

QUADERNI DEL CIRTE

Coordinati e diretti da

Antonia Agullo Agüero - Massimo Basilavecchia - Lorenzo del Federico
Carlos María López Espadafor - Maurizio Logozzo - Jaques Malherbe
Carlos Palao Taboada - José Andrés Rozas Valdés

I TRASPORTI NEL SISTEMA TRIBUTARIO ITALIANO ED EUROPEO

a cura di

Lorenzo del Federico e Caterina Verrigni

Prefazione di

Francesco Morandi e Stefano Zunarelli

 AMON

© Copyright 2016 by AMON
www.amonedizioni.it

ISBN 9788866031598
Stampato in Italia - Printed in Italy

INDICE

I TRASPORTI NEL SISTEMA TRIBUTARIO ITALIANO ED EUROPEO

Prefazione

FRANCESCO MORANDI E STEFANO ZUNARELLI

<i>Introduzione allo studio della fiscalità dei trasporti in Europa, Lorenzo del Federico</i>	1
---	---

PARTE PRIMA

L'IMPOSIZIONE TRIBUTARIA SUI TRASPORTI IN EUROPA E NEI RAPPORTI INTERNAZIONALI

CAPITOLO PRIMO

L'IMPOSIZIONE TRIBUTARIA SUI TRASPORTI NELLE CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI

FEDERICA PITRONE

1. Il traffico internazionale nelle convenzioni contro le doppie imposizioni: profili introduttivi	17
2. L'art. 8 del Modello OCSE e la tassazione esclusiva nello Stato dove è situata la sede di direzione effettiva	18
2.1 Segue: la definizione di traffico internazionale.....	20
2.2 Segue: il POEM	21
3. Le peculiarità dei trattati contro le doppie imposizioni stipulati dall'Italia...	22
4. Conclusioni	29

CAPITOLO SECONDO

**VANISHED ON THE WAY: APPLICABLE LAW
AND VAT TREATMENT OF TRANSPORTED GOODS IN
INTRA-UE TRADE**

CRISTINA TRENTA

1. Introduction.....	31
2. Case study: a supply of movable goods between EU Member states	34
3. Legal frameworks	36
4. Transfer of ownership in civil law and applicable law	37
5. Definitions of supply and intra-EU supply of goods and time of taxation.....	41
6. Zero-rate VAT intra-EU supplies.....	43
7. Analysis	45
7.1 The transfer of property rights or equivalent rights	45
7.2 The effective handling of the goods.....	48
8. Physical relocation of the goods	52
9. Conclusions.....	53

CAPITOLO TERZO

L'ESPERIENZA SPAGNOLA

**3.1 LAS TARIFAS AEROPORTUARIAS EN EL
DERECHO ESPAÑOL**

MÓNICA SIOTA ÁLVAREZ

1. Introducción.....	59
2. El nuevo modelo de gestión aeroportuario español.....	62
3. Los ingresos de los gestores aeroportuarios. En especial las tarifas aeroportuarias.....	69
3.1 ¿Distintos tipos de ingresos en función de las diferentes formas de gestión?	71
3.2 La naturaleza jurídica de las prestaciones patrimoniales de carácter público que puede percibir el gestor aeroportuario:	

¿tasas o precios privados?	76
3.3 Las tarifas aeroportuarias en particular	82
3.4 Las tarifas aeroportuarias sometidas a procedimiento de transparencia, consulta y supervisión. La transposición de la Directiva 2009/12/CE...	92
3.5 Especialidades en la recaudación y revisión de las tarifas aeroportuarias	96
4. La prestación patrimonial pública de asignación de franjas horarias	99

3.2 FISCALIDAD DEL TRANSPORTE MARÍTIMO Y FERROVIARIO

CARMEN RUIZ HIDALGO

1. Introducción	111
2. La tasa en el ordenamiento español: doctrina del Tribunal Constitucional ...	115
3. Aplicación de los principios de rentabilidad, autosuficiencia económica y competitividad a la regulación de las tasas portuarias y ferroviarias ...	121
3.1 Sector Portuario	122
3.2 Transporte Ferroviario	125
4. Tasas y tarifas portuarias	130
4.1 Tasas Portuarias	130
4.1.1 Hechos Imponibles	131
4.1.2 Cuantificación de las tasas	133
4.1.3 Bonificaciones	135
4.2 Precios privados por servicios comerciales y portuarios prestados por las autoridades portuarias	136
5. Tasas y tarifas ferroviarias	143
5.1 Servicios prestados por la Agencia Estatal de Seguridad Ferroviaria	147
5.2 Tasa por la utilización o aprovechamiento especial de bienes del dominio público ferroviario	148
5.3 Canon por utilización de las infraestructuras ferroviarias	149
5.3.1 Canon por utilización de las líneas ferroviarias integrantes de la Red Ferroviaria de Interés General	150
5.3.2 Canon por utilización de las instalaciones de servicio de titularidad de los administradores generales de infraestructuras ferroviarias	151
5.4 Gestión y revisión de los cánones ferroviarios	153
5.5 Tarifas ferroviarias y precios libres	154

**3.3 LAS ACTIVIDADES DE TRANSPORTE
INTERNACIONAL DE BIENES:
LA EXPORTACIÓN A PAÍSES NO COMUNITARIOS**

ÁNGEL URQUIZO CAVALLÉ

1. Introducción	160
2. Salida de los bienes del territorio aduanero de la Unión Europea: aspectos jurídico-tributarios del proceso de exportación de bienes ..	161
2.1 Aspectos aduaneros de la exportación de bienes desde España a terceros países no comunitarios	161
2.1.1 Formalidades y régimen de exportación	161
2.1.2 Clasificación arancelaria de los bienes	164
2.1.3 Documento Único Administrativo.....	169
2.1.4 El número de Registro e Identificación de Operadores Económicos (EORI).....	170
2.1.5 Operador Económico Autorizado	173
2.2 Aspectos tributarios-aduaneros de la exportación de bienes desde España a terceros países. El Impuesto sobre el Valor Añadido: exención y devolución del impuesto en el caso de la exportación de bienes	176
2.2.1 Normativa básica sobre el IVA.....	176
2.2.2 Exenciones en el IVA en las exportaciones de bienes	176
2.2.3 Exenciones en el IVA en las operaciones asimiladas a las exportaciones	179
2.2.4 Devolución del IVA en las exportaciones de bienes.....	184
3. Cooperación aduanera y asistencia administrativa entre la Unión Europea y China	186
4. Entrada de los bienes en China: aspectos jurídico-tributarios del proceso e importación de bienes	191
4.1 Impuesto sobre el Valor Añadido	192
4.1.1 Normativa básica sobre el IVA.....	192
4.1.2 El importador de bienes como sujeto pasivo del IVA.....	194
4.1.3 Delimitación del hecho imponible en la importación de bienes	196
4.1.4 Tipo impositivo e importaciones de bienes	197
4.1.5 Cálculo de la cuota del IVA para los contribuyentes que se dedican a la importación de bienes	199
4.1.6 Exenciones en el IVA.....	200
4.1.7 Período de declaración, lugar y pago del IVA.....	202

4.2 Impuesto al Consumo	202
4.2.1 Normativa básica del Impuesto al Consumo	202
4.2.2 El importador de bienes como sujeto pasivo del Impuesto al Consumo	203
4.2.3 Delimitación del hecho imponible: importación de bienes de consumo	203
4.2.4 Cálculo de la cuota del Impuesto al Consumo	204
4.2.5 Período de declaración, lugar y pago del Impuesto al Consumo	207
4.3 Impuestos Aduaneros	207
4.3.1 Normativa básica sobre Impuestos Aduaneros a las importaciones	207
4.3.2 El importador de bienes como sujeto pasivo de los Impuestos Aduaneros	209
4.3.3 Delimitación del hecho imponible en referencia a los Aranceles de Importación	209
4.3.4 Exenciones al impuesto	211
4.3.5 Devolución de Aranceles en el caso de importaciones de bienes	212
4.3.6 Importación de bienes y situaciones especiales	213
4.3.7 Importaciones de bienes y cálculo de la cuota del impuesto ..	214
4.3.8 Gestión de los Impuestos Aduaneros en importaciones de bienes ..	218
5. Consideraciones finales	220
6. Bibliografía	227

**3.4 LAS ACCISAS EN ESPAÑA:
ESPECIAL ATENCIÓN AL
GRAVAMEN DE LOS CARBURANTES**

CARLOS MARÍA LÓPEZ ESPADAFOR

1. Regulación de las accisas en España	231
2. La dificultad de la regulación	233
3. Los Impuestos Especiales ante la extrafiscalidad	234
4. Consideraciones de justicia tributaria	235
5. El principio constitucional de no confiscatoriedad en materia tributaria ..	240
6. Posibles límites impositivos	258
7. La extrafiscalidad y las accisas	270

PARTE SECONDA

L'IMPOSIZIONE TRIBUTARIA SUI TRASPORTI IN ITALIA

CAPITOLO QUARTO

I CONTRATTI DEL TRASPORTO AEREO NEL SISTEMA TRIBUTARIO ITALIANO

FRANCESCO MONTANARI

1. I contratti del trasporto aereo nelle imposte sui redditi e nell'IRAP: il trasporto domestico 275
2. Segue: il trasporto aereo internazionale 281
3. Il trasporto aereo nell'IVA 285
4. Il trasporto aereo nei tributi minori: i diritti aeroportuali 293
5. Segue: l'imposta erariale sui voli di passeggeri di aerotaxi e l'imposta erariale sugli aeromobili privati 297
6. Segue: l'imposta regionale sulle emissioni degli aeromobili 301
7. Le esenzioni in materia di accise 305

CAPITOLO QUINTO

I CONTRATTI DEL TRASPORTO MARITTIMO NEL SISTEMA TRIBUTARIO ITALIANO

CHRISTIAN CALIFANO

1. Il trasporto marittimo nelle imposte dirette. Il trasporto internazionale ed il trasporto in acque interne 309
2. I redditi derivanti dalle operazioni connesse al trasporto marittimo ... 316
3. La Tonnage tax 318
4. L'Iva nel trasporto marittimo 323
5. I tributi minori: le accise e la tassa portuale 331

CAPITOLO SESTO

**LA NAUTICA DA DIPORTO NEL SISTEMA
TRIBUTARIO ITALIANO**

CATERINA VERRIGNI

1. Premessa	337
2. L'acquisto dell'unità da diporto: le imposte sui redditi	338
2.1 Segue: l'IVA.....	342
2.2 Segue: l'imposta di registro	348
3. La cessione dell'unità da diporto: le imposte sui redditi	349
3.1 Segue: l'IVA e l'imposta di registro.....	349
4. Le importazioni di imbarcazioni straniere e l'immatricolazione nei registri previsti dal Codice della navigazione.....	355
5. Il noleggio, la locazione ed il leasing nautico: regime tributario.....	359
6. Il contratto di ormeggio del posto barca: regime tributario.....	365
7. L'esenzione da accisa per i carburanti destinati alla navigazione nelle acque marine comunitarie	369

CAPITOLO SETTIMO

**I PROFILI FISCALI DEI CONTRATTI
DI TRASPORTO TERRESTRE**

ALESSANDRA MAGLIARO

1. Premessa	371
2. I contratti di trasporto terrestre nelle imposte sui redditi.....	372
2.1 Acquisto del veicolo	374
2.2 Utilizzo del veicolo.....	378
2.3 Spese di trasferta.....	380
2.4 Contratto di spedizione	384
2.5 Trasporto pubblico locale.....	386
3. I contratti di trasporto terrestre nell'IRAP.....	387
4. I contratti di trasporto terrestre nell'Iva.....	389
5. Agevolazioni previste per il trasporto terrestre.....	394

CAPITOLO OTTAVO

I PROFILI FISCALI DEL TRASPORTO FERROVIARIO

FRANCESCA MICONI

1. Premessa	401
2. I profili fiscali del trasporto ferroviario: le imposte sui redditi	403
3. Il trasporto ferroviario nell'IRAP	404
4. Il trasporto ferroviario nell'IVA	406
5. Il trasporto ferroviario e le agevolazioni in materia di accise	409
6. I canoni di utilizzo dell'infrastruttura ferroviaria	410

PARTE TERZA

**PROFILI INTERDISCIPLINARI, PROBLEMATICHE
APERTE E TEMI DI ATTUALITA'**

CAPITOLO NONO

**LA STABILE ORGANIZZAZIONE DELLE COMPAGNIE
AEREE: IL CASO ITALIANO DELLA RYANAIR, PROFILI
FISCALI E PREVIDENZIALI**

CARLA SCAGLIONE

1. Premessa	417
2. Modello OCSE ed evoluzione normativa europea per i vettori aerei low cost	419
3. Art. 38, comma 1, d.l. 18 ottobre 2012, n. 179 e definizione di «base operativa» di un vettore aereo: aspetti controversi e chiarimenti di prassi	424
4. Il caso italiano della compagnia aerea low cost Ryanair	432
5. Conclusioni	442

