

*Una guida
per diportisti e operatori*



Agenzia delle Entrate
Direzione Regionale della Liguria



REGIONE
LIGURIA



UNIONE NAZIONALE
CANTIERI E INDUSTRIE
NAUTICHE ED AFFINI

nautica & FISCO

a cura di:

Agenzia delle Entrate
Direzione Regionale Liguria

Regione Liguria

UCINA

nautica & FISCO

Una guida per diportisti e operatori

a cura di:

Agenzia delle Entrate
Direzione Regionale Liguria

Regione Liguria

UCINA

Introduzione.....	4
1. I MEZZI PER LA NAVIGAZIONE DA DIPORTO IN GENERALE	
1.1 Definizione dei mezzi per la navigazione da diporto.....	10
1.2 Iscrizione nei pubblici registri.....	10
1.3 Immatricolazione.....	11
1.4 Iscrizione delle unità da diporto da parte di stranieri e società estere	12
1.5 Abilitazione alla navigazione.....	12
2. LA COMPRAVENDITA DI UNITÀ DA DIPORTO	
2.1 Forma per la compravendita.....	16
2.2 Applicazione IVA - Presupposto soggettivo.....	16
2.3 Presupposto territoriale ai fini IVA.....	17
2.4 Applicazione imposta di registro.....	17
3. LA COMPRAVENDITA CON SOGGETTI RESIDENTI FUORI DALLO STATO	
3.1 Conseguenze agli effetti dell'IVA.....	20
3.2 Unità da diporto nuove e usate ai fini dell'IVA intracomunitaria.....	21
3.2.1 Unità da diporto nuove	21
3.2.2 Unità da diporto usate.....	22
4. DOTAZIONI, PROVVISI DI BORDO E RIPARAZIONI	
4.1 Dotazioni di bordo.....	26
4.2 Provviste di bordo	27
4.3 Le dotazioni e le forniture di bordo nella nautica da diporto	28
4.4 Le dotazioni di bordo nell'attività marittima commerciale.....	28
4.5 Le riparazioni.....	29
5. LA LOCAZIONE E LA LOCAZIONE FINANZIARIA (LEASING) DI UNITÀ DA DIPORTO	
5.1 Definizione di locazione e di locazione finanziaria	32
5.2 Il leasing italiano	32
6. IL NOLEGGIO DI UNITÀ DA DIPORTO	
6.1 Definizione del contratto di noleggio	36
6.2 Differente regime IVA ed accisa per il noleggio e per la locazione	36
6.3 Regime IVA per cessione di unità da diporto per noleggio e operazioni accessorie.....	37

7. IL NOLEGGIO DI NAVI DA DIPORTO PER FINALITÀ TURISTICHE	
7.1 Caratteristiche e requisiti delle navi turistiche da noleggio.....	40
7.2 Non imponibilità IVA delle navi turistiche da noleggio e operazioni accessorie.....	40
7.3 Agevolazioni relative a imposte dirette e contributi sociali	41
7.4 La Tonnage Tax per navi turistiche da noleggio.....	42
8. INSTATAZIONE DI UNITÀ DA DIPORTO A SOCIETÀ O ENTI	
8.1 Conseguenze agli effetti IVA	46
8.2 Conseguenze agli effetti delle imposte dirette.....	46
9. TASSA DI STAZIONAMENTO PER IMBARCAZIONI E NAVI DA DIPORTO	
9.1 Abrogazione della tassa di stazionamento	50
9.2 Il rimborso per la tassa pagata nel 2003	50
10. PORTI E POSTI BARCA	
10.1 Definizione delle strutture portuali	54
10.2 Concessione per la costruzione e gestione di strutture portuali	54
10.3 Il posto barca e la sua iscrizione catastale.....	55
10.4 I CONTRATTI D'ORMEGGIO (POSTO BARCA).....	56
10.4.1 Contenuto del contratto d'ormeggio	56
10.4.2 Altri contratti o rapporti relativi al posto barca	57
10.5 LA SUB-CONCESSIONE DEL POSTO BARCA.....	57
10.5.1 Sub-concessione e subentro nel contratto di concessione	57
10.5.2 Conseguenze fiscali di un rapporto sub-concessorio.....	58
10.6 CESSIONE DELLA PROPRIETÀ SUPERFICIARIA SUL POSTO BARCA	58
10.6.1 Oggetto del diritto di superficie	58
10.6.2 Il diritto di proprietà superficaria e la sua cessione.....	59
10.6.3 Conseguenze fiscali della cessione della proprietà superficaria	59
10.7 CONTRATTO DI LOCAZIONE DEL POSTO BARCA.....	60
10.7.1 Vari tipi di locazione e contratti assimilati.....	60
10.7.2 Conseguenze fiscali	60
10.8 RAPPORTO DI TIPO SOCIETARIO CON GODIMENTO DEL POSTO BARCA.....	60
10.8.1 Possesso di azioni della società che gestisce il porto.....	60
10.8.2 Conseguenze fiscali del godimento del posto barca tramite azioni.....	61



E' con grande soddisfazione che mi accingo ad introdurre brevemente questa guida, con la convinzione che possa costituire uno strumento utile per orientarsi in un aspetto – quello fiscale – che troppo spesso in passato è stato caratterizzato da una difficoltà di rapporto tra utenti ed Istituzioni.

