

Circolare del 29/09/2011 n. 46 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa

IVA - Chiarimenti in tema di territorialità e di regime di non imponibilità delle operazioni relative al settore della nautica da diporto

Testo:

INDICE

1. Premessa

2. Territorialità

2.1 Utilizzo delle unità da diporto entro le acque territoriali comunitarie.

2.2 Noleggio a breve termine con messa a disposizione dell'imbarcazione nel territorio di altro Stato membro della Comunità

2.3 Noleggio a breve termine con messa a disposizione dell'imbarcazione al di fuori del territorio della Comunità

3. Regime di non imponibilità

3.1 Uso commerciale delle unità da diporto

3.2 Prestazioni di locazione e noleggio di unità da diporto rese nei confronti di non soggetti di imposta

3.3 Prestazioni di noleggio o locazione effettuate nei confronti di soci

3.4 Forniture di carburante e dotazioni di bordo necessarie sia per il noleggio di unità da diporto che per le attività accessorie

3.5 Forniture di carburante nei confronti di società che esercita attività di costruzione e/o riparazione e manutenzione di unità da diporto

3.6 Prestazioni esercitate mediante navi da diporto non iscritte nel Registro internazionale di cui all'art. 3 della legge n. 172/2003

1. Premessa

La presente circolare fornisce chiarimenti in merito ad alcune questioni di carattere interpretativo poste dall'Associazione di categoria del settore della nautica da diporto in materia di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto per le attività di noleggio e di locazione di unità da diporto.

In particolare, i quesiti posti riguardano la territorialità delle prestazioni di servizi (art. 7 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, di seguito d.P.R. n. 633) e il regime di non imponibilità delle operazioni (art. 8-bis del d.P.R. n. 633).

Si segnala, per completezza, che nell'ambito del settore della nautica da diporto, vengono in rilievo le recenti disposizioni normative recate dal decreto-legge n. 138 del 13 agosto 2011, convertito con modificazioni dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, previste, in materia di intestazione fittizia di beni, con riferimento alle società di comodo. In particolare, l'articolo 2, comma 36-*quinquies*, dispone che l'aliquota IRES, dovuta dai soggetti indicati nell'articolo 30, comma 1, della legge 23 dicembre 1994, n. 724 (c.d. società di comodo o società non operative), è applicata con una maggiorazione di 10,5 punti percentuali. L'aliquota maggiorata è applicabile anche al reddito imputato per trasparenza ai sensi dell'articolo 5 del TUIR a società o enti soggetti all'IRES. Inoltre, sempre al fine di contrastare l'intestazione fittizia di beni a società, l'articolo 2, comma 36-*quaterdecies*, dispone che i costi relativi ai beni dell'impresa concessi in godimento a soci o familiari dell'imprenditore per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento non sono in ogni caso ammessi in deduzione dal reddito imponibile; il comma 36-*quinquiesdecies*, sempre dell'articolo 2 prevede inoltre che se il corrispettivo annuo stabilito per il godimento (affitti, canoni, eccetera) di beni dell'impresa da parte di soci o familiari dell'imprenditore è inferiore al relativo valore di mercato, la differenza costituisce reddito per gli utilizzatori, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera h-ter) del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (reddito diverso). Al fine di garantire l'attività di controllo, nelle ipotesi di cui al comma 36-*quaterdecies* l'impresa concedente ovvero il socio o il familiare dell'imprenditore comunicano all'Agenzia delle entrate i dati relativi ai beni concessi in godimento (articolo 2, comma 36-*sexiesdecies*, decreto-legge n. 138 del 13 agosto 2011, convertito con modificazioni dalla legge 14 settembre 2011, n. 148).

2. Territorialità

2.1 Utilizzo delle unità da diporto entro le acque territoriali comunitarie

D. *In caso di messa a disposizione di unità da diporto nel territorio dello Stato, al fine di determinare il periodo di utilizzazione delle stesse entro le acque territoriali comunitarie, si chiede se le percentuali forfetarie di presunto utilizzo entro le dette acque previste dalla circolare n. 49 del 7 giugno 2002, nonché le precisazioni contenute nella circolare n. 38 del 22 luglio 2009, siano tuttora applicabili tanto nell'ipotesi di locazione, noleggio e simili di unità da diporto a breve termine quanto nelle ipotesi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili delle stesse non a breve termine (rispettivamente articoli 7-quater, lettera e), e 7-sexies, lett. e) d.P.R. n. 633).*

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

Ciò posto, si ritiene che i chiarimenti e le precisazioni fornite con le richiamate circolari possono ritenersi ancora valide in relazione alle ipotesi in cui la rilevanza territoriale dell'operazione è collegata all'utilizzo delle unità da diporto nella comunità europea.

In particolare, trattasi delle ipotesi disciplinate dall'articolo 7-quater, lettera e), primo periodo, e dall'articolo 7-sexies, lettera e), del d.P.R. n. 633 e cioè, rispettivamente, delle prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine, di mezzi di trasporto messi a disposizione del destinatario in Italia e utilizzati all'interno del territorio comunitario e delle prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine, di mezzi di trasporto rese da prestatori stabiliti in Italia a committenti non soggetti passivi di imposta e sempre che siano utilizzate nel territorio della Comunità.

2.2 Noleggio a breve termine con messa a disposizione dell'imbarcazione nel territorio di altro Stato membro della Comunità

D. *In caso di contratto di noleggio a breve termine, con messa a disposizione dell'imbarcazione nel territorio di altro Stato membro della Comunità, ipotesi non considerata espressamente dal decreto legislativo n. 18 del 2010, si chiede se le prestazioni suddette siano escluse dall'IVA italiana, sia pure con l'obbligo di emissione di apposita fattura e indicazione nei modelli Intrastat.*

R. L'articolo 7-quater, lettera e), del d.P.R. n. 633 individua le condizioni affinché le prestazioni di locazione anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto a breve termine siano considerate territorialmente rilevanti in Italia. Tali prestazioni, ai sensi della richiamata disposizione si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando i mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato e sempre che siano utilizzate all'interno del territorio della Comunità e quando i mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario al di fuori del territorio della Comunità e sono utilizzati nel territorio dello Stato.

La prestazione di noleggio a breve termine con messa a disposizione della imbarcazione nel territorio di altro Stato membro della Comunità non è menzionata tra quelle che la norma qualifica come territorialmente rilevanti in Italia. Pertanto si ritiene che l'operazione sia territorialmente non rilevante.

Per tali operazioni non sussiste obbligo di fatturazione, né obbligo di indicazione nel modello INTRASTAT.

2.3 Noleggio a breve termine con messa a disposizione dell'imbarcazione al di fuori del territorio della Comunità

D. *In caso di messa a disposizione dell'imbarcazione al di fuori del territorio della Comunità, dovendo applicarsi l'IVA italiana limitatamente al periodo di utilizzo entro le acque territoriali italiane, si chiede se sia possibile applicare la percentuale forfetaria del 5% prevista dalla circolare ministeriale n. 11/420390 del 7 marzo 1980.*

R. La circolare citata ha disciplinato la modalità di determinazione della quota di corrispettivo territorialmente rilevante in Italia per le prestazioni di trasporto con riferimento alla disposizione di cui all'articolo 7, comma 4, lettera c), del d.P.R. n. 633 del 1972, in vigore antecedentemente alle modifiche apportate dal d.lgs. n. 18 del 2010, secondo la quale le prestazioni di trasporto si considerano effettuate nel territorio dello Stato in proporzione alla distanza ivi percorsa.

In particolare, la richiamata circolare, in materia di trasporti marittimi, ha consentito di determinare la quota di corrispettivi imponibile, corrispondente alla percorrenza nel mare territoriale, nella misura del cinque per cento rispetto ad ogni complessivo trasporto.