CAPITOLO DECIMO

**L'AFFAIRE RYANAIR: UNE LIMITE DE
L'INTERVENTION FISCALE DE L'ETAT DANS LE
SECTEUR DES TRANSPORTS AÉRIENS**

FABRICE PEZET

1. Introduction.....	445
2. L'application d'une méthodologie controversée d'identification d'une mesure sélective	450
2.1 Le constat d'un avantage sélectif.....	450
2.2 L'appréciation du caractère sélectif.....	453
3. Les incertitudes quant à la méthodologie retenue pour évaluer le montant de l'aide.....	456
3.1 L'obligation de détermination de l'avantage	457
3.2 La difficile appréciation de l'avantage en matière de fiscalité indirecte.....	459

CAPITOLO UNDICESIMO

I PEDAGGI AUTOSTRADALI NELLA FINANZA PUBBLICA

SERENA GALEAZZI

1. Premessa	461
2. L'inquadramento giuridico dei pedaggi	463
3. La politica europea dei trasporti su strada ed il connesso quadro normativo...	465
4. Il principio di non discriminazione nell'assoggettabilità ai pedaggi ...	470
5. Il regime I.V.A. e le possibili distorsioni della concorrenza.....	474
6. Conclusioni	478

**CRISI E TURNAROUND DEL
TRASPORTO PUBBLICO LOCALE**

ARMANDO DELLA PORTA

1. Introduzione	481
2. Crisi e turnaround: alcune riflessioni generali	482
3. 1978. La creazione di un sistema di trasporto pubblico locale integrato e coordinato	485
4. 1979-1983. Gli anni dell'espansione del servizio	487
5. 1984-1991. Crisi e leggi di ripiano dei disavanzi	488
6. 1992-2001. Dal declino alla ripresa	490
7. 2002-2008. Gli anni dell'incertezza tra conservazione dello status quo e spinte al cambiamento	493
8. 2009-2014. Verso il fallimento	495
9. 2014 La nascita di TUA	498
10. Il piano di risanamento di TUA	500
11. Conclusioni	502
12. Bibliografia	503

LA NAUTICA DA DIPORTO NEL SISTEMA TRIBUTARIO ITALIANO

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. L'acquisto dell'unità da diporto: le imposte sui redditi. – 2.1 segue: l'Iva. – 2.2 segue: l'imposta di registro. – 3. La cessione dell'unità da diporto: le imposte sui redditi. – 4. Le importazioni di imbarcazioni straniere e l'immatricolazione nei registri previsti dal Codice della navigazione. – 5. Il noleggio, la locazione ed il leasing nautico: regime tributario. – 6. Il contratto di ormeggio del posto barca: regime tributario. – 7. L'esenzione da accisa per i carburanti destinati alla navigazione nelle acque marine comunitarie.

1. Premessa

La nautica da diporto è dotata di una disciplina settoriale frammentaria, gravida di complesse implicazioni e specificità tecnico-tributarie, cui si affianca una sensibilità socio-fiscale, sotto taluni aspetti eccessiva, a fronte del fenomeno diportistico considerato espressione di consumi di lusso.

Il legislatore tributario dedica particolare attenzione alla nautica da diporto sotto diversi profili: - il contenimento dei costi di acquisizione e delle spese di gestione; - la previsione di incisivi regimi di tassazione; - la rilevanza ai fini degli accertamenti sintetici (redditometro, ecc.) e delle altre varie forme di controllo⁶³⁵; - il contrasto alle intestazioni fit-

Caterina Verrigni

Professore aggregato di Diritto tributario Dipartimento di Scienze giuridiche e sociali
Università di Chieti-Pescara

⁶³⁵ Con provvedimento direttoriale del 5 agosto 2011, l'Agenzia delle Entrate ha imposto agli operatori commerciali di comunicare in via telematica i dati anagrafici dei soggetti con i quali hanno stipulato contratti di locazione finanziaria e operativa, di noleggio e di locazione relativi ad autovetture, imbarcazioni ed aeromobili, stipulati

tizie di unità da diporto; - il contrasto al noleggio fittizio degli yacht commerciali⁶³⁶.

In questa sede l'indagine viene circoscritta ai profili di rilievo contrattuale e trasportistico, e quindi alla fiscalità della compravendita, del noleggio, del leasing, ecc., nonché dell'utilizzo e della circolazione delle unità da diporto.

Tanti altri aspetti pur significativi della fiscalità della nautica da diporto vengono tralasciati in quanto attinenti a temi eccentrici rispetto all'asse dei contratti del trasporto, si pensi: - al monitoraggio fiscale per i beni e gli investimenti detenuti all'estero; - alle procedure dei controlli fiscali in generale; al redditometro in particolare; alle intestazioni fittizie ed a quelle fiduciarie; - alla fiscalità immobiliare dei porti turistici ecc.

Pertanto le riflessioni che seguono vengono prioritariamente incentrate sul regime tributario delle principali operazioni contrattuali aventi ad oggetto le unità da diporto.

2. L'acquisto dell'unità da diporto: le imposte sui redditi

Per quanto riguarda l'acquisto di un'unità da diporto ci si deve collocare nel sistema delle Imposte sui redditi di cui al DPR 22.12.1986, n. 917.

Deve essere preliminarmente chiarito che nelle categorie dei redditi fondiari, dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo, nei redditi di capitale e nei redditi diversi, i costi di acquisto di una unità da diporto non possono avere per loro natura nessun rilievo (salvo esporre

con persone fisiche. Con riferimento al noleggio di navi ed imbarcazioni sono esclusi i contratti stipulati dalle società armatoriali che svolgono l'attività di *shipping*. In questo caso, infatti, il nolo dell'imbarcazione è strumentale ad un contratto di trasporto di merci o di derrate.

⁶³⁶ Si denominano yacht commerciali, le navi che hanno uno scafo di lunghezza superiore a 24 metri, con una stazza lorda non superiore alle mille tonnellate, adibite in navigazione internazionale esclusivamente al noleggio per finalità turistiche ed iscritte al registro internazionale. Le navi non iscritte, pure in presenza delle suddette caratteristiche, si identificano come "navi da diporto". Per approfondimenti cfr. CROCE, *La disciplina fiscale della nautica da diporto*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, 139 - 143.

l'acquirente a controlli fiscali ove spese del genere non risultino compatibili con il quadro reddituale). In tali categorie reddituali le spese per il diportismo sono considerate espressione di consumo del reddito, perciò irrilevanti come elementi negativi ai fini della determinazione della base imponibile⁶³⁷.

In tema di reddito d'impresa, sia per le imprese individuali, sia per le società, la questione assume un diverso rilievo.

In ordine alla deducibilità delle spese riguardanti l'acquisto di un'unità da diporto, occorre fare riferimento all'art. 164, T.U.I.R., per il quale le spese e gli altri componenti negativi relativi alle navi e alle imbarcazioni da diporto sono deducibili per l'intero ammontare se tali beni sono destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa (comma 1, lett. a, num. 1).

L'Amministrazione finanziaria⁶³⁸ ha chiarito che si considerano <<utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa>> i beni senza i quali l'attività stessa non può essere esercitata (rientrano, ad esempio, nella fattispecie in esame le imbarcazioni da diporto utilizzate dalle scuole per l'addestramento alla navigazione). In mancanza di tale condizione, le spese e gli altri componenti negativi (ammortamento, spese di manutenzione e riparazione, spese di impiego, ecc.) non sono ammessi in deduzione.

In realtà all'interno della norma viene operata una distinzione tra mezzi per così dire "inclusi", indicati in modo espresso, ai quali risultano riferibili i limiti di deducibilità dalla stessa stabiliti, e mezzi esclusi che, individuati per differenza dai primi, sono soggetti alle regole ordinarie⁶³⁹.

L'art. 164, T.U.I.R., a parere dell'Agenzia delle Entrate⁶⁴⁰, assume la funzione di "norma di sistema" diretta a "forfettizzare" il requisito dell'inerenza, relativamente ai costi connessi all'acquisto ed alla

⁶³⁷ Per un quadro generale sulle categorie e sulle basi imponibili reddituali cfr. per tutti BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, 209.

⁶³⁸ Circ. min. 10 febbraio 1998, n. 48/E, in *Corr. trib.*, 1998, 781.

⁶³⁹ Per i mezzi non espressamente menzionati nella norma e, tali tacitamente esclusi, vige, cioè, la regola dell'integrale deducibilità purchè possa dimostrarsi un rapporto di inerenza tra l'utilizzo del veicolo e l'esercizio di impresa, dell'arte o della professione.

⁶⁴⁰ Ris. 27 luglio 2007, n. 190/E e Ris. 22 agosto 2007, n. 231/E.

gestione di determinati veicoli. Ne consegue l'impossibilità di considerarla come "norma antielusiva", e quindi l'impossibilità di disapplicare i limiti in essa contemplati⁶⁴¹.

Si considerano veicoli inclusi, rientrando per espressa previsione nell'ambito applicativo dell'art. 164 T.U.I.R., le navi e le imbarcazioni da diporto.

Per quanto riguarda la disciplina applicabile all'impresa, risulta un duplice regime: l'uno di deduzione integrale, contenuto nel 1 comma, lett. a); l'altro di deduzione parziale di cui alla lett. b), primo cap. Il regime della deduzione integrale, risulta delimitato nel proprio ambito di applicazione tanto da un punto di vista soggettivo quanto oggettivo.

La regola della deducibilità integrale appare, infatti, riferibile, sotto il profilo soggettivo, esclusivamente agli imprenditori ed alle società, dal momento che le spese relative all'utilizzo dei veicoli a motore, compresi le imbarcazioni da diporto, possono portarsi in deduzione dal reddito solo in presenza di un vincolo di destinazione esclusiva di siffatti beni "all'attività propria dell'impresa".

Come già precisato, deve trattarsi di beni strumentali diretti ad essere utilizzati nell'impresa, senza possibilità di un uso promiscuo od

⁶⁴¹ Cfr. ZIZZO, *I limiti alla deduzione di costi relativi agli autoveicoli tra ipotesi di disapplicazione e prospettive di incostituzionalità*, in *Fisco*, 2007, I, 4501, secondo cui la disciplina dell'art. 164 TUIR mira a ad impedire l'inclusione nel calcolo del reddito di costi pacificamente non deducibili (perché non inerenti), e quindi la consumazione di un'evasione. Inoltre, non è affatto scontato che la natura antievasiva sia idonea ad escludere l'ammissibilità dell'istanza di disapplicazione, ancorché l'art. 37-bis, comma 8, d.p.r. n. 600/1973, indubbiamente menzioni soltanto le norme dotate di funzione antielusiva. Sul tema dell'interpello disapplicativo cfr.: ZIZZO, *Prime considerazioni sulla nuova disciplina antielusione*, in AA. VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura di MICCINESI, Padova, 1999, 469; PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, Milano, 2007, 87-113. Peraltro, l'art. 5, della legge delega 11.3.2014, n. 23, ha previsto una disciplina generale dell'abuso del diritto. La delega è stata attuata dal D.lgs. 5.8.2015, n. 128, che ha abrogato l'art. 37-bis, cit., e inserito nello Statuto del contribuente l'art. 10-bis, quale norma generale antielusiva (tra gli scritti più recenti, cfr.: BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013; GIOVANNINI, *La delega unifica elusione e abuso del diritto: nozione e conseguenze*, in *Corr. trib.*, 2014, 1827).

alternativo da parte dell'imprenditore, dal momento che la deducibilità viene espressamente riconosciuta solo nella misura in cui questi mezzi risultino indispensabili per l'esercizio dell'attività, e cioè beni senza i quali l'attività stessa non può essere esercitata⁶⁴².

Conseguentemente, la particolare categoria di mezzo di trasporto rappresentata dalle imbarcazioni da diporto, beneficia della deducibilità dei costi nell'unico caso di utilizzo esclusivo come bene strumentale nell'impresa, per la quale, peraltro, la deduzione è consentita nella misura massima.

Possono ritenersi ricomprese nella voce "spese" di cui all'art. 164, 1 co., TUIR, varie tipologie di costi riferibili alle imbarcazioni da diporto, quali: le spese di manutenzione, riparazione e custodia, le spese di impiego, la tassa di immatricolazione e gli interessi passivi.

