentate ad olio combustibile. In tali casi la relativa "**ricevuta di consegna**" dei prodotti dovrà essere tenuta dal depositario autorizzato speditore e conservata unitamente alle contabilità fiscali.

III. In tutti i casi in cui viene consentito **fino al 31.12.2016** il rifornimento di prodotto non denaturato, al fine di garantire adeguate condizioni di sicurezza fiscale nelle more dell'entrata in vigore (1° gennaio 2017) dell'obbligo di dotare le autocisterne e le bettoline di misuratori dei quantitativi riforniti, il trasferimento dal deposito fiscale al soggetto beneficiario può essere effettuato con la scorta dell'e-AD, nelle forme di rito.

IV. In vigenza della disciplina applicativa del D.M. n.577/95, per consentire l'approvvigionamento di imbarcazioni stazionanti in località d'imbarco sprovviste di impianti di distribuzione, venne accordata, ad esercenti riconosciuti destinatari registrati, la possibilità di effettuare rifornimenti, sia di prodotti denaturati, mediante autocisterne, che di oli lubrificanti. Al fine di consentire agli esercenti interessati, in possesso dei requisiti soggettivi ed in presenza dei criteri oggettivi costituenti presupposti imprescindibili per operare in regime di deposito fiscale, di adeguare i propri impianti alla nuova regolamentazione, gli Uffici delle dogane garantiranno la continuità dell'attività sulla base delle autorizzazioni in essere, fino a conclusione della relativa procedura. Permanendo, nei casi di specie, oggettive condizioni di difficoltà di rifornimento, le prescrizioni cautelari sugli assetti dei depositi fiscali saranno adottate previa verifica di compatibilità con le caratteristiche tecniche degli impianti in esercizio e con previsione di un congruo termine per l'effettuazione degli interventi di adeguamento.

Analogamente, qualora, per effetto della disciplina sull'installazione ed esercizio di impianti di distribuzione carburanti, vi fosse necessità di regolarizzare il titolo autorizzatorio rilasciato ai sensi della normativa antecedente al D.lgs.n.32/98, fino alla conclusione del relativo iter procedimentale il gestore

dell'impianto ex art.3 del D.M. n.225/2015 ne continua l'esercizio ai fini fiscali sulla base del possesso dell'autorizzazione amministrativa già nota all'Ufficio delle dogane territorialmente competente.

V. In materia di unità adibite ad esclusivo scopo commerciale, per effetto di contratto di noleggio, ad integrazione della circolare n.10/D del 14.7.2014, l'agevolazione fiscale di cui al punto 3 della Tabella A allegata al D.Lgs. n.504/95 trova applicazione anche nel diverso caso di imbarcazioni, battenti bandiera di Paesi non appartenenti all'UE, per le quali le formalità doganali d'importazione siano state assolte presso altro Stato Membro.

Qualora, come reiteratamente segnalato dalle associazioni di categoria, dall'operazione doganale di importazione effettuata non sia derivata l'attribuzione del codice EORI, in quanto lo Stato Membro abbia rilevato l'occasionalità dell'operazione stessa, il richiedente l'impiego agevolato potrà indicare nella denuncia di cui al par. IV della Circolare n. 10/D gli estremi del DAU, allegandone copia.

Resta ferma l'osservanza, anche per tali imbarcazioni, delle prescrizioni e delle procedure individuate per il corretto utilizzo dei prodotti agevolati denaturati.

Giova ulteriormente precisare che, tra i documenti da esibire all'esercente l'impianto di distribuzione al momento del prelevamento di prodotti energetici agevolati, secondo quanto indicato dal par. V della circolare n. 10/D, figura anche il contratto di noleggio dell'unità navale fornita.

A tal riguardo, alcuni operatori del settore hanno fatto presente che nel concreto svolgimento dell'attività commerciale le operazioni di rifornimento possono talvolta essere programmate in un periodo immediatamente antecedente o successivo a quello di durata della prestazione del servizio di noleggio; ciò può comportare che il comandante dell'unità navale non sia ancora in possesso di un contratto di noleggio stipulato o, nell'altra ipotesi, detenga un accordo negoziale ormai esaurito nei suoi effetti.

A tal proposito, considerato che i benefici fiscali in materia di accise sono legati all'effettivo consumo dei prodotti nello specifico impiego per il quale è ammessa l'agevolazione, si conferma che il trattamento di esenzione può essere riconosciuto ai soli casi di rifornimenti contestuali all'esecuzione del contratto.

Tuttavia, attese le modalità stesse di attuazione del contratto di noleggio, suscettibili di determinazioni successive del noleggiatore, si ritiene che possa

essere consentito l'approvvigionamento di carburanti denaturati anche quando, occasionalmente, sia necessario per trasferire l'imbarcazione noleggiata dal luogo di conclusione del servizio alla propria sede operativa, dichiarata nella denuncia di cui al par. IV della circolare n. 10/D.

L'esenzione da imposta è riconosciuta ai prodotti consumati durante la descritta navigazione di trasferimento a condizione che:

- a) il rifornimento avvenga nell'immediatezza della conclusione del contratto, i cui estremi sono da riportare nel memorandum d'imbarco, e comunque entro le ventiquattro ore successive;
- b) l'imbarcazione abbia come diretta destinazione il luogo indicato nella suddetta denuncia d'inizio attività;
- c) la navigazione sia effettuata in presenza del solo equipaggio, senza ospiti a bordo.