Trattasi di indicazioni fornite in relazione ad operazioni aventi natura diversa da quelle - oggetto del quesito - derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto (disciplinate, ante

modifica, dall'art. 7, comma 4, lettera f), del d.P.R. n. 633).

Si ritiene, pertanto, che per quanto riguarda le prestazioni di servizi in esame, attualmente disciplinate dall'articolo 7-quater, lettera e), ai fini della determinazione del periodo di utilizzo entro le acque territoriali italiane, non possa farsi riferimento ai chiarimenti forniti dalla circolare ministeriale n. 11/420390 del 7 marzo 1980 in tema di spese di trasporto internazionale.

3. Regime di non imponibilità

3.1 Uso commerciale delle unità da diporto

D. *Si chiede se ai fini del regime di non imponibilità possa essere considerata attività commerciale, oltre all'attività di noleggio delle imbarcazioni da diporto anche l'attività di locazione delle stesse nonché le altre prestazioni rientranti nelle attività commerciali di cui all'art. 2 del Codice della Nautica da Diporto, (approvato con decreto legislativo n. 171 del 18 luglio 2005) ove rese nei confronti di soggetti passivi di imposta esercenti attività commerciale.*

R. L'articolo 8-bis, primo comma, lett. a) del d.P.R. n. 633 stabilisce, tra l'altro, che sono assimilate alle cessioni all'esportazione - e soggette al medesimo regime di non imponibilità IVA- le cessioni di navi destinate all'esercizio di attività commerciali.

Le successive lettere d) ed e) del richiamato articolo 8-bis prevedono il regime di non imponibilità per una serie di cessioni di beni e prestazioni di servizi collegate all'utilizzo delle navi di cui alla precedente lettera a) (cessioni di motori, forniture di carburante, prestazioni di riparazione, trasformazione etc.).

Il quesito posto mira, in sostanza, al superamento della prassi amministrativa che, in relazione alle unità da diporto di cui alla L. 11 febbraio 1971, n. 50, ha precisato che l'utilizzo commerciale, cui l'articolo 8-bis ricollega il regime di non imponibilità, sussista solo nel caso in cui l'imbarcazione venga utilizzata in attività di noleggio e non anche ove sia adibita alla locazione.

Al riguardo si rammenta che mediante il contratto di noleggio il noleggiante, in corrispettivo del nolo pattuito, si obbliga a compiere con l'unità da diporto una determinata navigazione, ovvero la navigazione ordinata dal noleggiatore, mantenendo la conduzione tecnica dell'unità e mantenendo alla sue dipendenze l'equipaggio. Diversamente il contratto di locazione ha ad oggetto il trasferimento della disponibilità del bene a favore del conduttore, che si assume ogni rischio connesso alla navigazione.

Si rammenta, inoltre, che, originariamente, le unità da diporto erano del tutto escluse dal beneficio della non imponibilità sul presupposto che le stesse non fossero impiegate in attività commerciali bensì in attività sportive e ricreative.

Successivamente, l'Amministrazione finanziaria con risoluzione n. 94 del 21 marzo 2002, ha ritenuto di poter superare l'espressa esclusione prevista dalla lettera a) dell'art. 8-bis del d.P.R. n. 633 delle unità da diporto di cui alla legge 11.02.1971, dal relativo regime di non imponibilità, a seguito dell'entrata in vigore dell'articolo 15 della legge 5 maggio 1989, n. 171, che ha previsto che *le navi, le imbarcazioni ed i natanti da diporto possono essere utilizzate mediante contratti di locazione o di noleggio.*

In sostanza, la citata risoluzione ha evidenziato che, con le sopra indicate modifiche normative, il legislatore, nell'intento di favorire lo sviluppo dei servizi turistici, ha voluto consentire l'utilizzo delle unità da diporto in attività commerciali mediante contratti di locazione e noleggio.

Sulla base di considerazioni rappresentate nel documento di prassi sopra citato, cui si rinvia per semplicità e completezza di trattazione, è stato ritenuto che soltanto il noleggio, e non anche la locazione, possa rappresentare esercizio di attività commerciale e, in quanto tale, fruire del regime di non imponibilità di cui all'art. 8-bis del d.P.R. n. 633.

Tale posizione è stata successivamente ribadita con le risoluzioni n. 95 del 14 marzo 2008 e n. 79 del 6 marzo 2008.

Allo stato, considerata la normativa di settore ed in particolare l'articolo 2 del decreto legislativo 18 luglio 2005 n. 171 (concernente l'approvazione del codice della nautica da diporto), che contiene un'elencazione di casi in cui l'unità da diporto è utilizzata a fini commerciali, si ritiene che, sempre che il committente utilizzi il mezzo per l'esercizio di attività commerciale, possa estendersi il regime di non imponibilità previsto dall'art. 8-bis a tutte le attività qualificate come commerciali dal citato articolo art. 2 del decreto legislativo n. 171 del 2005 ovvero alle ipotesi in cui l'unità da diporto a) è oggetto di locazione e noleggio, b) è utilizzata per l'insegnamento professionale della navigazione da diporto, c) è utilizzata da centri di immersione e di addestramento subacqueo come unità di appoggio per i praticanti immersioni subacquee a scopo sportivo o ricreativo.

In relazione alle attività di noleggio e locazione di unità da diporto, peraltro, la possibilità di applicare il regime di non imponibilità di cui all'art. 8-bis anche al canone pagato dal locatario è condizionata dalla ricorrenza delle circostanze che saranno più dettagliatamente illustrate nel successivo paragrafo 3.2.

3.2 Prestazioni di locazione e noleggio di unità da diporto rese nei confronti di non soggetti dimposta

D. *Si chiede se sia applicabile il regime di non imponibilità alle prestazioni di locazione e noleggio di unità da diporto nonché alle altre prestazioni rientranti nelle attività commerciali di cui all'art. 2 del Codice della Nautica da Diporto, (approvato con decreto legislativo n. 171 del 18 luglio 2005) ove rese nei confronti di non soggetti dimposta.*

R. Il regime di non imponibilità ad Iva di cui all'art. 8-bis, primo comma, del d.P.R. n. 633, relativamente alle prestazioni di locazione e noleggio delle unità da diporto trova applicazione non in termini oggettivi, ma in dipendenza di precisi requisiti soggettivi che devono connotare anche l'attività svolta dal soggetto che prende a noleggio e locazione unità da diporto.

In particolare la disciplina di non imponibilità risulta applicabile, relativamente ai canoni pagati per il noleggio e locazione, solo se l'imbarcazione è utilizzata direttamente nell'esercizio di attività commerciali.

Al riguardo si richiama la recente sentenza della Corte di Giustizia della Comunità Europea del 22 dicembre 2010, causa C-116/10 che ha avuto ad oggetto l'articolo 15 della Direttiva 77/388/CEE (c.d. sesta direttiva IVA), ora trasfuso nell'articolo 148 della Direttiva 2006/112/CE, recepito nella normativa interna dall'articolo 8-bis del d.P.R. n. 633.

Nella citata sentenza la CGCE ha affermato che, affinché una locazione di navi adibite alla navigazione dal mare e al trasporto a pagamento di passeggeri o usate nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca possa essere esentata a titolo dell'art. 15, punto 5, della sesta direttiva, è necessario che il locatario della nave interessata utilizzi la medesima per esercitare un'attività economica.