Per quanto concerne la corretta delimitazione delle c.d. spese di impiego, l'Amministrazione finanziaria ha stabilito che, ai fini dell'individuazione di tali spese, è necessario far riferimento al significato del termine nella sua comune accezione, intendendosi, quelle necessarie per l'utilizzo del bene, come le spese per il carburante ed i lubrificanti⁶⁴³.

Per quanto riguarda il profilo della deducibilità degli interessi passivi, è necessario rapportare l'art. 164 con l'art. 96 T.U.I.R., sottolineando che l'art. 164 cit., costituisce una disciplina di carattere speciale⁶⁴⁴, dettata in relazione a tutti i costi, indipendentemente dalla loro specifica natura, i quali siano stati sostenuti in relazione ai particolari cespiti in esso contemplati, ivi compresi gli interessi passivi, pertanto, si ritiene che qualunque componente negativo sostenuto relativamente ai mezzi di trasporto di cui al citato art. 164, debba essere assoggettato esclusivamente alla disciplina di tale norma.

Nel caso di specie, gli interessi passivi sostenuti per finanziamenti contratti per l'acquisto di navi e imbarcazioni da diporto destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa [art. 164, 2 co., lett. a), T.U.I.R.] potranno essere interamente dedotti.

⁶⁴² Circ. 19.1.2007, n. 1/E e Ris. n. 231/2007, cit.

⁶⁴³ Circ. 7.2.1997, n. 29/E e Circ. 13.2.1997, n. 37/E.

⁶⁴⁴ Circ. 48/E/1998 cit., e Circ. 18.6.2008, n. 47/E.

2.1 Segue: l'Iva

Una delle problematiche fiscali più rilevanti emerse nel settore della nautica da diporto riguarda l'applicabilità dell'Iva alle diverse operazioni.

In presenza di un acquisto di unità da diporto da parte di un soggetto nazionale presso produttori o rivenditori (ad esempio, presso un cantiere nautico o un commerciante) l'operazione sarà assoggettata, come qualunque altra cessione ad Iva, con aliquota ordinaria (oggi del 22%), purchè il bene, per il cedente, abbia dato luogo alla detrazione dell'Iva al momento dell'acquisto. Diversamente l'operazione sarà esente da Iva ai sensi dell'art. 10, n. 27 – *quinquies*, d.p.r. 26.10.1972, n. 633.

Se l'operazione risulta da atto pubblico o da scrittura privata autenticata, la registrazione sconterà anche l'imposta di registro in misura fissa.

L'altra ipotesi è quella dell'acquisto dell'unità da diporto presso operatori economici residenti in altri Paesi comunitari, in questo caso, l'operazione è soggetta alle norme in materia di acquisti intracomunitari ex art. 38, d.l. 30.8.1993, n. 331.

Costituiscono acquisti intracomunitari le cessioni, derivanti da atti a titolo oneroso, di beni spediti o trasportati nel territorio dello Stato⁶⁴⁵ da altro Stato membro qualora sia il cedente, sia l'acquirente assumano la veste di soggetti passivi⁶⁴⁶.

⁶⁴⁵ La Corte di Giustizia ha chiarito che lo scambio intracomunitario di beni presuppone che i beni lascino il territorio dello Stato del cedente per essere fisicamente introdotti nel territorio dello Stato in cui è stabilito l'acquirente (C. Giust. CE, 27.9.2007, causa C-409/04 e causa C-184/05; C. Giust. CE, 6.4.2006, causa C-245/04).

⁶⁴⁶ Più in particolare, l'art. 38, I co., d.l. 331/1993, stabilisce che l'imposta sul valore aggiunto si applica sugli acquisti intracomunitari effettuati, in territorio italiano, da: a) soggetti che esercitano attività di impresa o arti e professioni; b) in ogni caso, da enti, associazioni ed altre organizzazioni di cui all'art. 4, 4 co., d.p.r. 633/1972, soggetti passivi di imposta nel territorio dello Stato. Per un inquadramento generale cfr. COMELLI, *La disciplina di attuazione in Italia delle direttive comunitarie attinenti al regime transitorio dell'Iva sugli scambi intracomunitari*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, I, 1682; PALACCHINO, *Acquisti intracomunitari*, in AA. VV., *Il diritto tributario comunitario*, FORTE – CERIONI – PALACCHINO (a cura di), Milano, 2004, 569 – 570.

Sul piano applicativo, l'acquirente nazionale, soggetto passivo di imposta, dovrà integrare la fattura, emessa dal venditore, senza applicazione dell'imposta, con l'indicazione dell'Iva al 22% ed annotare il documento nel registro degli acquisti e delle vendite.

Costituiscono in ogni caso, acquisti intracomunitari, gli acquisti a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi trasportati o spediti da altro Stato membro, indipendentemente dalla condizione di soggetto passivo d'imposta del cedente ed anche se non effettuati nell'esercizio di imprese, arti e professioni [art. 38, 3 co., lett. e), d.l. 331/1993; art. 2, par. 1, lett. b), punto ii) Dir. n. 2006/112/CE].

In sintesi, tali cessioni sono soggette al principio di tassazione nello Stato membro di destinazione come acquisto intracomunitario e di detassazione nel Paese di origine come cessione intracomunitaria.

Si tratta di una correzione, resa necessaria a seguito della mancata armonizzazione delle aliquote d'imposta all'interno del territorio comunitario.

Il disallineamento delle aliquote Iva tra i vari Stati membri e l'elevata mobilità dei mezzi di trasporto avrebbero potuto determinare effetti distorsivi nel mercato, anche sotto il profilo concorrenziale, provocando uno spostamento degli acquisti di mezzi di trasporto negli Stati con aliquote più basse; l'elevato costo dei mezzi di trasporto avrebbe, infatti, reso conveniente effettuare l'acquisto in un altro Stato membro.

Esigenze di cautela fiscale hanno, quindi, reso necessario estendere il regime degli scambi intracomunitari a queste operazioni, indipendentemente dallo status di soggetto passivo sia del cedente, sia dell'acquirente⁶⁴⁷.

L'art. 38, 4 co., d.l. 331/1993, in recepimento della norma comunitaria (art. 2, par. 2, lett. a) e b), Dir. 2006/112/CE), definisce, ai fini del trattamento Iva degli scambi intracomunitari di mezzi di trasporto nuovi, il concetto di mezzo di trasporto e l'aggettivazione di nuovo.

Per il settore della nautica da diporto, costituiscono mezzi di trasporto le imbarcazioni di lunghezza superiore a 7,5 metri, destinate al trasporto di persone o cose. Sono, tuttavia, esclusi dalla categoria dei

⁶⁴⁷ Circ. min. 23.2.1994, n. 13/E.

“mezzi di trasporto” le imbarcazioni destinate all’esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare (art. 38, 4 co., d.l. n. 331/1993).

Per l’art. 38, cit., i predetti mezzi di trasporto “non” si considerano nuovi alla duplice condizione che (i) abbiano navigato per oltre cento ore e (ii) la cessione sia effettuata decorso il termine di tre mesi dalla data del provvedimento di prima immatricolazione o di iscrizione in pubblici registri o all’emanazione di provvedimenti equipollenti⁶⁴⁸.

In realtà i Pubblici uffici non possono procedere all’immatricolazione, all’iscrizione in pubblici registri o all’emanazione di provvedimenti equipollenti relativi a mezzi di trasporto nuovi, oggetto di acquisto intracomunitario, se gli obblighi relativi all’applicazione dell’imposta non risultano adempiuti (art. 53, 3 co., d.l. 331/1993).

Pertanto, a tali fini, l’acquirente nazionale deve dimostrare di avere assolto l’Iva con le consuete modalità previste per gli acquisti intracomunitari, se soggetto passivo d’imposta⁶⁴⁹; se soggetto privato l’Iva dovrà essere versata mediante modello F24.

⁶⁴⁸ Per i mezzi di trasporto “usati” se il cedente applica il regime del margine (art. 74, d.p.r. 633/1972) l’operazione sarà assoggettata ad Iva nel paese del cedente secondo le regole previste per tale regime e non sarà tassata nel paese dell’acquirente all’atto dell’introduzione del mezzo di trasporto; se, invece, il cedente applica il regime ordinario si seguono le regole ordinarie previste per gli scambi intracomunitari.

⁶⁴⁹ Si fa riferimento al d.m. 19.1.1993 che disciplina le modalità ed i termini di liquidazione e di versamento dell’imposta a seconda della qualificazione soggettiva del cessionario nazionale. Se il cessionario non è soggetto passivo d’imposta, l’Iva sull’acquisto è assolta mediante presentazione all’Agenzia delle Entrate, entro 30 giorni dall’acquisto e comunque anteriormente all’immatricolazione del mezzo di trasporto, di apposita dichiarazione recante in allegato copia della fattura o dell’atto di cessione. Sulla scorta di tale documentazione l’Ufficio procede alla liquidazione del tributo dovuto, la cui riscossione avrà luogo secondo le consuete modalità. Se il cessionario è soggetto passivo d’imposta, è necessario distinguere la posizione del cedente comunitario. Se quest’ultimo è privo di soggettività Iva nel proprio Paese di residenza, il cessionario nazionale è tenuto ad integrare l’atto di cessione o il documento equipollente ed a registrarlo nei modi previsti per l’annotazione delle fatture relative ad acquisti intracomunitari. Qualora, invece, il cedente comunitario sia anch’esso soggetto passivo, trovano applicazione le disposizioni generali in tema di fatturazione, integrazione e registrazione delle operazioni intracomunitarie.

Posto che la normativa, ai fini dell'applicazione del regime dell'Iva intracomunitaria, definisce mezzi di trasporto "nuovi" le unità da diporto di lunghezza superiore a 7,5 metri, ne consegue che per quelle di lunghezza inferiore vale il regime generale. Per esempio, un acquisto intracomunitario di un'unità da diporto di lunghezza fino a 7,5 metri operato da un privato sconta l'Iva nel paese del venditore, secondo la regola generale per cui le cessioni intracomunitarie tra soggetti passivi pagano l'Iva nel Paese di destinazione, mentre le cessioni intracomunitarie nei confronti di privati pagano l'Iva nel paese di origine. Analogamente avviene per l'acquisto di unità da diporto che non si considerano "nuove".

Per quanto riguarda il profilo della detrazione, per l'art. 19, 1 co., d.p.r. 633/1972, l'Iva afferente l'acquisto di unità da diporto, effettuato da un soggetto passivo che agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione, è detraibile se il bene acquistato è "inerente" all'attività, come avviene nell'ambito delle imposte sui redditi ai fini della deducibilità dei costi⁶⁵⁰.

La centralità del diritto di detrazione nel meccanismo dell'Iva, quale strumento che garantisce la neutralità del tributo per tutte le attività economiche, indipendentemente dagli scopi e dai risultati di dette attività, è fortemente sottolineata dalla giurisprudenza comunitaria, per la quale l'intera disciplina dell'imposta va letta alla luce della tutela di tale diritto⁶⁵¹. Ne consegue che disposizioni che limitano tale diritto possono

⁶⁵⁰ Come precisa la giurisprudenza, l'inerenza consiste nella strumentalità del bene acquistato rispetto alla specifica attività imprenditoriale o professionale (Cass. 23.1.2008, n. 1421 in *Fisco*, 2008, II, 1092; Cass. 17.2.2010, n. 3707). In dottrina cfr. DRAGONE – MORABITO, *Principio di inerenza e diritto alla detrazione*, in *Iva*, 2009, 16 ss., per i quali l'inerenza, quale condizione per esercitare il diritto di detrazione nell'Iva, si avvicina molto all'inerenza reddituale, infatti, entrambi i settori impositivi ad esempio, dettano regole per disciplinare gli acquisti ad uso "promiscuo" o prevedono percentuali forfetarie sia ai fini della detrazione, sia ai fini della deducibilità con riferimento a talune spese per le quali è difficile individuare con precisione la quota riferibile alla sfera imprenditoriale.

⁶⁵¹ C. Giust. CE, 14.2.1985, causa C-268/83, C. Giust. CE, 15.1.1998, causa C-37/95; C. Giust. CE, 4.4.2009, causa C-515/07. Per le condizioni necessarie per l'esercizio del diritto alla detrazione Cfr. PACE, *Il diritto di detrazione*, in *L'imposta sul valore*

essere adottate solo ove previsto dalla normativa comunitaria e vanno interpretate in senso restrittivo.