La recente legge di riordino del settore nautico va proprio nella direzione della semplificazione di questo rapporto, e in questo senso sono da valutare alcune delle novità da essa introdotte, come l'abolizione della tassa di stazionamento o il notevole snellimento delle procedure burocratiche relative alle pratiche di immatricolazione delle imbarcazioni.

La Regione Liguria crede fermamente nello sviluppo del turismo nautico e nel riconoscimento della sua importanza nel sistema produttivo ligure e italiano: lo testimoniano non solo il Salone Nautico Internazionale di Genova, una realtà in continua espansione che ospita quest'anno oltre 1400 espositori e 1900 barche in 280.000 metri quadrati di superficie, ma anche le linee guida contenute nel nuovo Piano della costa, che in materia di porti turistici punta ad incrementare di 10.000 unità il numero dei posti barca in Liguria.

Sono lieto pertanto che il presente vademecum possa essere distribuito proprio in occasione del Salone, grazie anche alla preziosa e puntuale collaborazione dell'Ucina e dell'Agenzia delle Entrate.

Buona lettura.

Sandro Biasotti,
Presidente Regione Liguria

Sono felice e onorato di poter presentare, insieme a due autorevolissimi partner, il vademecum "Nautica & Fisco", risultato di un lavoro di collaborazione fruttuoso e innovativo.

Questo volume, pronto neanche un trimestre dopo l'approvazione della legge sulla nautica, offre una semplice e chiara illustrazione degli aspetti fiscali legati alla nautica e alla navigazione, rispondendo alle esigenze dell'utente, sia esso singolo cittadino sia esso operatore o società.

Ma c'è di più. Il vademecum, voluto e ideato dall'Agenzia delle Entrate della Liguria e dalla Regione Liguria, testimonia il cambiamento e l'evoluzione del rapporto tra cittadino e fisco, ed in esso tra diporto e fiscalità, superando definitivamente le distanze con un concetto di servizio e di ricerca di semplificazione dei messaggi.

Per tutte queste ragioni, con grande impegno e entusiasmo UCINA – l'associazione di Confindustria che rappresenta l'industria nautica italiana – ha aderito a questo progetto cercando di portare un contributo sulla base della propria esperienza e conoscenza del settore.

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



Paolo Vitelli,
Presidente UCINA



Questa guida vede la luce in occasione del Salone Nautico 2003, una manifestazione di rilevanza internazionale per tutto il settore ed un'occasione che la Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate non si vuole lasciar sfuggire per incontrare chi, dell'«andar per mare», ha fatto la sua passione o il centro dei propri affari.

Il sistema costituito dalla cantieristica, dai porti e dai servizi connessi alla navigazione ha notevole importanza per l'economia italiana, ed in particolare per la Liguria. Per questo, insieme ad Ucin e alla Regione Liguria, abbiamo progettato questa pubblicazione. L'Agenzia delle Entrate, nella convinzione che da una reciproca conoscenza non possano venire che benefici, ha voluto presentarsi al lettore mettendogli a disposizione un ventaglio di informazioni, fiscali ma non solo, necessarie per accostarsi al tema della nautica.

In particolare, ci siamo soffermati sulle più recenti novità, che hanno ridisegnato il panorama normativo e tributario del settore: la legge 172 del 2003, che tra le altre cose ha ridefinito la classificazione dei mezzi di navigazione, spostando da 7,50 a 10 metri il limite per i natanti da diporto, l'abrogazione della tassa di stazionamento, la tassazione per la locazione e per la locazione finanziaria delle unità da diporto (il cosiddetto leasing italiano) e ancora le prossime novità attese con la tonnage tax.

Non tutto può essere scritto in una guida. Iniziamo però a conoscerci, lasciamoci alle spalle vecchi pregiudizi e guardiamo ad un futuro in cui affrontare insieme i problemi che di volta in volta si porranno.

Antonio Viola,
*Direttore Regionale per la Liguria
dell'Agenzia delle Entrate*



1.
**I MEZZI PER
LA NAVIGAZIONE
DA DIPORTO**
in generale

1.1 DEFINIZIONE DEI MEZZI PER LA NAVIGAZIONE DA DIPORTO

Quando, nel linguaggio di ogni giorno, vogliamo riferirci a mezzi usati per la navigazione a fini diportistici e sportivi, usiamo indifferentemente vari termini quali ad esempio "barche", "imbarcazioni", "yacht" e simili. Parlando di **norme** che riguardano la **navigazione da diporto**¹ dobbiamo invece essere molto precisi nell'uso dei termini poiché essi hanno ben precise **definizioni** contenute nelle norme stesse che possono comportare conseguenze giuridiche e fiscali assai diverse.

La classificazione dei mezzi destinati alla navigazione da diporto va fatta sulla base delle seguenti definizioni previste dalla nuova legge sulla nautica²:

- **unità da diporto**: tutte le costruzioni di qualunque tipo e con qualunque mezzo di propulsione destinate alla navigazione da diporto³;
- **nave da diporto**: sono le unità con scafo di lunghezza superiore a 24 metri⁴;
- **imbarcazione da diporto**: sono le unità con scafo di lunghezza da 10 a 24 metri;
- **natante da diporto**: sono costituiti dalle seguenti unità:

- a. unità da diporto a remi;
- b. unità da diporto con scafo pari o inferiore a 10 metri;
- c. ogni unità da diporto di cui alle lettere a. e b. utilizzate in acque interne.