Secondo la Corte, se una nave viene data in locazione a persone che utilizzano esclusivamente a fini di diporto e non a scopo di lucro, al di fuori di qualsiasi attività economica, la prestazione di locazione non soddisfa le condizioni esplicite di esenzione dall'IVA poste dall'art. 15, punto 5, della sesta direttiva. Tale interpretazione è coerente con la *ratio* delle esenzioni previste dall'art. 15 della sesta direttiva, che, riferendosi ad operazioni di trasporto, ad operazioni equiparate e ai trasporti internazionali, è finalizzata ad osservare il principio dell'imposizione dei beni o dei servizi interessati nel luogo di destinazione dei medesimi (v. sentenza 18 ottobre 2007, causa C-97/06, Navicon, Racc. pag. I - 8755, punto 29).

In definitiva, secondo la CGCE l'art. 15, punto 5, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che l'esenzione dall'IVA prevista da tale disposizione non si applica alle prestazioni di servizi consistenti nel mettere una nave a disposizione di persone fisiche a fini di diporto, dietro pagamento di un corrispettivo.

Sulla base dei principi affermati dalla CGCE, i canoni relativi alle prestazioni di noleggio e locazione effettuate nei confronti di soggetti privati, se territorialmente rilevanti, sono soggetti ad imposta, con l'applicazione dell'aliquota ordinaria.

Ad analoga conclusione deve pervenirsi nell'ipotesi in cui vengano rese ad un privato altre prestazioni, anche se definite commerciali ai sensi della legislazione sulla nautica da diporto.

3.3 Prestazioni di noleggio o locazione effettuate nei confronti di soci

D. *Si chiede se possa considerarsi commerciale, ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità previsto dall'articolo 8-bis del d.P.R. n. 633, l'attività di noleggio effettuata dalla società proprietaria di unità da diporto adibita ad uso commerciale, nei confronti di propri soci, a canoni non inferiori a quelli di mercato.*

R. Le operazioni effettuate da parte di una società di noleggio di imbarcazioni da diporto nei confronti dei soci e/o dei familiari o affini o a soggetti in qualche modo riconducibili al *soggetto imprenditore* pongono rilevanti questioni interpretative in relazione all'applicazione della disciplina IVA, con particolare riferimento al regime di non imponibilità previsto dall'articolo 8 bis del d.P.R. n. 633 per le cessioni di imbarcazioni e per le cessioni di beni/prestazioni di servizi relativi al loro utilizzo.

Con specifico riferimento alle unità da diporto si rammenta che, ai sensi dell'art. 4, comma 5, terzo periodo, lett. a), del d.P.R. n. 633, non costituisce comunque attività commerciale la gestione di unità da diporto, da parte di società o enti, qualora la partecipazione ad essi consenta, gratuitamente o verso un corrispettivo inferiore al valore normale, il godimento, personale, o familiare del mezzo da diporto ai soci o partecipanti, anche indirettamente, alle suddette condizioni.

In relazione alle operazioni rese dalla società nei confronti di soci o di soggetti riconducibili al soggetto imprenditore, ad un valore non inferiore a quello di mercato, occorre preliminarmente verificare se le stesse possano essere ricondotte nello schema della attività commerciale e non configurino, invece, la destinazione del bene a fini privati. A tal fine è necessario indagare la realtà aziendale attentamente, caso per caso, in particolare quando il destinatario finale effettivo della prestazione non sia un'impresa; ove si riscontri che la forma societaria si riduce di fatto ad uno strumento per acquistare senza IVA beni destinati esclusivamente ad essere messi a disposizione dei soci persone fisiche o dei loro familiari etc., si deve ritenere che non sia configurabile l'esercizio di una attività economica. A tale proposito occorre rilevare che ai sensi dell'articolo 9 della direttiva IVA 112/2006 l'attività economica si caratterizza

per essere diretta al conseguimento di introiti con carattere di stabilità e non può pertanto ravvisarsi il carattere commerciale nel caso in cui l'attività sia rivolta esclusivamente a permettere al socio (o a soggetti riconducibili ai soci) l'uso personale di determinati beni anche se a valore di mercato.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, anche se i servizi sono forniti ai soci a fronte di un corrispettivo pari a quello mediamente praticato sul mercato va, in particolare, valutato il ricorso al diritto alla detrazione quando l'IVA detraibile (pagata sull'acquisto dell'imbarcazione) risulti di gran lunga superiore a quella addebitata al socio.

Con specifico riferimento alla questione relativa alla applicabilità del regime di non imponibilità - previsto dall'articolo 8-bis per le cessioni di imbarcazioni destinate all'esercizio di attività commerciali ed esteso, ricorrendone i presupposti, alle cessioni di motori e pezzi di ricambio, di beni destinati a dotazione di bordo e al vettovagliamento dell'imbarcazione, nonché ad una serie di prestazioni quali quelle relative alla costruzione, riparazione, manutenzione, modificazione, trasformazione e noleggio delle unità - occorre condurre specifiche riflessioni anche in relazione al caso in cui l'attività commerciale consistente in prestazioni di noleggio e locazione dell'imbarcazione sia svolta sia nei riguardi dei soci e/o dei familiari e/o affini (o a soggetti in qualche modo riconducibili al soggetto imprenditore) - sempreché il corrispettivo richiesto non sia inferiore al valore normale - che di altri soggetti. In tale specifica ipotesi, anche se l'attività è idonea a far acquisire la soggettività passiva d'imposta ai fini IVA, non può ritenersi applicabile tout court il regime di non imponibilità.

Il regime di non imponibilità di cui al richiamato articolo 8-bis, che si sostanzia, per l'acquirente del bene o committente del servizio, in una anticipazione del rimborso dell'ecedenza di IVA detraibile, è, infatti, riservato alle sole attività che abbiano natura sostanzialmente commerciale ed è finalizzato ad agevolare le operazioni tra operatori economici e non anche l'acquisto di beni e servizi utilizzati, seppure in parte, per fini privati.

Per esigenze di semplificazione, si ritiene che nell'ipotesi considerata, in cui l'attività commerciale consistente nel noleggio o locazione di imbarcazioni da diporto sia resa sia nei riguardi dei soci (o di soggetti in qualche modo riconducibili al soggetto imprenditore) a canoni di mercato che di altri soggetti, possa essere consentita l'applicazione del regime di non imponibilità solo qualora, risulti verificato, in base a criteri quantitativi, che l'attività è resa prevalentemente nei confronti di soggetti diversi dai soci.

Qualora, viceversa, le prestazioni risultassero prevalentemente rese nei confronti dei soci (o di soggetti a questi collegati) non sarebbe applicabile il regime di non imponibilità di cui all'articolo 8-bis bensì le ordinarie regole di applicazione dell'imposta, secondo le quali l'IVA deve essere assolta al momento dell'acquisto dei beni e dei servizi e detratta nei limiti consentiti dal d.P.R. n. 633 del 1972.

Il riscontro della *prevalenza* dell'attività svolta nei riguardi di terzi si ritiene che possa avvenire sulla base di parametri oggettivi, quali i giorni di utilizzo dell'unità da diporto e l'ammontare dei corrispettivi fatturati.

Il requisito della *prevalenza* dell'attività nei riguardi di terzi può ritenersi sussistente, per il periodo d'imposta in corso, qualora nel biennio precedente la percentuale delle operazioni rese a terzi rappresenti la maggioranza delle prestazioni effettuate, sulla base di entrambi i seguenti parametri:

- a) ammontare dei corrispettivi derivanti dall'attività svolta nei confronti di terzi;
- b) giorni di utilizzo dell'unità da diporto da parte di soggetti terzi.

Esemplificando:

se i corrispettivi delle operazioni rese a terzi nel biennio precedente risultino superiori rispetto a quelli percepiti per le prestazioni rese ai soci [parametro a)] e i giorni di utilizzo dell'unità, da parte di terzi, nel biennio precedente superino il periodo di utilizzo da parte dei soci [parametro b)], si può ritenere che per l'anno in corso la società di noleggio svolga attività commerciale ai sensi dell'articolo 8-bis del d.P.R. 633.