In base al principio generale per cui in tanto la detrazione è consentita in quanto i beni o servizi siano impiegati per l'effettuazione di operazioni, l'art. 19, 2 co., d.p.r. 633/1972, esclude la detraibilità dell'Iva relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o esclusivamente non soggette all'imposta; ed infatti, per gli acquisti promiscui – cioè utilizzati in parte per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione e in parte per operazioni non soggette, si applica la regola secondo cui l'Iva detraibile va determinata in relazione alla parte di acquisti utilizzati per effettuare operazioni con diritto di detrazione sulla base di criteri oggettivi, liberamente individuabili dal soggetto passivo, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati⁶⁵².

Tuttavia, l'art. 19-*bis* l), 1 co., lett. *b*) e lett. *d*), d.p.r. n. 633/1972, stabilisce che l'Iva relativa all'acquisto o alla importazione di navi ed imbarcazioni da diporto, dei relativi componenti e ricambi, delle prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera, di appalto e simili che hanno per oggetto la produzione di navi ed imbarcazioni da diporto, delle prestazioni dipendenti da contratti di locazione finanziaria, di noleggio e simili di navi ed imbarcazioni da diporto, delle prestazioni di impiego, custodia, manutenzione e riparazione relative ai beni stessi, è ammessa in detrazione soltanto se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa ed è, in ogni caso, esclusa per gli esercenti arti e professioni⁶⁵³.

Per la prassi⁶⁵⁴ beni oggetto dell'attività propria dell'impresa devono intendersi quelli il cui impiego qualifica e realizza l'attività normalmente esercitata (commercio, lavorazione, noleggio, locazione finanzia-

aggiunto, *Giurisprudenza sistematica di Diritto tributario*, TESAURO, (a cura di), Torino, 2001, 303; GIORGI, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005, 281, ss..

⁶⁵² Circ. 24.12.1997, n. 328.

⁶⁵³ Si tratta di una esclusione oggettiva della detrazione d'imposta che riguarda alcuni beni e servizi per i quali risulta difficile stabilire la loro inerenza e la loro utilizzazione nell'attività esercitata dal contribuente (cfr. circ. 328/1997, cit. punto 3.4).

⁶⁵⁴ Circ. 3.8.1979, n. 25.

ria, ecc.); per attività propria deve intendersi quella che normalmente ed abitualmente viene esercitata dall'imprenditore.

Esemplificando, la detrazione Iva è consentita sull'acquisto di un'unità da diporto effettuata da imprenditori che fanno commercio delle stesse, che le adibiscono ad un'attività di noleggio o locazione, anche finanziaria, che le utilizzano per l'insegnamento professionale della navigazione o come unità di appoggio per centri di immersione.

Inoltre, l'Iva relativa all'acquisto o all'importazione di carburanti e lubrificanti destinati a navi ed imbarcazioni da diporto è ammessa in detrazione nella stessa misura in cui è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione dei beni stessi (art. 19-*bis*l), 1 co., lett. *d*), d.p.r. n. 633/1972.

E' opportuno precisare che la norma che prevede l'indetraibilità oggettiva dell'Iva, riguarda, per espressa previsione, le navi ed imbarcazioni da diporto, e non si applica, quindi, ai natanti, per i quali vige la regola generale. In particolare, l'imposta afferente tali acquisti potrà essere portata in detrazione anche se i natanti sono utilizzati quali beni strumentali per l'esercizio dell'attività di impresa.

Un caso particolare riguarda l'intestazione di unità da diporto a società o enti che consentono il godimento di tali unità per uso personale o familiare a condizioni di favore. In tale ipotesi, l'art. 4, 5 co., d.p.r. 633/1972, prevede che <<non sono considerate ...attività commerciali il possesso e 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 dei beni e 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>>⁶⁵⁵.

⁶⁵⁵ Con tale disposizione si vuole evitare che, mediante l'intestazione a una società o ente di comodo, si possa dedurre l'imposta pagata ai fornitori, che dovrebbe, invece, rappresentare un costo nell'ipotesi di acquisto da parte di un privato consumatore finale, si esprime in tal senso CROCE, *La disciplina fiscale della nautica da diporto*, cit., 146. Su tale specifica questione si segnala una recente sentenza della CTP di Genova (18.4.2011, n. 49), in *Giur. trib.*, 2011, 803 ss., con nota di PROVAGGI,

In questi casi, considerandosi l'attività suddetta come non commerciale⁶⁵⁶, l'Iva non è detraibile.

2.2 Segue: l'imposta di registro

Nell'ambito delle imposte sui trasferimenti, se il venditore è un privato, o comunque un ente non commerciale che non agisce nell'esercizio di impresa, ovvero un soggetto passivo che effettua la cessione in esenzione da Iva ex art. 10, n. 27-*quinquies*, d.p.r. 633/1972, per la cessione di imbarcazioni e di navi da diporto si applica l'imposta di registro in misura fissa crescente in funzione della lunghezza fuori tutto dello scafo misurata secondo i cd. *standard* armonizzati (art. 7, tariffa, all. I, parte prima, d.p.r. 26.4.1986, n. 131). Le navi scontano invece il tributo nella misura fissa di Euro 5.055,00 indipendentemente dalla loro lunghezza.

Requisiti oggettivi e soggettivi per la non imponibilità Iva delle << cessioni >> di navi da diporto, secondo cui l'acquisto o l'importazione delle navi da diporto, dotate delle caratteristiche previste per il regime delle operazioni assimilate alle cessioni alle esportazioni, può avvenire in regime di non imponibilità, a condizione che le medesime siano effettivamente utilizzate dal soggetto acquirente per attività di noleggio.

⁶⁵⁶Secondo CONTRINO, *Incertezze e punti fermi sul presupposto soggettivo dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 537, << La nozione di attività d'impresa rilevante ai fini Iva risulta più ampia rispetto alla corrispondente nozione prevista per le imposte sui redditi (art. 55 T.U.I.R.), ricomprendendo, oltre alle attività oggettivamente commerciali, definite mediante il richiamo dell'art. 2195 c.c., anche le attività agricole, individuate mediante il rinvio all'art. 2135 c.c.. Tale differente ampiezza non è senza ragione, se si considera che è lo stesso assetto del tributo a imporre la rilevanza di ogni attività imprenditoriale che rientri nel circuito produttivo e distributivo dei beni destinati al consumo. Vi sono tuttavia attività che non sono d'impresa ai fini Iva, perché escluse espressamente dal novero delle attività commerciali come appunto la gestione di imbarcazioni, ma che lo sono ai fini delle imposte sui redditi >>. Per INTERDONATO, *Gli imprenditori*, in *L'imposta sul valore aggiunto, op. cit.*, 131, le situazioni di non coincidenza nei due settori non dipenderebbe dalla nozione di imprenditore, bensì dalla diversità dei presupposti dei due tributi.

3. La cessione dell'unità da diporto: le imposte sui redditi

Ai fini delle imposte sui redditi, se la cessione dell'unità da diporto, precedentemente, non ha comportato la deducibilità delle spese e delle altre componenti negative così come previsto dall'art. 164 T.U.I.R. (v. retro par. 2), l'eventuale plusvalenza non concorre alla formazione del reddito imponibile IRES, per effetto dell'art. 164, 2 co., T.U.I.R., per il quale <<le plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali rilevano nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato>>⁶⁵⁷.

3.1 Segue: l'Iva e l'imposta di registro

Per quanto riguarda il regime Iva, le cessioni delle unità da diporto sono soggette ad Iva (22%) se il cedente agisce nell'esercizio di impresa (ad esempio, cantiere o commerciante) e se l'operazione si considera effettuata nel territorio dello Stato. Per acquisire il requisito della territorialità ex art. 7-bis, d.p.r. n. 633/1972, la cessione del bene deve riguardare un bene esistente fisicamente nel territorio dello Stato⁶⁵⁸ nel momento in cui si considera effettuata l'operazione di cessione.

Per i beni mobili e quindi per le unità da diporto si richiede un ulteriore requisito e cioè che il bene sia nazionale, comunitario o vincolato al regime della temporanea importazione⁶⁵⁹.

Se il requisito della territorialità non sussiste, allora l'operazione sarà esclusa da Iva, tuttavia, essendo l'operazione posta in essere nell'eser-

⁶⁵⁷ La norma si preoccupa di creare una simmetria impositiva tra la rilevanza fiscale della plusvalenza (o minusvalenza) conseguita all'atto del realizzo del cespite e la deducibilità fiscale dei costi allo stesso relativi. In tal senso cfr. Circ. n. 47/E/2008 cit.

⁶⁵⁸ In tal senso si è espressa la Circ. Assonime 5.6.1973, n. 101. In dottrina cfr. CARPENTIERI, *Il principio di territorialità nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. Dir. trib.*, 2002, I, 8, che pone in evidenza come, per la localizzazione delle cessioni di beni, non rilevi né il luogo di conclusione o di esecuzione del contratto, né il luogo di residenza dei soggetti interessati all'operazione ma piuttosto il luogo di esistenza fisica del bene.

⁶⁵⁹ Ris. Ag. Entr. 13.7.1995, n. 184.

cizio di impresa e per il principio dell'alternatività, la vendita sarà soggetta a registrazione in caso d'uso se viene posta in essere con scrittura privata non autenticata, diversamente è dovuta l'imposta di registro in misura fissa, se la vendita si conclude con atto pubblico o scrittura privata autenticata (art. 5, 2 co., d.p.r. n. 131/1986)⁶⁶⁰.

Le cessioni di navi o imbarcazioni da diporto che non rappresentano l'oggetto dell'attività propria dell'impresa, che all'atto dell'acquisto non hanno usufruito della detrazione Iva ai sensi dell'art. 19-*bis*1, 1 co., lett. b), d.p.r. 633/1972, risultano esenti dall'imposta ex art. 10, n. 27-*quinquies*, d.p.r. cit.. Conseguentemente, è indetraibile anche l'Iva relativa ai beni e servizi utilizzati esclusivamente per effettuare tali cessioni.

In via di eccezione, le operazioni esenti ex artt. 10, 1 co., nn. 8, 8 *bis*, 8 *ter* e 27 *quinquies*, sono sempre registrate in termine fisso, non considerandosi agli effetti dell'obbligo di registrazione come operazioni soggette ad Iva.

Si considerano operazioni non imponibili ai fini Iva le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relative al settore navale, nella considerazione che tali attività si svolgono in un mercato internazionale ed in un ambito che non può essere localizzato nel territorio nazionale, anche quando l'operatore sia residente nel territorio stesso (art. 8-*bis*, d.p.r. 633/1972)⁶⁶¹.

L'imposta, perciò, non è applicabile alle cessioni aventi ad oggetto navi⁶⁶² (indipendentemente dalla stazza e dal mezzo di propulsione)

⁶⁶⁰ L'assoggettamento a registrazione in caso d'uso delle scritture private non autenticate opera solo se tutte le disposizioni in esse contenute sono soggette ad Iva.

⁶⁶¹ L'art. 2, 1 co., lett. c), l. 18.2.1997, n. 28, ha delimitato con maggior precisione il campo di applicazione della norma, riconoscendone la natura sussidiaria rispetto all'art. 8, d.p.r. 633/1972. Ha così stabilito che rientrano tra le operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione soltanto quelle operazioni che non siano già suscettibili di essere inquadrate tra le cessioni all'esportazione. Si è in presenza di una mera qualificazione giuridica, atteso che anche le operazioni assimilate beneficiano del regime di non imponibilità, nel senso che non determinano il sorgere del debito d'imposta, ma sono soggette a tutti gli adempimenti formali previsti per le operazioni imponibili, dato che rientrano nel campo di applicazione dell'Iva.

⁶⁶² L'art. 2, 4 co., l. n. 28/97, ha esteso la qualifica di navi anche ai galleggianti antincendio, alle gru galleggianti mobili, ai pontoni di sollevamento, ai pontoni

destinate all'esercizio di attività commerciali (quindi, in primo luogo al trasporto di cose o persone) o della pesca (professionale), adibite ad ogni tipo di navigazione (marittima, lacuale o fluviale); ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare (con la conseguenza che restano imponibili i servizi addebitati per tali operazioni laddove il prestatore sia domiciliato o residente in Italia) od a lavori di demolizione.

La prassi fa rientrare nell'accezione di navi destinate all'esercizio di attività commerciali anche quelle destinate all'utilizzo pratico-didattico per la formazione e riqualificazione professionale e quelle per la ricerca scientifica e tecnologica riguardante la pesca⁶⁶³. Tale orientamento deve essere inquadrato nell'ambito dell'art. 148, lett. a), della direttiva 2006/112/CE, secondo cui le suddette navi devono essere <<adibite alla navigazione d'alto mare>>, cioè in quelle aree marine non incluse nella zona economica esclusiva, nel mare territoriale o nelle acque interne di uno Stato.