Ne deriva quindi che il termine **unità da diporto** è quello di carattere generico che si deve utilizzare per indicare ogni tipo di barca o costruzione atta alla navigazione⁵.

Il termine **navi da diporto** ricomprende le unità da diporto oltre i 24 metri che spesso nella pratica sono chiamati "yacht" o "grandi yacht".

Il termine **imbarcazioni da diporto** ricomprende le unità tra i 10 e i 24 metri, sia a motore che a vela⁶.

Il termine **natante da diporto** ricomprende tutte le unità da diporto di lunghezza inferiore ai 10 metri, usate sia in acque marittime che in acque interne, sia a motore che a vela, nonché tutte le barche a remi⁷. Rientrano in tale categoria anche le unità più piccole denominate, a titolo di esempio, jole, pattini, sandolini, mosconi, pedalò, tavole a vela. Rientrano infine in tale categoria gli acquascooter o **moto d'acqua** per i quali esiste peraltro una disciplina particolare⁸.

1.2 ISCRIZIONE NEI PUBBLICI REGISTRI

Per le **navi da diporto** e le **imbarcazioni da diporto** è obbligatoria l'**iscrizione in apposito pubblico registro** tenuto dalle capitanerie di porto ovvero dagli uffici circondariali marittimi⁹. Per tali unità è inoltre obbligatoria la licenza di navigazione¹⁰ rilasciata insieme al certificato di sicurezza¹¹.

Sulla licenza di navigazione per le navi e le imbarcazioni da diporto le autorità preposte annotano il numero massimo delle persone trasportabili, il numero e la sigla di iscrizione, il tipo e le caratteristiche principali dell'unità, il nome del proprietario, il nome dell'unità, l'ufficio di iscrizione ed il tipo di navigazione autorizzata.

Sullo stesso documento vengono annotati gli atti costitutivi, traslativi ed estintivi della proprietà, compresi i diritti reali di

godimento e di garanzia che riguardano l'unità da diporto.

I **natanti** sono viceversa **esclusi** dall'obbligo dell'iscrizione, della licenza di navigazione e del certificato di sicurezza¹². Tuttavia a richiesta dell'interessato essi possono essere iscritti nel registro delle imbarcazioni da diporto con conseguente applicazione delle norme relative.

Da quanto detto consegue che **navi e imbarcazioni da diporto** appartengono alla categoria dei **beni mobili registrati** mentre i **natanti** sono **semplici beni mobili**.

Una particolare disciplina è prevista per le unità da diporto adibite ad **attività di noleggio**¹³ ed in particolare per le **navi** destinate a **noleggio per finalità turistiche**. In particolare queste ultime possono essere iscritte nel cosiddetto **Registro Internazionale** purché rispondano a certe caratteristiche¹⁴. In tale Registro devono essere iscritte tutte le navi commerciali per le quali sono previste tra l'altro importanti agevolazioni fiscali e contributive.

1.3 IMMATRICOLAZIONE

Prima di mettere in servizio una imbarcazione o nave da diporto, è necessario chiedere la sua immatricolazione. La nuova legge sulla nautica consente di ottenere in tempi rapidi la prima immatricolazione senza dover attendere l'atto notarile e l'immatricolazione definitiva¹⁵: basta presentare una domanda di assegnazione del numero di immatricolazione con i seguenti allegati:

- copia della fattura o della bolletta doganale attestanti l'assolvimento degli adempimenti fiscali ed eventualmente doganali;

- dichiarazione di conformità;
- dichiarazione di potenza del motore installato a bordo;
- dichiarazione di assunzione di responsabilità da parte dell'intestatario della fattura per tutti gli eventi derivanti dall'esercizio dell'unità stessa fino alla data della presentazione del titolo di proprietà.

L'assegnazione del numero di immatricolazione determina l'iscrizione dell'unità condizionata alla successiva presentazione del titolo di proprietà (atto notarile di compravendita) da effettuare a cura dell'intestatario della fattura entro e non oltre sei mesi dalla data dell'assegnazione stessa. Contestualmente all'iscrizione vengono rilasciati una licenza provvisoria di navigazione e il certificato di sicurezza.

Decorsi sei mesi dall'assegnazione del numero di immatricolazione, se non è ancora stato presentato il titolo di proprietà, l'iscrizione non è considerata valida, e occorre restituire la licenza provvisoria e il certificato di sicurezza.

Il completamento della procedura semplificata dà diritto a battere la bandiera italiana¹⁷.

Chi intenda alienare o trasferire all'estero la propria unità da diporto deve chiedere l'autorizzazione alla dismissione della bandiera.

1. Ci riferiamo in particolare alla Legge 8 luglio 2003, n. 172 contenente "Disposizioni per il riordino ed il rilancio della nautica da diporto e del turismo nautico" con la quale è stata, tra l'altro, profondamente modificata la precedente Legge 11 febbraio 1971, n. 50, contenente "Norme sulla navigazione da diporto".