Eventuali consumi, accertati successivamente, che non risultino compatibili con le ore di moto necessarie per compiere il tragitto dal luogo di conclusione del contratto alla sede operativa, saranno considerati non ammessi all'esenzione ed assoggettati al recupero nei confronti dell'utilizzatore che ha indebitamente fruito del prodotto agevolato.

Resta ferma l'osservanza degli adempimenti procedurali prescritti per il rifornimento di prodotti energetici.

*Il Direttore Centrale
f.to Prof. Avv. Arturo Tiberi*

Firma autografa sostituita a mezzo stampa ai
sensi dell'art.3, comma 2 del D.Lgs. 39/93



**AGENZIA DELLE DOGANE
E DEI MONOPOLI**

CIRCOLARE N. 14/D

Roma, 12/05/2016

Protocollo: 52100 RU

Rif.:

Alle Direzioni interregionali, regionali e
interprovinciale

Allegati:

Agli Uffici delle Dogane
LORO SEDI
e, per conoscenza

Alla Direzione centrale antifrode e
Controlli

Alla Direzione centrale legislazione e
procedure accise

Alla Direzione centrale tecnologie per
l'innovazione

SEDE
All'Agenzia delle Entrate
Direzione centrale normativa
ROMA

OGGETTO: Esportazione delle navi da diporto - Prova dell'uscita dal territorio
doganale dell'Unione.

Un'associazione di categoria del settore nautico ha chiesto alla scrivente di fornire dei chiarimenti sulle procedure da seguire per l'esportazione delle navi da diporto alla luce delle modifiche apportate all'art. 36, comma 4, del TULD dall'art. 60 del D.L. n.1/2012, convertito con modificazioni dalla Legge 24 marzo 2012 n. 27, con il fine di individuare soluzioni operative atte a risolvere alcune criticità emerse nell'applicazione della normativa che penalizzerebbero il settore della cantieristica navale.

L'art. 36, comma 4, del TULD dispone che le navi, ad esclusione di quelle da diporto, nazionali e nazionalizzate iscritte nei registri previsti dal codice della navigazione si intendono destinate al consumo fuori dal territorio doganale quando vengono cancellate dalle matricole o dai predetti registri.

L'esclusione dalla predetta disciplina per le navi da diporto è stata introdotta dall'art. 60 del D.L. n.1/2012, convertito dalla Legge 27/2012, che modificando l'art. 36, comma 4, del TULD, ha previsto alcune semplificazioni con l'intento di rilanciare la competitività del settore nautico del diporto.

Inoltre, in sede di conversione del decreto legge sopra indicato, il comma 4 dell'art. 36 del TULD è stato integrato con l'ulteriore disposizione che prevede il rilascio di una semplice dichiarazione di esportazione definitiva da parte dell'armatore ai fini della destinazione al consumo fuori dal territorio doganale di una nave da diporto.

A tal riguardo, questa Direzione aveva fornito alcuni chiarimenti sulla portata applicativa del citato decreto legge con la nota prot. 22756 RU del 24.02.2012.

Le semplificazioni introdotte dalla predetta disposizione relativamente alle procedure di esportazione delle navi da diporto, attraverso l'eliminazione dell'adempimento della cancellazione delle stesse dai registri navali nazionali, non incidono, ovviamente, sull'espletamento degli adempimenti doganali richiesti per l'esportazione delle navi da diporto e l'effettiva uscita delle stesse dal territorio doganale dell'Unione.

In proposito, si ritiene 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'esportazione delle navi fuori dal territorio doganale della UE, ovvero:

- 1) dichiarazione doganale di esportazione presentata dall'esportatore o da un suo rappresentante presso l'Ufficio doganale competente per il luogo in cui l'esportatore è stabilito ai sensi dell'art. 221 par.2 del Reg. UE 2015/2447;
- 2) effettiva uscita delle navi dal territorio doganale dell'Unione.

In tale contesto, tenuto conto della necessità di uniformare sul territorio nazionale le modalità attraverso le quali l'Ufficio doganale di uscita può accertare l'effettiva uscita delle navi da diporto dal territorio doganale della UE, entro novanta giorni dalla data della dichiarazione doganale di esportazione, consentendo, altresì, ai cantieri navali di avvalersi di modalità alternative con le quali comprovare tale requisito, il dichiarante/esportatore per le navi da diporto per le quali siano state espletate le formalità di iscrizione nei registri navali di un paese terzo fornisce al predetto Ufficio doganale la seguente attestazione:

- 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 della UE, accompagnata dalla rilevazione satellitare della posizione della nave in

acque internazionali, fornita attraverso il sistema A.I.S (Automatic Identification System) monitorato dalla Capitaneria di porto, per le navi da diporto che ne sono provviste per legge o che lo abbiano in dotazione.

In alternativa a quanto sopra indicato, il dichiarante/esportatore fornisce all'ufficio doganale la documentazione comprovante l'arrivo della nave in un porto terzo.

Le Direzioni in indirizzo vigileranno sulla conforme ed uniforme applicazione della presente da parte degli Uffici dipendenti, segnalando alla scrivente ogni eventuale criticità emersa in sede di attuazione.

Il Direttore centrale
Dott.ssa Cinzia Bricca

Firma autografa sostituita a mezzo stampa
ai sensi dell'art.3, comma 2 del D.Lgs. 39/93