Sul punto, la Corte di Giustizia ha stabilito che, ai fini della non imponibilità, le navi adibite alla navigazione d'alto mare devono essere utilizzate nel trasporto a pagamento di passeggeri, ovvero nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca⁶⁶⁴.

Sono, infine, equiparati alle navi complete o finite gli scafi utilizzati per la costruzione delle navi, anche se smontati o non montati. Il regime di non imponibilità risulta applicabile ai suddetti scafi a condizione che siano utilizzati per navi destinate alla attività di cui all'art. 8-bis, 1 co., lett. a), d.p.r. 633/1972.

Nel passato il Ministero delle Finanze⁶⁶⁵ ha chiarito che <<per nave deve intendersi ... qualsiasi costruzione destinata al trasporto per acqua, anche a scopo di diporto. Inoltre con la circolare 539917 ... viene precisato che ... non è operante la distinzione fatta ad altri effetti dalla legge 11.2.1971, n. 50 fra le navi da diporto ed imbarcazioni da diporto,

posatubi o posacavi, alle chiatte, alle piattaforme ed ai galleggianti mobili o sommergibili destinati all'attività di ricerca o di sfruttamento del suolo marino.

⁶⁶³ Ris. min. 11.8.1989, n. 621141.

⁶⁶⁴ C. Giust. CE, 14.9.2006, cause riunite da C-181/04 a C-183/04.

⁶⁶⁵ Ris. 26.10.1973, n. 513156.

per cui fruiscono delle vigenti norme agevolative anche le barche a vela, i battelli fuori bordo ed entro bordo nonché i battelli pneumatici>>.

La lettura dell'art. 8-*bis*, cit., invece, conduceva a ritenere che alle cessioni extracomunitarie di unità da diporto si applicasse sempre l'Iva. La *ratio* della esclusione delle unità da diporto dal regime di non imponibilità faceva leva sul fatto che, ai sensi dell'art. 1, 2 co., l. 50/1971, alla navigazione da diporto era riconosciuto unicamente uno scopo sportivo o ricreativo <<dai quali esuli il fine di lucro>>⁶⁶⁶.

In virtù della successiva evoluzione legislativa della nautica da diporto⁶⁶⁷, l'esclusione dal regime di non imponibilità ex art. 8-*bis*, cit., non riguarda le unità utilizzate per attività commerciali, che si concretizzano nella stipula di contratti di noleggio o di locazione e per le unità destinate alla navigazione internazionale⁶⁶⁸, previa iscrizione nel registro internazionale⁶⁶⁹. In questo modo, la cessione di un'imbarcazione da diporto operata in una zona di confine dovrà ritenersi *ex lege* non ricompresa nelle fattispecie assimilate.

Ai fini della prova dell'effettivo impiego delle unità da diporto nell'ambito di attività commerciali, l'Amministrazione finanziaria⁶⁷⁰ ha precisato di far riferimento agli obblighi di registrazione in vigore.

⁶⁶⁶ Su tale profilo si rinvia a: FANELLI, *Profili fiscali della nautica da diporto*, in *Corr. trib.*, 2005, 1974 ss.; SCARPA, *Aspetti fiscali della riforma della nautica da diporto – la non imponibilità ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, della cessione di unità da diporto*, in *Boll. trib.*, 2006, 756 ss.

⁶⁶⁷ Infatti, l'art. 2, d.lgs. 18.7.2005, n. 171, ha espressamente riconosciuto l'utilizzo delle unità da diporto in attività commerciali.

⁶⁶⁸ Ris. 21.3.2002, n. 94/E e Ris. 14.3.2008, n. 95/E. Nella Ris. 94/E, peraltro, l'Agenzia ha evidenziato che la medesima *ratio* si riscontrava, nella Direttiva 92/81/CEE, in materia di accise sugli oli minerali, la quale all'art. 8, par. 1, lett. c), prevedeva 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 da diporto>>.

⁶⁶⁹ E' opportuno precisare che, ai fini dell'iscrizione nel registro internazionale, le unità da diporto devono presentare le seguenti caratteristiche: avere uno scafo di lunghezza superiore ai 24 metri, avere una stazza lorda non superiore alle 1000 tonnellate, essere adibite in navigazione internazionale esclusivamente al noleggio per finalità turistiche.

⁶⁷⁰ Ris. 94/E, cit.

Ed, allora, per le navi ed imbarcazioni da diporto è necessaria l'annotazione nei registri di iscrizione e sulla licenza di navigazione dell'utilizzo del bene per finalità di noleggio; per i natanti da diporto (che l'art. 13, 3 co., l. 50/1971, non assoggettava all'obbligo di iscrizione nei registri marittimi), gli esercenti dell'attività di noleggio, oltre ad assolvere all'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese, avrebbero dovuto comprovare di essere stati autorizzati dalla locale autorità marittima all'impiego dei natanti mediante contratti di noleggio.

L'assimilazione di cui all'art. 8-*bis*, 1 co., lett. a), d.p.r. 633/1972, si realizza in ragione della destinazione del bene oggetto della cessione, espungendo dal novero della fattispecie assimilata solo quel tipo di imbarcazioni che, per loro natura, non operano tipicamente in ambito internazionale⁶⁷¹.

Per l'art. 8-*bis*, 1 co., lett. d), d.p.r. cit., anche le cessioni di apparati motori e di parti di ricambio, nonché le cessioni di beni destinati a dotazione di bordo⁶⁷², sono operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione oggettivamente non imponibili se effettuate nei confronti dell'armatore; si tratta di un'assimilazione oggettiva che presuppone la qualifica soggettiva dell'acquirente. Il suddetto trattamento va applicato anche alla fornitura dei beni destinati al rifornimento comprese le somministrazioni di alimenti e di bevande di bordo, ed il vettovagliamento delle navi, in base alla previsione di cui all'art. 148, lett. a) ed e), Direttiva 2006/112/CE. Si tratta, in particolare, di un'applicazione del principio dell'accessorietà avente ad oggetto beni di consumo destinati a soddisfare le esigenze delle persone dell'equipaggio e dei passeggeri

⁶⁷¹ MANDO' - MANDO', *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2010, 186, per il quale, nel caso di specie la non imponibilità si applica indipendentemente dalla qualifica dell'operatore (soggetto d'imposta) che effettua la cessione e da colui che la riceve, trattandosi di detassazione di tipo oggettivo, collegata alla natura dell'operazione.

⁶⁷² La definizione di dotazioni di bordo può desumersi dall'art. 267, T.U. doganale, che considera come tali i macchinari, gli attrezzi, gli strumenti ed i mezzi di salvataggio, le parti di ricambio, gli arredi ed ogni altro oggetto suscettibile di utilizzazione reiterata, destinata a servizio od ornamento del mezzo di trasporto. In tal senso anche Ris. min., 25.10.1982, n. 391505.

della nave, nonché ad assicurare il funzionamento degli organi di propulsione e degli altri macchinari (provviste di bordo)⁶⁷³. Nel caso del carburante, l'agevolazione compete se viene ceduto direttamente all'armatore, come da ultimo precisato dall'Amministrazione finanziaria⁶⁷⁴.

Per quanto riguarda le cessioni intracomunitarie, non sono imponibili le cessioni a titolo oneroso di beni trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti passivi d'imposta. Tuttavia, l'art. 41, 2 o., lett. b), d.l. 331/1993, prevede l'assimilazione alle cessioni intracomunitarie delle cessioni a titolo oneroso delle unità da diporto nuove, trasportate o spedite in altro Stato membro da cedenti o acquirenti, ovvero per loro conto, anche se non effettuate nell'esercizio di imprese, arti e professioni e anche se l'acquirente non è soggetto passivo d'imposta.

L'applicazione alla fattispecie, del principio di tassazione nello Stato membro di destinazione – in luogo di quello di provenienza, normalmente applicabile per le cessioni nei confronti di acquirenti non soggetti passivi – si giustifica con gli evidenti effetti distorsivi che potrebbero conseguirsi al concentrarsi degli acquisti negli Stati con aliquote meno elevate⁶⁷⁵. La *ratio* della previsione di non imponibilità è quella di evitare effetti di duplicazione dell'imposizione, atteso che nello Stato membro di destinazione l'acquisto sarà assoggettato all'imposta. Per i soggetti cedenti non operanti nell'esercizio di imprese, arti o professioni, l'art.

⁶⁷³ Per le provviste di bordo, la non imponibilità è subordinata alla prova dell'avvenuto imbarco, che, ad avviso dell'Amministrazione finanziaria (Ris. 15.2.1993, n. 531289) è costituita dal visto apposto dalla Dogana o dalla Guardia di Finanza sul foglio della fattura emessa nei confronti dell'impresa di navigazione. Nello specifico, cfr. FRANCIOLINI, *Considerazioni sulla applicazione dell'Iva alla costruzione di navi ai rapporti tra due costruttori e alle imbarcazioni da diporto*, in *Dir. mar.*, 2003, I, 116 ss.

⁶⁷⁴ Ris. 17.6.2002, n. 191. Nello stesso senso, cfr. Ris. 29.3.2002, n. 101/E e Ris. 22.7.1998, n. 85/E. analoga posizione è stata espressa dalla Corte di Giustizia nella sentenza 26.6.1990, causa C-185/09.

⁶⁷⁵ In dottrina cfr.: COMELLI, *La disciplina di attuazione in Italia delle direttive comunitarie attinenti al regime transitorio dell'Iva sugli scambi intracomunitari*, cit., 1721; MASPES, *Gli scambi intracomunitari*, in *L'imposta sul valore aggiunto, Giurisprudenza sistematica di Diritto tributario*, TESAURO, (a cura di), cit., 902-903.

53, d.l. 331/1993, stabilisce quindi il rimborso – al momento della cessione – dell'imposta compresa nel prezzo di acquisto o assolta o pagata per la loro acquisizione o importazione: rimborso che comunque non può essere superiore all'ammontare dell'imposta che avrebbe trovato applicazione se la cessione fosse stata imponibile.

Le cessioni a soggetti comunitari privati di unità da diporto usate sono soggette ad Iva in Italia, anche se il bene viene trasportato in un Paese comunitario.

Se il venditore è un privato, o comunque un ente non commerciale, ovvero un soggetto passivo che effettua la cessione in esenzione da Iva ai sensi dell'art. 10, n. 27-*quinquies*, d.p.r. 633/1972, per la cessione di imbarcazioni e navi da diporto si applica l'imposta di registro in misura proporzionale in funzione della lunghezza dello scafo (art. 7, tariffa, all. 1, parte prima, d.p.r. 131/1986).

4. Le importazioni di imbarcazioni straniere e l'immatricolazione nei registri previsti dal Codice della navigazione

E' opportuno fare un breve cenno alla problematica che si è posta recentemente in merito alla differente rilevanza che è stata attribuita dall'Amministrazione doganale e dalla giurisprudenza di legittimità all'immatricolazione prevista dal Codice della navigazione per le imbarcazioni importate da paesi extra UE.

In concreto ci si chiede se tale formalità debba essere considerata condizione necessaria affinché possa avere luogo un'importazione sul territorio nazionale di imbarcazioni costruite all'estero o battenti bandiera di Paesi extra UE.

Infatti, da un lato la prassi dell'Amministrazione finanziaria ritiene l'immatricolazione nei registri navali nazionali requisito essenziale per la validità dell'importazione di una imbarcazione in Italia (anche se, dal 2012 solo con riferimento alle imbarcazioni commerciali e non più a quelle da diporto).

Dall'altra parte, la Corte di Cassazione, pronunciandosi sulla configurabilità del reato di contrabbando, ha qualificato, invece, l'immatricolazione solo come elemento da cui può desumersi, in modo certo, la

destinazione del mezzo di trasporto all'utilizzo nel territorio nazionale⁶⁷⁶.

Per ciò che concerne la disciplina doganale, l'art. 36, D.P.R. 23.1.1973, n. 43 (TULD), detta delle regole specifiche per le importazioni ed esportazioni di navi e aeromobili⁶⁷⁷.

La suindicata norma offre validi spunti interpretativi, consentendo una soluzione razionale della questione prospettata. Infatti, l'art. 36, cit., detta il principio, in relazione al quale, il pagamento dei diritti di confine (dazi doganali, IVA all'importazione, accise, ecc.) deve avere luogo, per le merci di provenienza estera, quando esse sono destinate al consumo nel territorio nazionale. Per il comma 2, si intendono destinate al consumo nel territorio doganale le merci estere dichiarate per l'importazione definitiva.