I criteri indicati devono essere valutati relativamente a ciascuna imbarcazione, non risultando sufficiente il calcolo in riferimento alla totalità delle imbarcazioni complessivamente considerate.

Per le nascenti attività d'impresa, non sussistendo un dato storico, il soggetto d'impresa determinerà in via preventiva e presuntiva, sulla base di proprie valutazioni, il raggiungimento della prevalenza dell'attività nei riguardi di terzi per l'annualità in considerazione.

Ciò avverrà per il biennio di inizio attività, sino alla costruzione di un dato storico.

Qualora dovesse riscontrarsi il mancato soddisfacimento del requisito della prevalenza secondo i criteri quantitativi sopra illustrati, potranno comunque essere valutati altri elementi la cui presenza, considerata insieme a tutte le circostanze riscontrate, può far ritenere legittima l'applicazione del regime di non imponibilità. In particolare si potrà verificare se:

- l'unità da diporto sia affidata ad un broker indipendente per il noleggio e/o la locazione nei confronti di

soggetti terzi a prezzi di mercato;

- lattività di noleggio e/o locazione dell'unità da diporto sia pubblicizzata su riviste specializzate (gratuite o a pagamento);
- sia dimostrato effettivo svolgimento di attività di negoziazione con soggetti terzi, indipendentemente dall'effettiva stipulazione di contratti (es. dal buon esito delle trattative).

3.4 Forniture di carburante e dotazioni di bordo necessarie sia per il noleggio di unità da diporto che per le attività accessorie

D. E' possibile, per una società che esercita attività di noleggio e locazione di unità da diporto, richiedere l'applicazione del regime di non imponibilità, ai sensi dell'art. 8-bis, comma primo, lettera d), relativamente agli acquisti di carburante, forniture e dotazioni di bordo, necessari per operazioni che non sono oggetto dei contratti posti in essere, ma sono agli stessi comunque collegati. In particolare si fa riferimento agli spostamenti a vuoto per imbarcare nuovi locatari o noleggiatori, nonché alle prove o dimostrazioni in mare?

R. Si ritiene che, in relazione agli acquisti di carburante, forniture e dotazioni di bordo collegati agli spostamenti a vuoto per imbarcare nuovi clienti, nonché alle prove o dimostrazioni in mare, in quanto comunque collegati e strumentali rispetto all'attività commerciale esercitata, possa trovare applicazione il regime di non imponibilità di cui all'art. 8-bis, comma primo, lettera d). Tali acquisti si ricollegano, infatti, all'esercizio, da parte del soggetto locatore, o noleggiante, della propria attività commerciale. Naturalmente, la specifica destinazione degli acquisti effettuati dovrà essere suffragata da idonea documentazione, avente carattere di certezza e incontrovertibilità.

3.5 Forniture di carburante nei confronti di società che esercita attività di costruzione e/o riparazione e manutenzione di unità da diporto

D. E' possibile, per una società che esercita attività di costruzione e/o riparazione e manutenzione di unità da diporto, richiedere l'applicazione del regime di non imponibilità, ai sensi dell'art. 8-bis, comma primo, lettera d), relativamente agli acquisti di carburante, forniture e dotazioni di bordo, necessari per operazioni connesse all'attività commerciale esercitata, quali ad esempio gli spostamenti per partecipare a fiere o saloni nautici, le prove o dimostrazioni in mare, gli studi e le ricerche su scafi, eliche o altri componenti dell'imbarcazione?

R. Si ritiene che, in fase di acquisto, la non imponibilità di cui all'art. 8-bis, comma primo, lettera d), competa solo ai soggetti che utilizzano le unità da diporto quali beni strumentali all'esercizio di attività commerciale (per es. il noleggio).

Il beneficio non risulta pertanto applicabile ai costruttori di imbarcazioni, rispetto ai quali le unità da diporto rappresentano beni merce, né ai cantieri che effettuano riparazioni e manutenzioni, per i quali, ugualmente, le unità oggetto di lavorazione non rappresentano beni strumentali all'esercizio dell'attività.

3.6 Prestazioni esercitate mediante navi da diporto non iscritte nel Registro internazionale di cui all'art. 3 della legge n. 172/2003

D. E' applicabile il regime di non imponibilità alle navi da diporto utilizzate per l'esercizio di attività commerciali ma non iscritte nel Registro internazionale di cui all'art. 3 della legge n. 172/2003.

R. L'art. 8-bis, primo comma, lett. e), del d.P.R. n. 633, assimila alle cessioni all'esportazione non imponibili ad IVA, tra le altre, le prestazioni di servizi relative al noleggio delle navi destinate all'esercizio di attività commerciale (), escluse le unità da diporto di cui alla L. 11 febbraio 1971, n. 50.

Dal dato testuale della norma sopra citata si rilevano delle limitazioni, ai fini del riconoscimento della non imponibilità IVA in disamina, per le unità da diporto di cui alla legge 11 febbraio 1971, n. 50, in considerazione della circostanza che tali imbarcazioni sono utilizzate, in linea di principio, per fini sportivi o ricreativi (art. 1, legge n. 50 del 1971).

Come chiarito al punto 2.1, a seguito dell'evoluzione normativa che ha interessato il settore della nautica da diporto, l'Agenzia delle entrate, con risoluzione n. 94 del 2002, ha chiarito che l'esclusione delle unità da diporto dal regime di non imponibilità di cui all'art. 8-bis, comma 1, lettere a), d) ed e) del d.P.R. n. 633, non riguarda le unità da diporto utilizzate per attività commerciali che si concretizzano nella stipula di contratti di noleggio.

Con la richiamata risoluzione, l'Agenzia delle entrate ha precisato che ai fini della corretta individuazione delle unità da diporto ammesse a fruire del trattamento di non imponibilità, sebbene con riferimento alle operazioni di cui alla lettera d) dell'articolo 8-bis del d.P.R. n. 633, occorre far riferimento agli obblighi di registrazione in vigore.

In particolare,

- per le navi e le imbarcazioni da diporto, secondo la distinzione effettuata dall'art. 1, comma 4, della L. n. 50 del 1971, risulta necessaria l'annotazione nei registri di iscrizione e sulla licenza di navigazione dell'utilizzo del bene per finalità di noleggio;

- per quanto riguarda i natanti da diporto (ovvero le unità di lunghezza inferiore), che l'art. 13, comma 2, della legge n. 50 del 1971 non assoggetta all'obbligo di iscrizione nei registri marittimi, gli esercenti attività di noleggio, oltre ad assolvere all'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese, devono comprovare di essere stati autorizzati dalla locale autorità marittima all'impiego dei natanti mediante contratti di noleggio.

Tale posizione è stata successivamente ribadita con le risoluzioni n. 95 del 14 marzo 2008 e n. 79 del 6 marzo 2008, cui si rinvia.

In particolare, i sopra citati documenti di prassi, partendo dal dettato della norma di cui all'art. 3 della legge n. 172 del 2003, che ha previsto la possibilità di iscrivere nel Registro Internazionale di cui all'art. 1 del D.L. n. 457 del 1997 le navi da diporto con scafo di lunghezza superiore a 24 metri e comunque di stazza lorda non superiore alle 1.000 tonnellate, adibite in navigazione internazionale esclusivamente al noleggio per finalità turistiche, hanno chiarito che tali unità da diporto possono essere oggetto di attività commerciali previa iscrizione nel Registro Internazionale e, quindi, possono rientrare nell'ambito della previsione di non imponibilità di cui all'articolo 8-bis.