2. Art. 1, comma 3, della Legge n. 50/1971, modificata dall'art. 1, comma 1, della Legge n. 172/2003.

3. Per navigazione da diporto deve intendersi quella effettuata a scopi sportivi o ricreativi dai quali esuli il fine di lavoro.

4. La lunghezza dello scafo deve essere misurata secondo i cosiddetti "standard armonizzati" previsti dalla legislazione dell'Unione Europea sotto la sigla ISO 8666.

5. Una sia pure approssimativa statistica delle unità da diporto esistenti in Italia fa comprendere come il diportismo sia ormai divenuto un fenomeno di massa. Si contano infatti in esercizio circa 67.000 imbarcazioni e 800.000 natanti. Il numero delle navi da diporto è viceversa esiguo (circa 100 navi). Con l'introduzione delle nuove norme sulla nautica il numero delle navi da diporto dovrebbe aumentare in modo significativo. Simora le navi da diporto venivano registrate all'estero. Le nuove norme sulla nautica incentivano la registrazione delle navi sul Registro internazionale italiano (vedi successivo capitolo 7). Risultano infine oltre 111.000 approdi e posti barca a disposizione del diportismo. Anche tale numero è suscettibile di aumenti significativi.

6. La definizione di "imbarcazione da diporto" contenuta nella versione originaria dell'art. 1, Legge n. 50/1971, prima delle modifiche approvate dall'art. 1 della Legge n. 172/2003, prevedeva misure diverse a seconda che si trattasse di unità a vela o a motore. Inoltre la precedente versione della norma dava anche le definizioni di "unità da diporto a vela con motore ausiliario" e di "motoveliero" entrambe divenute ormai inutili.

7. Di grande rilevanza è l'estensione da 7,50 a 10 metri di lunghezza per i natanti introdotta dalla nuova legge sulla nautica. Da ciò deriva l'esonero dall'obbligo della licenza di navigazione e del certificato di sicurezza per molte unità nonché la possibilità di cancellazione dai registri di molte imbarcazioni da diporto ora considerate natanti.

8. Per la loro conduzione è richiesta la maggiore età e l'osservanza di particolari ordinanze delle autorità marittime. La patente nautica, ai sensi del D.P.R. 431 del 9 ottobre 1997, è necessaria quando la potenza del mezzo supera i 30 Kw.

9. Art. 5, primo comma, Legge n. 50/1971 modificata da art. 1, Legge n. 172/2003.

10. Art. 9, Legge n. 50/1971 modificata da art. 1, Legge n. 172/2003.

11. Art. 12, Legge n. 50/1971 modificata da art. 1, Legge n. 172/2003.

12. Art. 12, secondo comma, Legge n. 50/1971 modificata da art. 1, Legge n. 172/2003.

13. Art. 2 della Legge n. 172/2003. Vedi il successivo capitolo 7.

14. Art. 3 della Legge n. 172/2003.

15. Art. 5, commi 3, 4 e 5 della Legge n. 50/1971 modificata dall'art. 1 della Legge n. 172/2003.

16. Art. 11 della Legge n. 50/1971 sostituito dall'art. 9 della Legge n. 193/1996.

17. Art. 5 della Legge n. 50/1971, modificato dall'art. 1, comma settimo ed ottavo, della Legge n. 172/2003.

1.4 ISCRIZIONE DELLE UNITÀ DA DIPORTO DA PARTE DI STRANIERI E SOCIETÀ ESTERE

Gli stranieri e le società estere che vogliono iscrivere unità da diporto nei suddetti registri italiani, battendo conseguentemente bandiera italiana, devono eleggere domicilio in Italia presso l'autorità consolare dello Stato al quale appartengono ovvero presso un proprio rappresentante, che abbia domicilio in Italia. Tale elezione di domicilio non costituisce stabile organizzazione in Italia della società estera e non comporta nomina a raccomandatario marittimo se fatta con un'agenzia marittima¹⁸.

Questa disposizione assume rilevante importanza per il diportista straniero in quanto non obbliga chi intenda prendere la bandiera italiana per la propria unità da diporto a sottostare a tutte le prescrizioni previste dalle leggi civile e tributaria in presenza di una stabile organizzazione. In particolare, ai fini delle imposte dirette, non è tassabile il reddito che sia conseguito in Italia da un soggetto non residente e non avente una stabile organizzazione nel territorio dello Stato¹⁹.

Anche i cittadini italiani residenti all'estero devono nominare un proprio rappresentante in Italia per ottenere l'iscrizione²⁰.

1.5 ABILITAZIONE ALLA NAVIGAZIONE

Dal 17 giugno 1998²¹ tutte le unità da diporto aventi una lunghezza compresa tra mt 2,50 e mt 24, per essere commercializzate, devono riportare la "marcatura CE". Devono cioè essere in regola con la normativa europea in materia di sicurezza (portata massima consigliata dal costruttore, potenza del motore installabile,

numero delle persone trasportabili, etc).

Per quanto riguarda i limiti di navigazione occorre distinguere le unità da diporto che abbiano la marcatura CE da quelle che ne sono prive.