Pertanto, la regola applicabile a tutti i beni è che la dichiarazione d'importazione definitiva è l'elemento da cui si può desumere che un bene proveniente dall'estero è destinato al consumo. La destinazione al consumo rappresenta il presupposto dell'obbligazione doganale.

Tale chiave di lettura ci consente di interpretare anche l'art. 36, cit., 4 co., il quale detta una regola specifica per i mezzi di trasporto di provenienza estera, stabilendo che le navi e gli aeromobili costruiti all'estero, o provenienti da bandiera estera, si intendono destinati al consumo nel territorio doganale quando sono iscritti nelle matricole o nei registri di cui agli artt. 146 e 750 del Codice della navigazione.

Quindi, il Legislatore ha individuato per i mezzi di trasporto esteri un ulteriore indicatore al fine di dimostrare il loro utilizzo definitivo nel territorio dello Stato. Tale ulteriore elemento è proprio rappresentato dall'immatricolazione nei registri nazionali.

Quindi, mentre per i beni mobili in generale l'elemento da cui si

⁶⁷⁶ In tal senso Cass., Sez. III, 23.5.1989, n. 7596; Cass. Sez. III, 17.2.1984, n. 1504 e Cass., Sez. III, 21.9.2007, n. 38724.

⁶⁷⁷ Per un inquadramento generale della complessiva tematica dei tributi doganali, si vedano MERCURIO, *Dogana e imposte doganali*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da Cassese, Milano, III, 2006, 2026 ss.; DE CICCO, *Diritto doganale*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Comm.*, III, Agg., Torino, 2007, 1 ss.; AA. VV., *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, Scuffi - Miccinesi - Albenzio (a cura di), Milano, 2014; FABIO, *Manuale di diritto e pratica doganale*, Milano, 2014.

desume la destinazione definitiva al consumo nel territorio doganale e al quale si ricollega la nascita del tributo doganale, è la dichiarazione d'importazione, per i mezzi di trasporto di provenienza estera è già sufficiente l'immatricolazione nei registri nazionali affinché sorga il presupposto impositivo, essendo tale formalità già di per sé sintomatica dell'utilizzo definitivo del mezzo nel territorio dello Stato.

Tale chiave interpretativa ha come conseguenza che, se da una parte l'immatricolazione dell'imbarcazione di provenienza estera è sufficiente per la nascita dell'obbligazione tributaria, ciò non significa che tale formalità sia necessaria per il medesimo fine, ben potendo verificarsi, comunque il presupposto, con la dichiarazione di importazione definitiva (in assenza di iscrizione nei registri nazionali), secondo quanto previsto nell'art. 36, 2 co., TULD.

Tuttavia l'Agenzia delle Dogane, in contrasto con l'orientamento della giurisprudenza, considera il requisito dell'iscrizione nei registri navali nazionali elemento costitutivo del presupposto del tributo doganale⁶⁷⁸.

La prassi degli Uffici locali dell'Agenzia delle Dogane, in effetti, è quella di richiedere l'immatricolazione dell'imbarcazione straniera per dare corso alle procedure di importazione.

Tale orientamento ha trovato conferma a livello normativo nella modifica dell'art. 36, 4 co., TULD, ad opera dell'art. 60, 1 co., D.L. 24.1.2012, n. 1, conv. nella L. 24.3.2012, n. 27, il quale ha previsto che per le imbarcazioni da diporto straniero, il presupposto non sorge con l'iscrizione nei registri nazionali, essendo sufficiente, per la destinazione al consumo nel territorio nazionale, una semplice dichiarazione di importazione definitiva⁶⁷⁹.

⁶⁷⁸ Già con la R.M. 30.1.1975, n. 34117, l'Amministrazione finanziaria precisava che <<per l'art. 36, comma 4 del Testo Unico delle Leggi doganali il momento generativo dell'obbligazione tributaria per le navi provenienti da bandiera estera sorge con l'iscrizione nelle matricole o nei registri navali>>.

⁶⁷⁹ Dalla relazione di accompagnamento al D.L. n. 1/2012, si evince che la modifica apportata all'art. 36, 4 co., TULD, <<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>>.

Sul punto l'Agenzia delle Dogane ha ribadito che «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 italiana⁶⁸⁰».

Si evince così, come l'orientamento dell'Amministrazione doganale sia nel senso di attribuire rilevanza sostanziale al requisito dell'iscrizione nei registri navali nazionali affinché possa avere luogo l'importazione di navi straniere diverse da quelle da diporto.

La giurisprudenza penale di legittimità, pronunciandosi in materia di contrabbando, ha fatto, invece, riferimento all'iscrizione nei registri navali nazionali in termini di semplice "presunzione legale della destinazione all'uso nel territorio doganale"⁶⁸¹.

Altre volte la Corte di Cassazione⁶⁸² ha considerato l'immatricolazione presso le autorità italiane delle navi costruite all'estero, o battenti bandiera estera vincolante ma non esclusivo, potendo il presupposto sorgere in assenza di detta formalità quando l'imbarcazione è, di fatto, utilizzato nelle acque territoriali. In particolare, ad avviso della Corte "la nazionalizzazione della nave funge soltanto da fattispecie tipica ad effetto legale per la definitiva importazione della nave".

Più di recente la giurisprudenza⁶⁸³ ha riconfermato quanto già enunciato nelle precedenti decisioni, stabilendo che «il legislatore con l'art. 36 ha indicato alcune ipotesi tipiche, sussistendo le quali la destinazione al consumo si presume o comunque si intende verificata... l'immatricolazione funge solo da fattispecie tipica vincolante ed incontrovertibile in base alla quale, a prescindere dall'effettiva utilizzazione, il bene si intende destinato al consumo, ma non significa che senza l'immatricolazione non sorge l'obbligo del pagamento del tributo... il presupposto dell'obbligazione tributaria, costituito dalla destinazione al

⁶⁸⁰ Nota Ag. Dogane 24.2.2012, n. 22756, nonché Circ. Ag. Dogane 14.7.2014, n. 10/D.

⁶⁸¹ Cass., Sez. III, n. 7596/1989, cit.

⁶⁸² Cass., Sez. III, n. 1504/1984, cit.

⁶⁸³ Cass. Sez. III, n. 38724/2007, cit.

consumo nel territorio doganale, può verificarsi per ogni tipo di natante o aeromobile costruito all'estero o proveniente da bandiera estera allorchè esso di fatto venga utilizzato nel territorio doganale, prima ed indipendentemente dalla nazionalizzazione mediante l'immatricolazione o registrazione nelle forme previste dal Codice della navigazione>>>⁶⁸⁴.

5. Il noleggio, la locazione ed il leasing nautico: regime tributario

In merito alla deducibilità dei costi nelle imposte sui redditi, l'art. 164, T.U.I.R., prevede che le spese e gli altri componenti negativi, ivi compresi gli ammortamenti, i canoni di leasing⁶⁸⁵ e di noleggio, relativi alle navi ed imbarcazioni da diporto, analogamente a quanto si è detto per l'acquisto dei medesimi beni (v. *retro* par. 2), siano deducibili per l'intero ammontare solo se tali beni sono destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.

Con riferimento alla deducibilità dei costi un orientamento della giurisprudenza di legittimità, non condivisibile, ritiene che il noleggio di una imbarcazione da diporto utilizzata per scopi pubblicitari debba ugualmente sottostare al divieto di deducibilità dei canoni di noleggio pur trattandosi di spese effettuate con una diretta aspettativa di ritorno commerciale⁶⁸⁶.

Per quanto riguarda, invece, il regime Iva applicabile alle prestazioni di servizi, a breve termine⁶⁸⁷ ex art. 7-*quater*, 1 co., lett. e), d.p.r.

⁶⁸⁴ Per qualche ulteriore riflessione cfr. LAVAZZA – PIZZO, *Importazione di imbarcazioni straniere: necessaria l'iscrizione nei registri previsti dal Codice della navigazione?*, in *Corr. trib.*, 2016, 151-155, i quali ritengono che l'orientamento della giurisprudenza sia da ricondurre più ad esigenze di contrasto di fenomeni elusivi.

⁶⁸⁵ Sui profili civilistici del leasing di unità da diporto si rinvia a: GRIGOLI, *La disciplina del diporto e turismo nautico*, Bari, 2005, 238 ss.; CLARONI, *Il leasing di unità da diporto*, in AA. VV., *I contratti del trasporto*, MORANDI (diretto da), Bologna, 2013, 903 – 918.

⁶⁸⁶ Cass. 31.3.2013, n. 2349, con commento di RAGGI, *Usare un'imbarcazione da regata come "testimonial" è iniziativa promozionale deducibile?*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 60 ss.

⁶⁸⁷ Per l'art. 7, 1 co., lett. g), d.p.r. 633/1972, per << locazione, anche finanziaria,

633/1972, di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto sono disciplinate combinando il criterio del luogo della messa a disposizione con il criterio dell'utilizzo, poiché esse si considerano effettuate in Italia quando i mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato e sono utilizzati all'interno della Comunità ovvero anche quando sono messi a disposizione fuori del territorio comunitario ma utilizzati nel territorio dello Stato⁶⁸⁸.

Circa la nozione di mezzo di trasporto, la Corte di Giustizia, ha ritenuto che tale espressione debba essere interpretata in senso lato, comprendendo qualsiasi strumento che possa essere usato per spostarsi da un luogo all'altro anche se utilizzato per finalità diverse⁶⁸⁹. Per l'Amministrazione finanziaria si considerano mezzi di trasporto tutti i mezzi suscettibili di essere utilizzati per la movimentazione di persone o cose, anche se non usati principalmente ed effettivamente in quanto tali⁶⁹⁰.

Per la locazione a breve termine non rileva se il destinatario sia soggetto passivo o meno e il luogo dove è stabilito, dovendosi tener conto, per definire la territorialità dell'operazione in Italia, se la messa a disposizione (nel senso di consegna fisica del bene) avvenga in Italia e l'utilizzo nella Comunità oppure se la consegna sia effettuata in un Paese extra UE ma il bene sia utilizzato in Italia.

Riguardo al "noleggio a lungo termine", il Legislatore nazionale

noleggio e simili, a breve termine di mezzi di trasporto>>, si intende il possesso o l'uso ininterrotto del mezzo di trasporto per un periodo non superiore a 30 giorni, ovvero, 90 giorni per i natanti.

⁶⁸⁸ Ai fini della determinazione della rilevanza Iva delle prestazioni di servizi (noleggi, locazioni, ecc.) è necessario valutare la permanenza dell'unità da diporto fuori dalle acque comunitarie o da quelle nazionali, a seconda delle ipotesi, in rapporto alla durata totale della locazione o del noleggio. Tale valutazione va effettuata non solo sulla base del contratto di locazione o noleggio, ma anche di altri elementi in possesso della società concedente, da cui risulti l'effettivo utilizzo del natante (PEIROLO, *Regime Iva agevolato per la nautica da diporto*, in *Fiscalità e commercio internazionale*, 2011, 30; GALLI, *Noleggio di unità da diporto: chiarire i dubbi sul regime fiscale per evitare la fuga all'estero*, in *Corr. trib.*, 2012, 2985 ss.).

⁶⁸⁹ Nella specie si trattava di panfili a vela destinati alla pratica sportiva (C. Giust. CE 15.3.1989, causa C-51/88).

⁶⁹⁰ Ris. n. 187/2009, cit.

recependo il novellato art. 56 della Direttiva 2006/112/CE, ha introdotto a far data dal 1° gennaio 2013 una nuova regola sulla territorialità nel caso in cui il committente sia un privato che non agisce nell'esercizio di un'impresa. In particolare, l'art. 7-*sexies*, D.P.R. n. 633/1972, 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 oltreché alla residenza del committente come ipotesi di chiusura della regola della territorialità⁶⁹¹.

Per superare le difficoltà connesse alla prova dell'effettivo utilizzo dell'imbarcazione in acque territoriali comunitarie sono state previste delle percentuali forfetarie⁶⁹², con ciò non rimanendo esclusa la possibilità di applicare l'Iva su una base imponibile diversa, anche inferiore alla percentuale forfetaria, a condizione che si dimostri, in base a riscontri oggettivi, un utilizzo dell'imbarcazione diverso da quello presunto in via generale⁶⁹³.

Le indicazioni della prassi richiamate, si ritengono applicabili ai casi di noleggi e locazioni a breve termine, di imbarcazioni, nonché nei casi di noleggi e locazioni a lungo termine di imbarcazioni da diporto nei

⁶⁹¹ Su tale questione cfr. ARENA – FREDIANI, *Regime Iva dell'acquisto in proprietà e della locazione a lungo termine di imbarcazioni da diporto*, in *Fisco*, 2013, 3841-3842.