Ciò premesso, considerata l'evoluzione normativa nel settore della nautica da diporto, sempre che vengano preservate le garanzie in ordine all'esercizio di attività commerciale, sottese, in linea di principio, all'iscrizione delle unità da diporto nei vari registri previsti dalla disciplina nazionale, si ritiene che il regime di non imponibilità possa tornare applicabile anche se l'attività commerciale è esercitata a mezzo di imbarcazioni iscritte in un registro diverso dal Registro internazionale di cui all'art. 3 della legge n. 172/2003.

In particolare, ai fini della non imponibilità, risulterà indispensabile che:

- le navi da diporto siano iscritte nei registri tenuti dalle Capitanerie di porto e
- le imbarcazioni da diporto siano iscritte nei registri tenuti dalle Capitanerie di porto, dagli Uffici circondariali marittimi, dagli uffici della motorizzazione civile.

In linea generale i natanti potranno fruire del regime di non imponibilità solo ove siano comunque immatricolati nei registri, alla stregua di imbarcazioni.

Solo l'iscrizione, infatti, autorizza la navigazione oltre 12 miglia e attesta l'utilizzo del natante per finalità commerciali.

Le Direzioni regionali e provinciali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati.

CIRCOLARE N. 43/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 29 settembre 2011

OGGETTO: IVA - Chiarimenti in tema di territorialità e di regime di non imponibilità delle operazioni relative al settore della nautica da diporto

INDICE

1.	Premessa	Errore. Il segnalibro non è definito.
2.	Territorialità	4
2.1	Utilizzo delle unità da diporto entro le acque territoriali comunitarie.	4
2.2	Noleggio a breve termine con messa a disposizione dell'imbarcazione nel territorio di altro Stato membro della Comunità.....	5
2.3	Noleggio a breve termine con messa a disposizione dell'imbarcazione al di fuori del territorio della Comunità	6
3.	Regime di non imponibilità	7
3.1	Uso commerciale delle unità da diporto	7
3.2	Prestazioni di locazione e noleggio di unità da diporto rese nei confronti di non soggetti d'imposta	9
3.3	Prestazioni di noleggio o locazione effettuate nei confronti di soci..	11
3.4	Forniture di carburante e dotazioni di bordo necessarie sia per il noleggio di unità da diporto che per le attività accessorie	15
3.5	Forniture di carburante nei confronti di società che esercita attività di costruzione e/o riparazione e manutenzione di unità da diporto.....	15
3.6	Prestazioni esercitate mediante navi da diporto non iscritte nel Registro internazionale di cui all'art. 3 della legge n. 172/2003	16

1. Premessa

La presente circolare fornisce chiarimenti in merito ad alcune questioni di carattere interpretativo poste dall'Associazione di categoria del settore della nautica da diporto in materia di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto per le attività di noleggio e di locazione di unità da diporto.

In particolare, i quesiti posti riguardano la territorialità delle prestazioni di servizi (art. 7 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, di seguito d.P.R. n. 633) e il regime di non imponibilità delle operazioni (art. 8-bis del d.P.R. n. 633).

Si segnala, per completezza, che nell'ambito del settore della nautica da diporto, vengono in rilievo le recenti disposizioni normative recate dal decreto-legge n. 138 del 13 agosto 2011, convertito con modificazioni dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, previste, in materia di intestazione fittizia di beni, con riferimento alle società di comodo. In particolare, l'articolo 2, comma 36-*quinqüies*, dispone che l'aliquota Ires, dovuta dai soggetti indicati nell'articolo 30, comma 1, della legge 23 dicembre 1994, n. 724 (c.d. società di comodo o società non operative), è applicata con una maggiorazione di 10,5 punti percentuali. L'aliquota maggiorata è applicabile anche al reddito imputato per trasparenza ai sensi dell'articolo 5 del TUIR a società o enti soggetti all'Ires. Inoltre, sempre al fine di contrastare l'intestazione fittizia di beni a società, l'articolo 2, comma 36-*quaterdecies*, dispone che i costi relativi ai beni dell'impresa concessi in godimento a soci o familiari dell'imprenditore per un corrispettivo annuo inferiore al valore di mercato del diritto di godimento non sono in ogni caso ammessi in deduzione dal reddito imponibile; il comma 36-*quinqüesdecies*, sempre dell'articolo 2 prevede inoltre che se il corrispettivo annuo stabilito per il godimento (affitti, canoni, eccetera) di beni dell'impresa da parte di soci o familiari dell'imprenditore è inferiore al relativo valore di mercato, la differenza costituisce reddito per gli utilizzatori, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera *h-ter*) del testo unico delle imposte sui redditi di cui al

decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (reddito diverso). Al fine di garantire l'attività di controllo, nelle ipotesi di cui al comma 36-*quaterdecies* l'impresa concedente ovvero il socio o il familiare dell'imprenditore comunicano all'Agenzia delle entrate i dati relativi ai beni concessi in godimento (articolo 2, comma 36-*sexiesdecies*, decreto-legge n. 138 del 13 agosto 2011, convertito con modificazioni dalla legge 14 settembre 2011, n. 148).

2. Territorialità

2.1 Utilizzo delle unità da diporto entro le acque territoriali comunitarie

*D. In caso di messa a disposizione di unità da diporto nel territorio dello Stato, al fine di determinare il periodo di utilizzazione delle stesse entro le acque territoriali comunitarie, si chiede se le percentuali forfetarie di presunto utilizzo entro le dette acque previste dalla circolare n. 49 del 7 giugno 2002, nonché le precisazioni contenute nella circolare n. 38 del 22 luglio 2009, siano tuttora applicabili tanto nell'ipotesi di locazione, noleggio e simili di unità da diporto a breve termine quanto nelle ipotesi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili delle stesse non a breve termine (rispettivamente articoli 7-*quater*, lettera e), e 7-*sexies*, lett. e) d.P.R. n. 633).*

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

Ciò posto, si ritiene che i chiarimenti e le precisazioni fornite con le richiamate circolari possono ritenersi ancora valide in relazione alle ipotesi in cui la rilevanza territoriale dell'operazione è collegata all'utilizzo delle unità da diporto nella comunità europea.

In particolare, trattasi delle ipotesi disciplinate dall'articolo 7-quater, lettera e), primo periodo, e dall'articolo 7-sexies, lettera e), del d.P.R. n. 633 e cioè, rispettivamente, delle prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine, di mezzi di trasporto messi a disposizione del destinatario in Italia e utilizzati all'interno del territorio comunitario e delle prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine, di mezzi di trasporto rese da prestatori stabiliti in Italia a committenti non soggetti passivi d'imposta e sempre che siano utilizzate nel territorio della Comunità.

2.2 Noleggio a breve termine con messa a disposizione dell'imbarcazione nel territorio di altro Stato membro della Comunità

D. In caso di contratto di noleggio a breve termine, con messa a disposizione dell'imbarcazione nel territorio di altro Stato membro della Comunità, ipotesi non considerata espressamente dal decreto legislativo n. 18 del 2010, si chiede se le prestazioni suddette siano escluse dall'Iva italiana, sia pure con l'obbligo di emissione di apposita fattura e indicazione nei modelli Intrastat.

R. L'articolo 7-quater, lettera e), del d.P.R. n. 633 individua le condizioni affinché le prestazioni di locazione anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto a breve termine siano considerate territorialmente rilevanti in Italia. Tali prestazioni, ai sensi della richiamata disposizione si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando i mezzi di trasporto “sono messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato e sempre che siano utilizzate all'interno del territorio della Comunità.” e “quando i mezzi di trasporto sono messi a

disposizione del destinatario al di fuori del territorio della Comunità e sono utilizzati nel territorio dello Stato”.

La prestazione di noleggio a breve termine con messa a disposizione della imbarcazione nel territorio di altro Stato membro della Comunità non è menzionata tra quelle che la norma qualifica come territorialmente rilevanti in Italia. Pertanto si ritiene che l'operazione sia territorialmente non rilevante.