Per le **imbarcazioni** da diporto **senza marcatura CE**, i limiti di navigazione tengono conto della distanza dalla costa, senza alcun limite nelle acque interne e fino a sei miglia dalla costa nelle acque marittime.

Per le **imbarcazioni** da diporto **con marcatura CE**, i limiti sono determinati in base alle seguenti categorie di progettazione²²:

- senza alcun limite per la categoria di progettazione A;
- con vento fino a forza 8 e onde di altezza significativa fino a 4 metri (mare agitato), per la categoria di progettazione B;
- con vento fino a forza 6 e onde di altezza significativa fino a 2 metri (mare molto mosso), per la categoria di progettazione C;
- per la navigazione in acque protette, con vento fino a forza 4 e onde di altezza significativa fino a 0,50 metri, per la categoria di progettazione D.

I **natanti senza marcatura CE** possono navigare²³:

- entro 6 miglia dalla costa, salvo jole, pattini, sandolini, mosconi, pedalò, tavole a vela che possono navigare entro un miglio dalla costa;
- entro 12 miglia se omologati per la navigazione.

I **natanti con marcatura CE** possono navigare nei limiti stabiliti dalla categoria di appartenenza²⁴.

Le nuove regole sulla nautica da diporto hanno reso obbligatoria l'assicurazione anche per i piccoli motori installati sulle unità da diporto²⁵. La misura interessa i propulsori con potenza inferiore ai tre cavalli fiscali, prima esenti. Si tratta in particolare dei:

- motori ausiliari delle barche a vela
- motori di riserva degli scafi a motore
- motori dei "tender" dei grandi yacht

La copertura assicurativa deve, pertanto, essere garantita su tutti i motori marini a prescindere dalla potenza fiscale. Le sanzioni previste sono:

- una sanzione amministrativa, da un minimo di 258 euro ad un massimo di 1500 euro;
- il sequestro del natante a motore che circola senza assicurazione²⁶.

18. Art. 7 della Legge n. 50/1971 modificato dall'art. 1 della Legge n. 172/2003.

19. Art. 20 del Testo Unico Imposte Dirette (T.U.I.R.) di cui al Decreto 22 dicembre 1986, n. 917.

20. Legge 4 aprile 1977, n. 135.

21. Data di approvazione della direttiva 92/25/CE resa esecutiva con Decreto Legislativo 496/1996.

22. Le categorie di progettazione sono state stabilite con Decreto Legislativo 14 agosto 1996, n. 436, in ottemperanza alla direttiva comunitaria 94/25/CE in materia di progettazione, costruzione e immissione in commercio di unità da diporto.

23. Art. 12 della Legge n. 50/1971, comma 3, modificato dalla Legge n. 172/2003.

24. Allegato II annesso al Decreto Legislativo 14 agosto 1996, n. 436.

25. Art. 1 della Legge n. 172/2003.

26. Art. 13 della Legge n. 689/1981. Secondo un orientamento più favorevole al diportista, se manca l'assicurazione e il motore non è in moto, di norma si procede solo al sequestro del propulsore.

A large, light-colored watermark of the Italian coat of arms is centered on the page. It features a shield with a cross, surrounded by a laurel wreath, and a ribbon at the bottom with the text 'REPUBBLICA ITALIANA'.

2. **LA COMPRAVENDITA** di unità da diporto

2.1 FORMA PER LA COMPRAVENDITA

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

Per i **natanti** che sono semplici beni mobili il **trasferimento della proprietà** può avvenire **senza alcun atto scritto** di compravendita. Il semplice possesso costituisce un titolo idoneo al trasferimento di proprietà²⁷.

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

Viceversa per le **imbarcazioni e le navi da diporto**, trattandosi di beni mobili registrati, è necessario procedere a regolare atto di compravendita redatto mediante **rogito notarile** e ad un formale **atto di iscrizione** nei pubblici registri. Peraltro questi ultimi adempimenti possono essere effettuati, come si è detto, entro sei mesi dall'assegnazione del numero di immatricolazione.

2.2 APPLICAZIONE IVA PRESUPPOSTO SOGGETTIVO

Presupposto soggettivo per l'applicazione dell'IVA è che il venditore agisca nell'esercizio d'impresa²⁸ e cioè che svolga

come professione abituale, ancorché non esclusiva, un'attività di carattere commerciale.

Pertanto la disciplina fiscale agli effetti dell'IVA della compravendita di unità da diporto può variare in funzione delle condizioni di carattere soggettivo a seconda che i venditori o gli acquirenti siano:

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

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

- se il venditore agisce nell'esercizio di un'impresa (ad esempio è un cantiere nautico ovvero un commerciante di unità da diporto), ed è residente in Italia, egli è considerato, soggetto d'imposta ai fini IVA ed è pertanto obbligato all'applicazione di tutte le disposizioni dell'IVA italiana.

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

- se l'acquirente agisce nell'esercizio di un'impresa ed è residente in Italia, egli, in quanto soggetto d'imposta, ha la possibilità di recuperare l'IVA corrisposta ai fornitori per l'acquisto delle unità da diporto mediante detrazione dall'IVA dovuta dai clienti, ovvero mediante il rimborso dell'eccedenza dell'IVA a credito;
- se l'acquirente è un privato o un ente non commerciale, l'IVA sull'acquisto dell'unità da diporto, mancando la possibilità di detrazione, costituisce un costo per lo stesso²⁹.