⁶⁹² Circ. 7.6.2002, n. 49/E, che ha modificato i criteri adottati nella Circ. 2.8.2002, n. 76, riconoscendo percentuali forfetarie più favorevoli alle imprese nazionali per la valutazione del tempo trascorso all'interno o all'esterno delle acque territoriali comunitarie, percentuali diverse a seconda della categoria delle unità da diporto; cfr. GRIMALDI, *La nautica da diporto – La disciplina legale*, Napoli, 2011, 92-94, il quale osserva come l'eventuale esistenza del contratto di ormeggio presso un porto comunitario non sembra costituire un indice rivelatore dell'esclusivo o maggiore utilizzo dell'unità da diporto in acque comunitarie, dal momento che lo stesso non può dirsi correlato in alcun modo alla tipologia di navigazione effettivamente svolta.

⁶⁹³ Ris. 11.10.2007, n. 284, nonché Circ. 22.7.2009, n. 38/E e Circ. 29.9.2011, n. 43/E, secondo cui le percentuali forfetarie tengono già conto delle normali soste (rimessaggio, interventi di manutenzione, ecc.) poiché tali soste, quando rientrano nell'ambito dell'ordinario uso dell'imbarcazione, non costituiscono elementi idonei per non applicare la forfetizzazione, salvo ulteriori elementi atti a dimostrare la permanenza in acque territoriali UE in misura superiore.

confronti di soggetti privati, mentre per le locazioni a lungo termine nei confronti di soggetti passivi si segue la regola generale di tassazione nel paese ove è stabilito il committente senza considerare il luogo di utilizzo, per cui la base imponibile sarà commisurata all'intero corrispettivo pagato al locatore o alla società di leasing.

Recentemente, a seguito di una importante sentenza della Corte di Giustizia⁶⁹⁴ è intervenuta l'Agenzia delle Entrate⁶⁹⁵, in tema di criteri oggettivi utilizzabili per il regime della non imponibilità, ribadendo l'orientamento già espresso⁶⁹⁶, in relazione al quale per il noleggio, la locazione anche finanziaria, a breve termine, vanno verificate le regole contenute nell'art. 7-*quater*, lett. e), d.p.r. 633/1972. Ciò che rileva immediatamente è il luogo di messa a disposizione del bene, secondo le considerazioni già svolte.

Un'altra norma rilevante è l'art. 9, 1 co., n. 3, d.p.r. 633/1972, il quale prevede il regime di non imponibilità⁶⁹⁷ per i noleggi e per le locazioni di navi adibite ai trasporti internazionali, tuttavia, le navi da diporto, utilizzate in viaggi internazionali, non fruiscono del peculiare regime di non imponibilità, in quanto la stessa è applicabile alle navi utilizzate

⁶⁹⁴ C. Giust. CE 22.12.2010, causa C-116/2010, in *Corr. trib.*, 2011, 1186, con commento di CENTORE - GALLEANI D'AGLIANO, *La Corte di Giustizia UE "delimita" il regime di non imponibilità Iva del settore nautico*.

⁶⁹⁵ Circ. 29.11.2011, n. 43/E, commentata da GALLEANI D'AGLIANO, *Nautica da diporto: territorialità e regime di non imponibilità delle operazioni*, in *Iva*, 2011, 19 ss., nonché da CENTORE - PROVAGGI, *Criteri oggettivi-quantitativi per la non imponibilità Iva nel settore della nautica da diporto*, in *Corr. trib.*, 2011, 3431, i quali sottolineano l'attenzione del Fisco nel prevenire abusi nel settore della nautica.

⁶⁹⁶ Circ. 49/E/2002 e Circ. 38/E/2002, cit.

⁶⁹⁷ Si tratta di una disposizione con funzione analoga a quella dell'art. 8, d.p.r. n. 633/1972, in tema di cessioni all'esportazione, ma che deve affrontare le diverse e più complesse tematiche della territorialità delle prestazioni di servizi. La non imponibilità delle operazioni connesse ai trasporti internazionali, considerate extraterritoriali, si fonda sulla considerazione che si tratta di operazioni che, a vario titolo, hanno attinenza con il movimento internazionale di persone o di merci, con conseguente applicazione della disciplina degli scambi internazionali (COMELLI, *Iva comunitaria e Iva nazionale: contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, PADOVA, 2000, 611).

per i trasporti effettuati verso corrispettivo, nell'esercizio di impresa⁶⁹⁸. La non imponibilità concerne esclusivamente la parte del corrispettivo afferente il trasporto effettuato nel territorio dell'UE, mentre la parte che residua è esclusa dal campo di applicazione dell'Iva per mancanza del presupposto territoriale. Per le locazioni delle navi ed i noleggi è, tuttavia, possibile avvalersi delle percentuali forfettarie previste, per le unità da diporto, dall'Amministrazione finanziaria, in relazione alla lunghezza della nave locata o noleggiata⁶⁹⁹.

Ai fini della detrazione dell'Iva per l'acquisizione dei beni in leasing, locazione e noleggio, si rendono applicabili le medesime norme previste in tema di acquisto (v. *retro* par. 2.1). Pertanto, ai sensi dell'art. 19-*bis* l, 1 co., lett. b), d.p.r. 633/1972, l'Iva relativa alle predette operazioni relative alle navi ed imbarcazioni da diporto è ammessa in detrazione soltanto se i beni formano oggetto dell'attività propria d'impresa (ed è in ogni caso esclusa per gli esercenti arti e professioni).

Per le altre unità da diporto, la detrazione Iva è ammessa se la prestazione ricevuta è inerente all'esercizio dell'attività.

A questo punto è opportuno svolgere alcuni sintetici rilievi sul tema del noleggio occasionale disciplinato dall'art. 49-*bis*, del Codice della nautica da diporto (D.Lgs. n. 171/2005).

Dalla norma sembra desumersi (comma 1) che il noleggio occasionale non costituisca uso commerciale dell'unità da diporto. Ad una sommaria analisi, ciò sembrerebbe rilevante ai nostri fini perché comporterebbe per le operazioni effettuate la non applicabilità dell'IVA e l'impossibilità di configurare un reddito di impresa ai fini dell'imposta sui redditi. La seconda questione rilevante, dal punto di vista fiscale, è contenuta, invece, nel comma 5 dell'art. 49-*bis*, cit., ed è rappresentata dalla introduzione di un regime sostitutivo ai fini dell'applicazione delle imposte sui redditi. E' prevista, infatti, un'imposta sostitutiva per i pro-

⁶⁹⁸ Ris. 27.5.1977, n. 410267. Secondo CENTORE, *Manuale dell'Iva europea*, Milano, 2008, 649, la disposizione ha la funzione di estendere a tali fattispecie la disciplina prevista per i trasporti di persone e di beni anche alle operazioni di noleggio dei mezzi utilizzati per effettuare il trasporto internazionale, tenuto conto della loro accessorietà rispetto alle suddette operazioni.

⁶⁹⁹ Circ. 7.6.2002, n. 49.

venti derivanti dal noleggio occasionale.

Il comma 1 della norma individua i soggetti interessati, nel titolare persona fisica dell'unità da diporto e nella società non avente come oggetto sociale il noleggio o la locazione ed, infine, nell'utilizzatore a titolo di locazione finanziaria.

Sulle persone fisiche e sulle società che non svolgano come attività il noleggio o la locazione non sembrano esserci particolari problemi. La norma sembra, infatti, essere ragionevole laddove con riferimento alla seconda categoria presume che se una società dichiara proprio nell'oggetto sociale di fare noleggio questa attività non sia occasionale⁷⁰⁰.

Comunque sia, per i soggetti cui questa norma si applica, quindi persone fisiche e società che non abbiano come oggetto il noleggio, la disposizione del primo comma dell'art. 49-*bis*, enuncia una prima indicazione normativa netta in merito a quali tipologie di soggetti possono fare il noleggio occasionale e sul non uso commerciale dell'unità adibita a noleggio occasionale.

La funzione di questa disposizione è chiarissima. Essa rappresenta una deroga all'art. 2, lett. a), del Codice di diporto, il quale stabilisce

⁷⁰⁰ Per MARCHESELLI, *Problemi vecchi e nuovi in materia di noleggio occasionale*, in AA.VV., *Intrecci tra mare e fisco*, V. Uckmar (a cura di), Milano, 2015, 118 – 126, <<dalla norma discende solo che se l'attività di noleggio non è contenuta nell'oggetto sociale, il noleggio può essere occasionale; la condizione del fatto che il noleggio non sia nell'oggetto sociale è necessaria ma non è sufficiente. Quanto all'utilizzatore può osservarsi che non vi è menzione circa la veste giuridica: potrebbe trattarsi di persona fisica o di società. Quindi, genericamente l'utilizzatore potrebbe effettuare il noleggio occasionale. Stando al significato letterale, sembra conseguire che anche una società che abbia come oggetto sociale il noleggio, se è utilizzatore a titolo di locazione finanziaria, potrebbe effettuare il noleggio occasionale. Questa conclusione appare, però, quantomeno curiosa perché la società di noleggio che prendesse delle utilità in leasing sembrerebbe poter effettuare il noleggio occasionale delle stesse (sempre che il noleggio sia occasionale). In realtà, questa soluzione sembra essere irragionevole e difficilmente giustificabile. E', con tutta probabilità, un altro esempio della poca precisione del legislatore, che inizialmente si era limitato a prevedere come soggetti la persona fisica proprietaria oppure l'utilizzatore a titolo di locazione finanziaria e poi, nella versione modificata dalla legge di conversione, ha inserito anche le società non aventi nell'oggetto sociale il noleggio>>.

che il noleggio o la locazione di una unità di diporto sono sempre commerciali. Dal combinato disposto tra l'art. 2 e l'art. 49-*bis* si può allora desumere che: - il noleggio e la locazione di una unità di diporto sono uso commerciale, soggette alle norme sul reddito di impresa e soggette ad I.V.A.; - il noleggio occasionale non costituisce uso commerciale.

Siamo di fronte, rispettivamente, ad una regola e ad una sua eccezione⁷⁰¹.

6. Il contratto di ormeggio del posto barca: regime tributario

In assenza di una specifica disciplina normativa, la definizione del contratto di ormeggio è lasciata a dottrina e giurisprudenza, le quali sono concordi nell'identificare tale fattispecie come quel contratto mediante il quale una parte, rappresentata dal concessionario gestore di un porto o di un approdo turistico, si obbliga a mettere a disposizione dell'altra, ossia generalmente il proprietario o utilizzatore di un'imbarcazione da diporto, una porzione di specchio d'acqua per consentire lo stazionamento di una specifica unità da diporto⁷⁰².

Il gestore del porto turistico⁷⁰³ può, altresì, assumere nei confronti del

⁷⁰¹ Del resto, anche l'Agenzia delle Entrate (Circ. n. 43/2011, cit.) ha sempre desunto ed affermato che la definizione di commercialità di cui al Codice della navigazione da diporto (per esempio l'art. 2, che stabilisce quali usi del diporto siano usi commerciali), fosse rilevante non solo ai fini dell'applicazione delle norme del codice della nautica, ma anche, più in generale, sul piano fiscale.

⁷⁰² Per l'identificazione della tipologia contrattuale cfr.: CLARONI, *Il contratto di ormeggio nella portualità turistica*, Bologna, 2004; CAMPAILLA, *Il contratto di ormeggio nella portualità turistica*, in AA. VV., *I contratti del turismo, dello sport e della cultura*, DELFINI – MORANDI (a cura di), Milano, 2010, 229 ss., per il quale, sotto il profilo terminologico le infrastrutture portuali destinate alla nautica da diporto sono inizialmente state qualificate utilizzando una varietà di espressioni, quali ad esempio porto turistico, approdo turistico, porticciolo, punto d'ormeggio, ecc.; con il d.p.r. 2.12.1997, n. 509, il legislatore ha fatto chiarezza sul punto, fornendo una serie di definizioni quali: porto turistico, approdo turistico e punto d'ormeggio; CORRADO, *Il contratto di ormeggio*, in AA. VV., *I contratti del trasporto*, cit., 947 – 954.

⁷⁰³ Cfr.: ANGELONE, *Lineamenti di gestione dei porti turistici*, in *Porti mare territorio*,

diportista l'obbligo di fornire una serie di servizi accessori al contratto di ormeggio (rimessaggio, riparazione, manutenzione, rifornimento idrico, fornitura di energia elettrica, ecc.).