Per tali operazioni non sussiste obbligo di fatturazione, né obbligo di indicazione nel modello INTRASTAT.

2.3 Noleggio a breve termine con messa a disposizione dell'imbarcazione al di fuori del territorio della Comunità

D. In caso di messa a disposizione dell'imbarcazione al di fuori del territorio della Comunità, dovendo applicarsi l'Iva italiana limitatamente al periodo di utilizzo entro le acque territoriali italiane, si chiede se sia possibile applicare la percentuale forfetaria del 5% prevista dalla circolare ministeriale n. 11/420390 del 7 marzo 1980.

R. La circolare citata ha disciplinato la modalità di determinazione della quota di corrispettivo territorialmente rilevante in Italia per le prestazioni di trasporto con riferimento alla disposizione di cui all'articolo 7, comma 4, lettera c), del d .P.R. n. 633 del 1972, in vigore antecedentemente alle modifiche apportate dal d.lgs. n. 18 del 2010, secondo la quale *“le prestazioni di trasporto si considerano effettuate nel territorio dello Stato in proporzione alla distanza ivi percorsa”.*

In particolare, la richiamata circolare, in materia di trasporti marittimi, ha consentito di determinare la quota di corrispettivi imponibile, corrispondente alla percorrenza nel mare territoriale, nella misura del cinque per cento rispetto ad ogni complessivo trasporto.

Trattasi di indicazioni fornite in relazione ad operazioni aventi natura diversa da quelle - oggetto del quesito - derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di mezzi di trasporto (disciplinate, ante modifica, dall'art. 7, comma 4, lettera f), del d.P.R. n. 633).

Si ritiene, pertanto, che per quanto riguarda le prestazioni di servizi in esame, attualmente disciplinate dall'articolo 7-quater, lettera e), ai fini della determinazione del periodo di utilizzo entro le acque territoriali italiane, non possa farsi riferimento ai chiarimenti forniti dalla circolare ministeriale n. 11/420390 del 7 marzo 1980 in tema di spese di trasporto internazionale.

3. Regime di non imponibilità

3.1 Uso commerciale delle unità da diporto

D. Si chiede se ai fini del regime di non imponibilità possa essere considerata attività commerciale, oltre all'attività di noleggio delle imbarcazioni da diporto anche l'attività di locazione delle stesse nonché le altre prestazioni rientranti nelle attività commerciali di cui all'art. 2 del Codice della Nautica da Diporto, (approvato con decreto legislativo n. 171 del 18 luglio 2005) ove rese nei confronti di soggetti passivi d'imposta esercenti attività commerciale.

R. L'articolo 8-bis, primo comma, lett. a) del d.P.R. n. 633 stabilisce, tra l'altro, che sono assimilate alle cessioni all'esportazione - e soggette al medesimo regime di non imponibilità IVA- le cessioni di navi destinate all'esercizio di attività commerciali .

Le successive lettere d) ed e) del richiamato articolo 8-bis prevedono il regime di non imponibilità per una serie di cessioni di beni e prestazioni di servizi collegate all'utilizzo delle navi di cui alla precedente lettera a) (cessioni di motori, forniture di carburante, prestazioni di riparazione, trasformazione etc.).

Il quesito posto mira, in sostanza, al superamento della prassi amministrativa che, in relazione alle unità da diporto di cui alla L. 11 febbraio 1971, n. 50, ha precisato che l'utilizzo commerciale, cui l'articolo 8-bis ricollega il regime di non imponibilità, sussista solo nel caso in cui l'imbarcazione venga utilizzata in attività di noleggio e non anche ove sia adibita alla locazione.

Al riguardo si rammenta che mediante il contratto di noleggio il noleggiante, in corrispettivo del nolo pattuito, si obbliga a compiere con l'unità da diporto una determinata navigazione, ovvero la navigazione ordinata dal noleggiatore, mantenendo la conduzione tecnica dell'unità e mantenendo alla sue dipendenze l'equipaggio. Diversamente il contratto di locazione ha ad oggetto il trasferimento della disponibilità del bene a favore del conduttore, che si assume ogni rischio connesso alla navigazione.

Si rammenta, inoltre, che, originariamente, le unità da diporto erano del tutto escluse dal beneficio della non imponibilità sul presupposto che le stesse non fossero impiegate in attività commerciali bensì in attività sportive e ricreative.

Successivamente, l'Amministrazione finanziaria con risoluzione n. 94 del 21 marzo 2002, ha ritenuto di poter superare l'esplicita esclusione prevista dalla lettera a) dell'art. 8-bis del d.P.R. n. 633 delle unità da diporto di cui alla legge 11.02.1971, dal relativo regime di non imponibilità, a seguito dell'entrata in vigore dell'articolo 15 della legge 5 maggio 1989, n. 171, che ha previsto che *“le navi, le imbarcazioni ed i natanti da diporto possono essere utilizzate mediante contratti di locazione o di noleggio”*.

In sostanza, la citata risoluzione ha evidenziato che, con le sopra indicate modifiche normative, il legislatore, nell'intento di favorire lo sviluppo dei servizi turistici, ha voluto consentire l'utilizzo delle unità da diporto in attività commerciali mediante contratti di locazione e noleggio.

Sulla base di considerazioni rappresentate nel documento di prassi sopra citato, cui si rinvia per semplicità e completezza di trattazione, è stato ritenuto che soltanto il noleggio, e non anche la locazione, possa rappresentare esercizio di attività commerciale e, in quanto tale, fruire del regime di non imponibilità di cui all'art. 8-bis del d.P.R. n. 633.

Tale posizione è stata successivamente ribadita con le risoluzioni n. 95 del 14 marzo 2008 e n. 79 del 6 marzo 2008.

Allo stato, considerata la normativa di settore ed in particolare l'articolo 2 del decreto legislativo 18 luglio 2005 n. 171 (concernente l'approvazione del codice

della nautica da diporto), che contiene un'elencazione di casi in cui l'unità da diporto è utilizzata a fini commerciali, si ritiene che, sempre che il committente utilizzi il mezzo per l'esercizio di attività commerciale, possa estendersi il regime di non imponibilità previsto dall'art. 8-bis a tutte le attività qualificate come commerciali dal citato articolo art. 2 del decreto legislativo n. 171 del 2005 ovvero alle ipotesi in cui l'unità da diporto “a) è oggetto di locazione e noleggio, b) è utilizzata per l'insegnamento professionale della navigazione da diporto, c) è utilizzata da centri di immersione e di addestramento subacqueo come unità di appoggio per i praticanti immersioni subacquee a scopo sportivo o ricreativo.”

In relazione alle attività di noleggio e locazione di unità da diporto, peraltro, la possibilità di applicare il regime di non imponibilità di cui all'art. 8-bis anche al canone pagato dal locatario è condizionata dalla ricorrenza delle circostanze che saranno più dettagliatamente illustrate nel successivo paragrafo 3.2.

3.2 Prestazioni di locazione e noleggio di unità da diporto rese nei confronti di non soggetti d'imposta

D. *Si chiede se sia applicabile il regime di non imponibilità alle prestazioni di locazione e noleggio di unità da diporto nonché alle altre prestazioni rientranti nelle attività commerciali di cui all'art. 2 del Codice della Nautica da Diporto, (approvato con decreto legislativo n. 171 del 18 luglio 2005) ove rese nei confronti di non soggetti d'imposta.*

R. Il regime di non imponibilità ad Iva di cui all'art. 8-bis, primo comma, del d.P.R. n. 633, relativamente alle prestazioni di locazione e noleggio delle unità da diporto trova applicazione non in termini oggettivi, ma in dipendenza di precisi requisiti soggettivi che devono connotare anche l'attività svolta dal soggetto che prende a noleggio e locazione l'unità da diporto.