2.3 PRESUPPOSTO TERRITORIALE AI FINI IVA

Presupposto territoriale per l'applicazione dell'IVA è che la compravendita sia da considerarsi effettuata nel territorio dello Stato³⁰.

La facoltà impositiva dello Stato agli effetti dell'IVA è limitata territorialmente dalla circostanza che un'unità da diporto sia da considerare nazionale, comunitaria oppure in temporanea importazione in Italia e si trovi nel territorio dello Stato all'atto del trasferimento della proprietà. Ove tale presupposto non sussista la cessione dell'unità da diporto non può considerarsi rientrare nel campo di applicazione dell'IVA italiana.

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

- se l'unità da diporto è ceduta da un soggetto d'imposta italiano ad altro soggetto italiano, si applicano tutte le norme dell'IVA italiana. In particolare deve essere emessa una fattura soggetta all'aliquota del 20% se l'unità da diporto rimane in Italia³¹, oppure si deve emettere una fattura senza IVA (operazione non imponibile) se il bene è destinato ad essere inviato in altro Stato membro della Unione Europea³² o esportato fuori della Unione Europea³³;
- se l'unità da diporto è ceduta da un soggetto comunitario ad un soggetto d'imposta italiano, quest'ultimo deve ottemperare a tutte le formalità previste per gli acquisti intracomunitari³⁴;
- se l'unità da diporto è ceduta da un soggetto extracomunitario ad un soggetto italiano, essa potrà essere

importata in Italia pagando sia l'IVA all'importazione che gli eventuali dazi doganali. In tal caso il documento IVA è costituito dalla bolletta doganale.

2.4 APPLICAZIONE IMPOSTA DI REGISTRO

Se il venditore è un privato, o comunque un ente non commerciale, per la cessione di imbarcazioni e di navi da diporto si applica l'imposta di registro in misura variabile in funzione della lunghezza dello scafo³⁵. Tale imposta è attualmente la seguente:

1) natanti:

- a. fino a 6 metri di lunghezza fuori tutto:€ 54,23
- b. oltre 6 metri di lunghezza fuori tutto:€ 108,46

2) imbarcazioni:

- a. fino a 8 metri di lunghezza fuori tutto:€ 309,87
- b. fino a 12 metri di lunghezza fuori tutto:€ 464,81
- c. fino a 18 metri di lunghezza fuori tutto:€ 619,75
- d. oltre 18 metri di lunghezza fuori tutto:€ 774,69

3) navi:€ 3.873,43

27. Art. 1153 del Codice Civile.

28. Art. 4 del Decreto IVA (D.P.R. n. 633/1972).

29. Un caso particolare di cui si parlerà più avanti al capitolo 8 riguarda l'installazione di unità da diporto a società o enti che permettono il godimento di tali unità da diporto per uso personale o familiare a condizioni di favore. In tale ipotesi, considerandosi l'attività suddetta come non commerciale, l'IVA non è detraibile.

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

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

32. Art. 41 del Decreto Legge 30 agosto 1993, n. 331.

33. Art. 8 del D.P.R. n. 633/1972.

34. Art. 41 del Decreto Legge 30 agosto 1993, n. 331.

35. Testo Unico imposta di Registro 26 aprile 1986, n. 131 tariffa parte I, art. 7 modificato dal Decreto Legge 13 maggio 1991, n. 151. Tale norma dovrà essere coordinata con la legislazione UE ISO 8666 per la quale la lunghezza dello scafo deve essere misurata secondo i cosiddetti "standard armonizzati".

A large, light-colored watermark of the Italian coat of arms is centered on the page. It features a shield with a cross, surrounded by a laurel wreath, and a banner at the bottom with the text 'REPUBBLICA ITALIANA'.

3. LA COMPRAVENDITA CON SOGGETTI RESIDENTI fuori dallo Stato

Se nella compravendita intervengono soggetti appartenenti a Stati diversi (comunitari o extracomunitari), come si è appena detto, operano norme specifiche.

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

Da quella data, in linea generale, è definita:

- importazione l'introduzione nel territorio dello Stato di beni che siano originari di Paesi o territori non compresi nella UE e che non siano stati già immessi in libera pratica in altro Stato membro della Comunità³⁶;
- esportazione l'uscita, mediante trasporto o spedizione, di beni fuori dal territorio della Comunità economica europea.

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

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

Altra conseguenza è che anche le operazioni nei confronti di privati (non soggetti

di imposta) in ambito UE - in precedenza qualificate importazioni o esportazioni - hanno mutato natura: dal 1993 tali operazioni sono soggette all'imposta nel Paese di origine (come una qualunque transazione interna a quello stesso Paese).

In sostanza, poiché importazione ed esportazione sono in primis categorie doganali, l'abolizione delle dogane all'interno dei Paesi membri della UE ne ha limitato la valenza ai trasferimenti di beni da e verso il territorio della Comunità inteso come uno Stato unico.