Per quanto riguarda le imposte sui redditi, i corrispettivi derivanti all'impresa concessionaria-gestore da un contratto di ormeggio costituiscono ricavi, e quindi componenti positivi del reddito d'impresa che andranno contabilizzati in base al principio di competenza (art. 109, T.U.I.R.)⁷⁰⁴. Pertanto, nell'ipotesi di un contratto di ormeggio pluriennale, anche se il pagamento avviene in un'unica soluzione, occorre procedere al riscontro della parte riferita ad esercizi futuri in modo da attribuire a ciascun esercizio i ricavi di competenza dello stesso.

L'impresa concessionaria - gestore può procedere all'ammortamento ordinario⁷⁰⁵ dei beni costituenti le opere portuali, ovvero all'ammortamento finanziario (art. 104, T.U.I.R.), trattandosi di beni devolvibili alla scadenza della concessione. Si tratta di una forma di ammortamento - normalmente più vantaggiosa - relativa a quei beni, acquistati o costruiti da un'impresa titolare di una concessione amministrativa, che, alla scadenza della concessione debbono essere trasferiti gratuitamente all'ente concedente in buono stato di conservazione e di funzionamento. In tal caso l'importo delle quote di ammortamento, deducibili nella determinazione del reddito d'impresa, può essere calcolato dividendo il costo

1988, 3-4, 35; TRANQUILLI LEALI, *Porti turistici: struttura e funzioni*, Milano, 1996, 249.

⁷⁰⁴ Per un'analisi generale del principio di competenza cfr.: TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, 242; CROVATO *L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi*, Padova, 1996. Ravvisa la competenza in senso più ampio, quale recepimento, in ambito fiscale, della nozione di competenza economica, mutuata dalle scienze aziendali ed in particolare dalla prassi contabile, la quale impone di tener conto anche del principio di correlazione tra costi e ricavi, ZIZZO, *Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa*, in AA. VV., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, *Giurisprudenza sistematica*, TESAURO (a cura di), Torino, 1994, 475.

⁷⁰⁵ Sono beni ammortizzabili esclusivamente i beni strumentali, intendendo per tali quelli che, di regola, vengono utilizzati nel processo produttivo direttamente dagli esercenti l'attività di impresa che hanno il possesso dei beni stessi a titolo di proprietà o di altro diritto reale. Per un inquadramento generale degli ammortamenti, cfr.: MONTI, in AA. VV., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, *Giurisprudenza sistematica*, cit., 867.

dei beni, al netto degli eventuali contributi erogati dall'ente concedente, per il numero di anni di durata della concessione; l'ammortamento finanziario avviene dunque per quote costanti⁷⁰⁶.

Per quanto riguarda l'Iva, il corrispettivo del contratto di ormeggio di un posto barca sito nel territorio dello Stato, sia che si tratti di un contratto di breve durata, sia che si tratti di un contratto pluriennale, è comunque soggetto all'imposta con aliquota ordinaria del 22%.

Con una sentenza della Corte di Giustizia⁷⁰⁷ è stato chiarito definitivamente che nel sistema comune di imposta sul valore aggiunto la nozione di locazione di beni immobili comprende la locazione di posti destinati all'ormeggio di imbarcazioni in acqua nonché di posti a terra per il rimessaggio di tali imbarcazioni nell'area portuale. Per i giudici europei, la locazione di beni immobili può essere considerata dagli Stati membri un'operazione esente con l'eccezione della locazione di aree destinate al parcheggio di veicoli. Poiché il posto barca costituisce un'area di parcheggio per natanti, veicoli, mobili, non può trovare applicazione la regola generale dell'esenzione delle locazioni di immobili, conseguentemente il contratto di ormeggio è soggetto ad Iva.

Qualora l'Iva non risulti applicabile per carenza del presupposto soggettivo, in quanto il contratto di ormeggio viene stipulato da soggetto non esercente attività d'impresa o di lavoro autonomo (salva la tassabilità come reddito occasionale), trova applicazione l'imposta di registro proporzionale con aliquota del 2% (art. 5, Tariffa I all. d.p.r. n.

⁷⁰⁶ In argomento cfr.: LIZZUL, *Ammortamento finanziario*, in AA. Vv., *Commentario al testo Unico delle imposte sui redditi ed altri scritti*, Roma - Milano, 1990, 425; MARONGIU, *Dubbi di legittimità costituzionale della nuova disciplina fiscale degli ammortamenti dei beni gratuitamente devolvibili*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, I, 3.

⁷⁰⁷ C. Giust. 3.3.2005, causa C-428/02. La prassi, sulla base dei principi elaborati dalla Corte di Giustizia, ha stabilito che, nel caso di locazione di posto barca, non può che trovare applicazione il regime di imponibilità ordinario, in quanto l'art. 10, d.p.r. n. 633/1972, esclude espressamente, l'esenzione per la "locazione di aree destinate a parcheggi di veicoli" (Ris. 19.I.2010, n. 1/E); anche la giurisprudenza di legittimità si è pronunciata sulla questione (Cass. 13.3.2009, n. 6138, in *Riv. giur. trib.*, 2009, 513, con nota di CENTORE). Per la dottrina di riferimento cfr.: GUIDO, *L'applicazione dell'Iva alla locazione dei posti barca*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, III, 189; SANTI, *La locazione di posti barca è (definitivamente) soggetta ad Iva*, in *Corr. trib.*, 2010, 757.

131/1986). La previsione dell'aliquota del 2% per le concessioni su beni demaniali conferma, inequivocabilmente, la scelta di campo del legislatore a favore dell'assimilazione tra le concessioni su beni demaniali e le locazioni di immobili.

Di recente, al fine di rilanciare le imprese della filiera nautica, con la Legge di stabilità 2016 (L. n. 208/2015) è diventata definitiva l'aliquota IVA del 10% per le prestazioni di alloggio nei c.d. "marina resort", considerate rientranti nelle "strutture ricettive all'aria aperta" e, quindi, soggette ad aliquota ridotta ai sensi del n. 120 della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. n. 633/1972.

Senonchè la Corte costituzionale⁷⁰⁸, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 32, 1 co., del D.L. n. 133/2014⁷⁰⁹, che equipara alle strutture ricettive all'aria aperta i "marina resort", per cui resta quanto meno dubbio che alle citate prestazioni di alloggio possa ancora applicarsi l'aliquota IVA del 10%.

L'altro profilo rilevante della vicenda riguarda la compatibilità sul piano comunitario della norma interna che prevede l'aliquota agevolata per i "marina resort", posto che le relative prestazioni non sono ricomprese nell'allegato III della Direttiva 2006/112/CE, contenente l'elenco delle operazioni che possono essere assoggettate dagli Stati membri ad aliquota ridotta. Infatti, il punto 12) dell'allegato III richiama l'alloggio fornito da alberghi e simili, compresi gli alloggi per vacanze e l'affitto di posti per campeggio e di posti per roulotte, mentre l'art. 43 del Reg. UE n. 282/2011, dispone che la fornitura di "alloggi per vacanze" di cui al citato punto 12) comprende la locazione di tende, di roulotte o di case mobili installate nei campeggi e utilizzate come alloggi.

⁷⁰⁸ Corte cost. 11.2.2016, n. 21.

⁷⁰⁹ L'applicazione della norma che consentiva l'applicazione dell'aliquota ridotta al 10% era limitata sino al 31.12.2014. Successivamente, la Legge di stabilità 2015 (L. n. 190/2014) ne ha esteso gli effetti sino al 31.12.2015 ed, infine, la Legge finanziaria del 2016 l'ha resa definitiva, disponendo che dal 1° gennaio 2016, <<le strutture organizzate per la sosta e il pernottamento di turisti all'interno delle proprie unità da diporto ormeggiate nello specchio acqueo appositamente attrezzato, secondo i requisiti stabiliti dal Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti, sentito il Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo, rientrano nelle strutture ricettive all'aria aperta>>.

Pertanto è opportuno chiedersi se, a livello europeo, i "marina resort" siano effettivamente strutture ricettive assimilabili agli alberghi, tenuto anche conto della giurisprudenza della Corte di Giustizia che, con un orientamento consolidato, ha da sempre affermato che le disposizioni che prevedono aliquote ridotte devono essere interpretate restrittivamente in quanto costituiscono una deroga alla generale imponibilità, con aliquota ordinaria, delle operazioni rilevanti ai fini IVA⁷¹⁰.

7. L'esenzione da accisa per i carburanti destinati alla navigazione nelle acque marine comunitarie

Nel settore della nautica da diporto sono previste agevolazioni per le accise relative ai carburanti, nello specifico, la direttiva 2003/96/CE che ha ristrutturato il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità⁷¹¹ ha abrogato le direttive 92/81/CEE e 92/82/CEE⁷¹², ma ha fatto salvo il principio per cui gli Stati membri possono applicare esenzioni o riduzioni dell'aliquota di accisa ai carburanti utilizzabili per la navigazione in acque interne.

⁷¹⁰ C. Giust CE 8.3.2012, causa C-596/10; C. Giust CE 12.6.2008, causa C-462/05; C. Giust. CE 7.12.2006, causa C-240/05; C. Giust CE 7.3.2002, causa C-169/00. Per ulteriori approfondimenti cfr. CENTORE, *Aliquota agevolata ad ampio raggio per le prestazioni di alloggio nei "Marina Resort"*, in *Corr. trib.*, 2016, 847 ss.; PEIROLO, *L'IVA al 10% per le prestazioni di alloggio nei "marina resort"*, in *IVA*, 2016, 28 ss.

⁷¹¹ La bibliografia in argomento appare piuttosto scarna tuttavia si può far riferimento a: CERIONI, *I prodotti energetici utilizzati dalle imprese*, in *L'IVA*, 2004, 520 ss.; ORSINI, *La tassazione indiretta dei prodotti energetici*, in *Trib. loc. reg.*, 2004, 684 ss.; VERRIGNI, *La direttiva 2003/96/CE sulla tassazione dell'energia ed il suo tardivo recepimento nell'ordinamento italiano*, in *Dir. prat. trib. int.* 2007, 735.

⁷¹² La direttiva 92/81/CEE, riguardante la struttura della fattispecie imponibile delle accise sugli oli minerali, in primo luogo individuava il campo di applicazione dell'accisa armonizzata per i prodotti a base di olio minerale. La direttiva 92/82/CEE, disciplinava le aliquote minime applicabili a taluni oli minerali. Per i riferimenti essenziali cfr.: RINALDI, *Oli minerali e derivati petroliferi (diritto tributario)*, in *Nov.mo dig.*, app., Torino, 1982, 403 ss.; GRAZIANO, *L'imposta di fabbricazione sugli oli minerali*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, 1148 ss.; DE SIMONE, *Le accise sui prodotti petroliferi: problemi di armonizzazione e profili di legittimità*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2005, 121 ss.

A tal fine l'art. 15, lett. *f*), della direttiva 2003/96/CE, prevede un'esenzione dall'accisa per gli impieghi come carburanti per la navigazione nelle acque marine comunitarie, con esclusione delle imbarcazioni private da diporto⁷¹³. L'esenzione è stata recepita nel nostro ordinamento all'interno del d.lgs. 26.10.1995, n. 504, al punto 3 della Tabella A, limitatamente ai carburanti utilizzati nella navigazione interna per il trasporto di merci.

Sulla base della sostanziale differenza civilistica tra locazione e noleggio⁷¹⁴, l'Agenzia delle Dogane⁷¹⁵ ha precisato che la fornitura di prodotti petroliferi non è soggetta ad accisa nel caso di unità da diporto oggetto di contratti di noleggio, mentre l'imposta si applica nel caso di unità da diporto utilizzate per contratti di locazione. L'Amministrazione ha ribadito altresì che le unità da diporto noleggiate devono essere effettivamente utilizzate per l'esercizio della specifica attività, nel senso che deve sussistere una diretta correlazione tra i contratti di noleggio stipulati, le relative fatture registrate e gli acquisti di carburante agevolati, debitamente annotati su un apposito libretto di controllo.

⁷¹³ Per "imbarcazioni private da diporto" si intende l'uso di una imbarcazione da parte del proprietario o della persona fisica o giuridica autorizzata ad 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 o per conto di autorità pubbliche.

⁷¹⁴ 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, pertanto anche se il noleggiatore impiega l'unità da diporto per fini turistici, sportivi o ricreativi, per il noleggiante lo scopo perseguito ha natura commerciale. Per contro la locazione comporta il mero trasferimento della disponibilità del bene da un soggetto ad un altro con assunzione in capo al conduttore, vale a dire il semplice diportista, di ogni onere e rischio commesso 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.

⁷¹⁵ Nota 8.2.2001, n. 7206/00.