In particolare la disciplina di non imponibilità risulta applicabile, relativamente ai canoni pagati per il noleggio e locazione, solo se l'imbarcazione è utilizzata direttamente nell'esercizio di attività commerciali.

Al riguardo si richiama la recente sentenza della Corte di Giustizia della Comunità Europea del 22 dicembre 2010, causa C-116/10 che ha avuto ad oggetto l'articolo 15 della Direttiva 77/388/CEE (c.d. sesta direttiva IVA), ora trasfuso nell'articolo 148 della Direttiva 2006/112/CE, recepito nella normativa interna dall'articolo 8-*bis* del d.P.R. n. 633.

Nella citata sentenza la CGCE ha affermato che, affinché una locazione di navi adibite alla navigazione d'alto mare e al trasporto a pagamento di passeggeri o usate nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca possa essere esentata a titolo dell'art. 15, punto 5, della sesta direttiva, è necessario che il locatario della nave interessata utilizzi la medesima per esercitare un'attività economica.

Secondo la Corte, se una nave viene data in locazione a persone che l'utilizzano esclusivamente a fini di diporto e non a scopo di lucro, al di fuori di qualsiasi attività economica, la prestazione di locazione non soddisfa le condizioni esplicite di esenzione dall'IVA poste dall'art. 15, punto 5, della sesta direttiva. Tale interpretazione è coerente con la *ratio* delle esenzioni previste all'art. 15 della sesta direttiva, che, riferendosi ad operazioni all'esportazione, ad operazioni equiparate e ai trasporti internazionali, è finalizzata ad osservare il principio dell'imposizione dei beni o dei servizi interessati nel luogo di destinazione dei medesimi (v. sentenza 18 ottobre 2007, causa C-97/06, Navicon, Racc. pag. I - 8755, punto 29).

In definitiva, secondo la CGCE l'art. 15, punto 5, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che l'esenzione dall'IVA prevista da tale disposizione non si applica alle prestazioni di servizi consistenti nel mettere una nave a disposizione di persone fisiche a fini di diporto, dietro pagamento di un corrispettivo.

Sulla base dei principi affermati dalla CGCE, i canoni relativi alle prestazioni di noleggio e locazione effettuate nei confronti di soggetti privati, se territorialmente rilevanti, sono soggetti ad imposta, con l'applicazione dell'aliquota ordinaria.

Ad analoga conclusione deve pervenirsi nell'ipotesi in cui vengano rese ad un privato altre prestazioni, anche se definite commerciali ai sensi della legislazione sulla nautica da diporto.

3.3 Prestazioni di noleggio o locazione effettuate nei confronti di soci

D. Si chiede se possa considerarsi commerciale, ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità previsto dall'articolo 8-bis del d.P.R. n. 633, l'attività di noleggio effettuata dalla società proprietaria di unità da diporto adibita ad uso commerciale, nei confronti di propri soci, a canoni non inferiori a quelli di mercato.

R. Le operazioni effettuate da parte di una società di noleggio di imbarcazioni da diporto nei confronti dei soci e/o dei familiari o affini o a soggetti in qualche modo riconducibili al "soggetto imprenditore" pongono rilevanti questioni interpretative in relazione all'applicazione della disciplina IVA, con particolare riferimento al regime di non imponibilità previsto dall'articolo 8 bis del d.P.R. n. 633 per le cessioni di imbarcazioni e per le cessioni di beni/prestazioni di servizi relativi al loro utilizzo.

Con specifico riferimento alle unità da diporto si rammenta che, ai sensi dell'art. 4, comma 5, terzo periodo, lett. a), del d.P.R. n. 633, non costituisce comunque attività commerciale la gestione di unità da diporto, da parte di società o enti, qualora la partecipazione ad essi consenta, gratuitamente o verso un corrispettivo inferiore al valore normale, il godimento, personale, o familiare del mezzo da diporto ai soci o partecipanti, anche indirettamente, alle suddette condizioni.

In relazione alle operazioni rese dalla società nei confronti di soci o di soggetti riconducibili al soggetto imprenditore, ad un valore non inferiore a quello di mercato, occorre preliminarmente verificare se le stesse possano essere ricondotte nello schema della attività commerciale e non configurino, invece, la destinazione del bene a fini privati. A tal fine è necessario indagare la realtà

aziendale attentamente, caso per caso, in particolare quando il destinatario finale effettivo della prestazione non sia un'impresa; ove si riscontri che la forma societaria si riduce di fatto ad uno strumento per acquistare senza IVA beni destinati esclusivamente ad essere messi a disposizione dei soci persone fisiche o dei loro familiari etc., si deve ritenere che non sia configurabile l'esercizio di una attività economica. A tale proposito occorre rilevare che ai sensi dell'articolo 9 della direttiva IVA 112/2006 l'attività economica si caratterizza per essere diretta al conseguimento di introiti con carattere di stabilità e non può pertanto ravvisarsi il carattere commerciale nel caso in cui l'attività sia rivolta esclusivamente a permettere al socio (o a soggetti riconducibili ai soci) l'uso personale di determinati beni anche se a valore di mercato.

Ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, anche se i servizi sono forniti ai soci a fronte di un corrispettivo pari a quello mediamente praticato sul mercato va, in particolare, valutato il ricorso al diritto alla detrazione quando l'IVA detraibile (pagata sull'acquisto dell'imbarcazione) risulti di gran lunga superiore a quella addebitata al socio.

Con specifico riferimento alla questione relativa alla applicabilità del regime di "non imponibilità" - previsto dall'articolo 8-bis per le cessioni di imbarcazioni destinate all'esercizio di attività commerciali ed esteso, ricorrendone i presupposti, alle cessioni di motori e pezzi di ricambio, di beni destinati a dotazione di bordo e al vettovagliamento dell'imbarcazione, nonché ad una serie di prestazioni quali quelle relative alla costruzione, riparazione, manutenzione, modificazione, trasformazione e noleggio delle unità - occorre condurre specifiche riflessioni anche in relazione al caso in cui l'attività commerciale consistente in prestazioni di noleggio e locazione dell'imbarcazione sia svolta sia nei riguardi dei soci e/o dei familiari e/o affini (o a soggetti in qualche modo riconducibili al "soggetto imprenditore") - sempreché il corrispettivo richiesto non sia inferiore al valore normale - che di altri soggetti. In tale specifica ipotesi, anche se l'attività è idonea a far acquisire la soggettività passiva d'imposta ai fini IVA, non può ritenersi applicabile tout court il regime di non imponibilità.

Il regime di non imponibilità di cui al richiamato articolo 8-bis, che si sostanzia, per l'acquirente del bene o committente del servizio, in una anticipazione del rimborso dell'eccedenza di IVA detraibile, è, infatti, riservato alle sole attività che abbiano natura sostanzialmente commerciale ed è finalizzato ad agevolare le operazioni tra operatori economici e non anche l'acquisto di beni e servizi utilizzati, seppure in parte, per fini privati.

Per esigenze di semplificazione, si ritiene che nell'ipotesi considerata, in cui l'attività commerciale consistente nel noleggio o locazione di imbarcazioni da diporto sia resa sia nei riguardi dei soci (o di soggetti in qualche modo riconducibili al "soggetto imprenditore") a canoni di mercato che di altri soggetti, possa essere consentita l'applicazione del regime di non imponibilità solo qualora, risulti verificato, in base a criteri quantitativi, che l'attività è resa prevalentemente nei confronti di soggetti diversi dai soci.