3.1 CONSEGUENZE AGLI EFFETTI DELL'IVA

Per quanto concerne specificamente il settore nautico ai fini dell'IVA:

- l'importazione di unità da diporto, nonché di beni costituenti loro dotazioni e provviste³⁷ è soggetta all'IVA italiana da versare direttamente presso la Dogana di ingresso in base al documento doganale, atteso che la legge dichiara applicabile l'imposta sulle importazioni da chiunque effettuate;
- l'importazione di imbarcazioni destinate all'esercizio di attività commerciali, nonché i beni costituenti loro dotazioni e provviste è operazione non imponibile per espressa disposizione di legge³⁸.

Le esportazioni non rilevano ai fini di queste brevi note giacché se ad esportare è un privato (il diportista) manca uno dei presupposti - quello soggettivo - per la applicazione dell'IVA; se, invece, ad esportare è un operatore commerciale, la transazione non è imponibile per previsione generale di legge³⁹.

Come detto, invece, se le operazioni sono compiute da soggetti appartenenti a due

diversi Stati membri della Comunità⁴⁰ si applica il cosiddetto regime dell'IVA intracomunitaria, in vigore appunto dal 1° gennaio 1993. In base a tale normativa, le operazioni di compravendita tra soggetti di imposta (operatori commerciali) con spostamento fisico dei beni da uno Stato all'altro, non dando luogo a procedure doganali di importazione o di esportazione, sono assoggettate all'imposta nello Stato membro di destinazione, da intendersi come quello dell'acquirente.

Ne consegue che se la compravendita avviene tra cedente soggetto di imposta e acquirente privato l'IVA è assolta nel Paese membro di origine, da intendersi come quello del venditore. Al contrario, secondo i principi generali, se la compravendita avviene tra privati l'IVA non deve essere assolta (ne mancano i presupposti).

3.2 UNITÀ DA DIPORTO NUOVE E USATE AI FINI DELL'IVA INTRACOMUNITARIA

3.2.1 UNITÀ DA DIPORTO NUOVE

Per ciò che concerne i mezzi di trasporto (e quindi anche il settore nautico), la applicazione del citato regime intracomunitario è regolata in parte in maniera specifica. Infatti ai mezzi di trasporto (la legge considera tali le imbarcazioni di lunghezza superiore a 7,5 metri⁴¹, gli aeromobili con peso totale al decollo superiore a 1550 kg, e i veicoli con motore di cilindrata superiore a 48 CC o potenza superiore a 7,2 KV, destinati al trasporto di persone o cose⁴²) la regola intracomunitaria si applica anche se la compravendita si realizza tra soggetti entrambi privati, purché gli stessi siano da considerare nuovi.

In particolare, le unità da diporto nelle transazioni tra Paesi membri della Comunità Europea sono nuove se si verifica almeno una delle seguenti condizioni:

- navigazione fino a 100 ore;
- cessione entro il termine di tre mesi dalla data di prima immatricolazione o di iscrizione in pubblici registri o altri provvedimenti equivalenti.

In caso contrario, le unità da diporto si considerano usate.

Il privato residente in Italia, che intende acquistare un mezzo destinato alla navigazione da diporto nuovo presso un soggetto - operatore economico o privato - residente in uno dei Paesi membri della UE con trasferimento fisico dello stesso sul territorio nazionale, realizza un acquisto intracomunitario, con obbligo di assolvimento dell'IVA italiana con l'aliquota normale del 20%. Pertanto dovrà procedere al versamento dell'imposta mediante il modello di pagamento F 24, utilizzando il codice tributo 6099.

La prova dell'assolvimento dell'IVA è necessaria per poter procedere all'immatricolazione del mezzo, all'iscrizione nei pubblici registri o per ottenere l'emanazione di provvedimenti equivalenti da parte degli uffici competenti, ai quali è da consegnare copia del versamento, unitamente a copia della fattura di acquisto (o di documento equipollente) sul quale l'Ufficio delle Entrate dovrà aver apposto il visto di conformità all'originale.

Dato che la normativa, ai fini della applicazione del regime dell'IVA intracomunitaria, definisce mezzi di trasporto le unità da diporto di lunghezza superiore a 7,5 metri, ne consegue che per quelle di lunghezza inferiore valgono le generali norme intracomunitarie sopra esposte.

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

37. Per quanto concerne specificamente le dotazioni e provviste di bordo vedi il capitolo seguente.

38. Art. 68, comma 1, lettera a) D.P.R. 633/72, che estende alle importazioni la non imponibilità prevista per le operazioni interne dal già citato art. 8 bis medesimo decreto. Vedi anche il successivo paragrafo 7.2.

39. Art. 8 D.P.R. 633/72. A mente dell'art. 5, comma 7 Legge 50/71 come modificata dalla Legge 172/2003, chi - privato o operatore commerciale - intende alienare o trasferire all'estero la propria unità da diporto deve chiedere l'autorizzazione alla dismissione di bandiera.

40. Decreto Legge 331/93 convertito nella Legge 427/93, articoli 37 e seguenti. Trattasi di regime transitorio in attesa della completa armonizzazione delle normative nazionali delle imposte sulla cd. cifra di affari, a seguito della quale l'imposta sul valore aggiunto sarà sempre dovuta nel Paese cd. di origine, quello del cedente il bene o prestatore del servizio.

41. La Direttiva CEE e la norma (Decreto Legge 331/93) divergono dalla definizione di natante prevista dall'art. 1 della Legge n. 172/2003, che ha variato il limite da m. 7,5 a m. 10.

42. L'art. 38, comma 4 Decreto Legge 331/93, citato esclude espressamente dall'applicazione di questo specifico trattamento le imbarcazioni destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio e di assistenza in mare, nonché gli aeromobili di cui all'art. 8 bis, comma 1 lettera c) D.P.R. 633/72.

Pertanto, l'unità da diporto nuova inferiore ai 7,5 metri⁴³:

- se ceduta da un operatore economico ad un privato, è soggetta all'imposta nel Paese del cedente e all'acquirente non incombono gli obblighi suddetti;
- se ceduta da privato a privato, non è assoggettata ad IVA (né ad equivalente imposta straniera);
- se ceduta da un operatore ad altro operatore economico, rientra nel regime intracomunitario ordinario (assolvimento dell'imposta da parte dell'acquirente);

Riassumiamo quanto detto nella seguente tabella:

CEDENTE	ACQUIRENTE	MEZZO	IVA
Operatore extra UE	Privato italiano	Tutti	Sì, in Italia con bolletta doganale
Privato italiano	Operatore extra UE Privato extra UE	Tutti	No
Operatore extra UE	Operatore italiano	Tutti	Sì, con bolletta doganale
Privato extra UE	Privato italiano	Tutti	No
Operatore UE	Privato italiano	Nuovo entro 7,5 metri	Sì, nel paese del cedente
Operatore UE	Privato italiano	Nuovo oltre 7,5 metri	Sì, in Italia (mediante versamento F 24)
Operatore UE	Operatore italiano	Nuovo entro 7,5 metri	Sì, in Italia (mediante doppia annotazione del documento di acquisto in contabilità)
Operatore UE	Operatore italiano	Nuovo oltre 7,5 metri	Sì, in Italia (mediante doppia annotazione del documento di acquisto in contabilità)
Privato UE	Operatore italiano	Nuovo entro 7,5 metri	No
Privato UE	Operatore italiano	Nuovo oltre 7,5 metri	Sì, in Italia (mediante doppia annotazione del documento di acquisto in contabilità)

3.2.2 UNITÀ DA DIPORTO USATE

A prescindere dalle dimensioni, qualora l'unità da diporto sia da considerarsi usata perché non ricorre nessuna delle due condizioni elencate al punto 3.3.1, l'acquirente nazionale privato pagherà:

- l'imposta del Paese del cedente (in quanto non si tratta di operazione intracomunitaria) se la cessione è effettuata da soggetto che agisce nell'esercizio di impresa;
- nessuna imposta sul valore aggiunto se il cedente è a sua volta un privato (per mancanza dei presupposti necessari).

La cessione di imbarcazioni e unità da diporto, esclusi i natanti, se effettuata con scrittura privata, va registrata in termine fisso ed assoggettata a imposta di registro⁴⁴.

Per espressa esclusione della norma, le unità destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare non rientrano nella particolare deroga di cui si è detto; pertanto, per esse valgono i normali requisiti previsti per le operazioni intracomunitarie⁴⁵. La cessione e l'acquisto di detti beni soggiacciono pertanto al principio della tassazione a destino soltanto qualora sussistano i tre presupposti necessari (transazioni a titolo oneroso;

entrambi i soggetti – cedente ed acquirente – identificati a fini IVA nei rispettivi paesi membri UE; trasferimento fisico dei beni da un Paese ad un altro⁴⁶).

Per quanto riguarda l'usato, e cioè per i mezzi utilizzati per più di 100 ore e per oltre tre mesi, il discorso può essere riassunto dalla seguente tabella:

CEDENTE	ACQUIRENTE	MEZZO	IVA
Operatore UE	Privato italiano	Usato	Sì, nel paese del cedente
Operatore UE	Operatore italiano	Usato	Sì, in Italia (mediante doppia annotazione della fattura di acquisto in contabilità)
Privato UE	Privato italiano	Usato	No
Privato UE	Operatore italiano	Usato	No

44. Art. 7 – Tariffa parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986. Vedi anche paragrafo 2.4.

45. Il regime intracomunitario si applica salvo che il cedente utilizzi il cosiddetto regime del margine (per l'Italia, Decreto Legge 41/95, articoli 36 e seguenti), per il quale l'imposta è incorporata nel corrispettivo della vendita.

46. Poiché, peraltro, è previsto che siano non imponibili gli acquisti intracomunitari di beni la cui cessione è non imponibile nel territorio dello Stato a norma dell'art. 8 bis, ne deriva che l'acquisto, ad esempio, di un'imbarcazione destinata alla pesca o a noleggio, effettuati da imprenditore nazionale presso un acquirente comunitario, sarà non imponibile IVA, allineando in tal modo l'operazione ad un identico acquisto effettuato sul territorio nazionale, per realizzare il concetto di mercato unico costitutivo della Comunità Europea. La cessione dello stesso bene da parte di imprenditore italiano sarà non imponibile in quanto normale cessione intracomunitaria e all'acquirente comunitario spetterà verificare nella propria norma interna l'esistenza del presupposto di non imponibilità, specularmente e reciproco a quello italiano.