Qualora, viceversa, le prestazioni risultassero prevalentemente rese nei confronti dei soci (o di soggetti a questi collegati) non sarebbe applicabile il regime di non imponibilità di cui all'articolo 8-bis bensì le ordinarie regole di applicazione dell'imposta, secondo le quali l'IVA deve essere assolta al momento dell'acquisto dei beni e dei servizi e detratta nei limiti consentiti dal d.P.R. n. 633 del 1972.

Il riscontro della *prevalenza* dell'attività svolta nei riguardi di terzi si ritiene che possa avvenire sulla base di parametri oggettivi, quali i giorni di utilizzo dell'unità da diporto e l'ammontare dei corrispettivi fatturati.

Il requisito della *prevalenza* dell'attività nei riguardi di terzi può ritenersi sussistente, per il periodo d'imposta in corso, qualora nel biennio precedente la percentuale delle operazioni rese a terzi rappresenti la maggioranza delle prestazioni effettuate, sulla base di entrambi i seguenti parametri:

- a) ammontare dei corrispettivi derivanti dall'attività svolta nei confronti di terzi;
- b) giorni di utilizzo dell'unità da diporto da parte di soggetti terzi.

Esemplificando:

se i corrispettivi delle operazioni rese a terzi nel biennio precedente risultino superiori rispetto a quelli percepiti per le prestazioni rese ai soci [parametro a)] e i giorni di utilizzo dell'unità, da parte di terzi, nel biennio precedente superino il periodo di utilizzo da parte dei soci [parametro b)], si può ritenere che per l'anno in corso la società di noleggio svolga attività commerciale ai sensi dell'articolo 8-bis del d.P.R. 633.

I criteri indicati devono essere valutati relativamente a ciascuna imbarcazione, non risultando sufficiente il calcolo in riferimento alla totalità delle imbarcazioni complessivamente considerate.

Per le nascenti attività d'impresa, non sussistendo un dato storico, il soggetto d'impresa determinerà in via preventiva e presuntiva, sulla base di proprie valutazioni, il raggiungimento della prevalenza dell'attività nei riguardi di terzi per l'annualità in considerazione.

Ciò avverrà per il biennio di inizio attività, sino alla costruzione di un dato storico.

Qualora dovesse riscontrarsi il mancato soddisfacimento del requisito della prevalenza secondo i criteri "quantitativi" sopra illustrati, potranno comunque essere valutati altri elementi la cui presenza, considerata insieme a tutte le circostanze riscontrate, può far ritenere legittima l'applicazione del regime di non imponibilità. In particolare si potrà verificare se:

- l'unità da diporto sia affidata ad un broker indipendente per il noleggio e/o la locazione nei confronti di soggetti terzi a prezzi di mercato;
- l'attività di noleggio e/o locazione dell'unità da diporto sia pubblicizzata su riviste specializzate (gratuite o a pagamento);
- sia dimostrato l'effettivo svolgimento di attività di negoziazione con soggetti terzi, indipendentemente dall'effettiva stipulazione di contratti (es. dal buon esito delle trattative).

3.4 Forniture di carburante e dotazioni di bordo necessarie sia per il noleggio di unità da diporto che per le attività accessorie

D. E' possibile, per una società che esercita attività di noleggio e locazione di unità da diporto, richiedere l'applicazione del regime di non imponibilità, ai sensi dell'art. 8-bis, comma primo, lettera d), relativamente agli acquisti di carburante, forniture e dotazioni di bordo, necessari per operazioni che non sono oggetto dei contratti posti in essere, ma sono agli stessi comunque collegati. In particolare si fa riferimento agli spostamenti a vuoto per imbarcare nuovi locatari o noleggiatori, nonché alle prove o dimostrazioni in mare?

R. Si ritiene che, in relazione agli acquisti di carburante, forniture e dotazioni di bordo collegati agli spostamenti a vuoto per imbarcare nuovi clienti, nonché alle prove o dimostrazioni in mare, in quanto comunque collegati e strumentali rispetto all'attività commerciale esercitata, possa trovare applicazione il regime di non imponibilità di cui all'art. 8-bis, comma primo, lettera d). Tali acquisti si ricollegano, infatti, all'esercizio, da parte del soggetto locatore, o noleggiante, della propria attività commerciale. Naturalmente, la specifica destinazione degli acquisti effettuati dovrà essere suffragata da idonea documentazione, avente carattere di certezza e incontrovertibilità.

3.5 Forniture di carburante nei confronti di società che esercita attività di costruzione e/o riparazione e manutenzione di unità da diporto

D. E' possibile, per una società che esercita attività di costruzione e/o riparazione e manutenzione di unità da diporto, richiedere l'applicazione del regime di non imponibilità, ai sensi dell'art. 8-bis, comma primo, lettera d), relativamente agli acquisti di carburante, forniture e dotazioni di bordo, necessari per operazioni connesse all'attività commerciale esercitata, quali ad esempio gli spostamenti per partecipare a fiere o saloni nautici, le prove o

dimostrazioni in mare, gli studi e le ricerche su scafi, eliche o altri componenti dell'imbarcazione?

R. Si ritiene che, in fase di acquisto, la non imponibilità di cui all'art. 8-bis, comma primo, lettera d), compete solo ai soggetti che utilizzano le unità da diporto quali beni strumentali all'esercizio di attività commerciale (per es. il noleggio).

Il beneficio non risulta pertanto applicabile ai costruttori di imbarcazioni, rispetto ai quali le unità da diporto rappresentano beni merce, né ai cantieri che effettuano riparazioni e manutenzioni, per i quali, ugualmente, le unità oggetto di lavorazione non rappresentano beni strumentali all'esercizio dell'attività.

3.6 Prestazioni esercitate mediante navi da diporto non iscritte nel Registro internazionale di cui all'art. 3 della legge n. 172/2003

D. E' applicabile il regime di non imponibilità alle navi da diporto utilizzate per l'esercizio di attività commerciali ma non iscritte nel Registro internazionale di cui all'art. 3 della legge n. 172/2003.

R. L'art. 8-bis, primo comma, lett. e), del d.P.R. n. 633, assimila alle cessioni all'esportazione non imponibili ad IVA, tra le altre, le prestazioni di servizi relative al noleggio delle navi destinate all'esercizio di attività commerciale (...), escluse le unità da diporto di cui alla L. 11 febbraio 1971, n. 50.

Dal dato testuale della norma sopra citata si rilevano delle limitazioni, ai fini del riconoscimento della non imponibilità IVA in disamina, per le unità da diporto di cui alla legge 11 febbraio 1971, n. 50, in considerazione della circostanza che tali imbarcazioni sono utilizzate, in linea di principio, per fini "sportivi o ricreativi" (art. 1, legge n. 50 del 1971).

Come chiarito al punto 2.1, a seguito dell'evoluzione normativa che ha interessato il settore della nautica da diporto, l'Agenzia delle entrate, con risoluzione n. 94 del 2002, ha chiarito che l'esclusione delle unità da diporto dal

regime di non imponibilità di cui all'art. 8-bis, comma 1, lettere *a*), *d*) ed *e*) del d.P.R. n. 633, non riguarda le unità da diporto utilizzate per attività commerciali che si concretizzano nella stipula di contratti di noleggio.

Con la richiamata risoluzione, l'Agenzia delle entrate ha precisato che ai fini della corretta individuazione delle unità da diporto ammesse a fruire del trattamento di non imponibilità, sebbene con riferimento alle operazioni di cui alla lettera *d*) dell'articolo 8-bis del d.P.R. n. 633, occorre far riferimento agli obblighi di registrazione in vigore.

In particolare,

- per le navi e le imbarcazioni da diporto, secondo la distinzione effettuata dall'art. 1, comma 4, della L. n. 50 del 1971, risulta necessaria l'annotazione nei registri di iscrizione e sulla licenza di navigazione dell'utilizzo del bene per finalità di noleggio;

- per quanto riguarda i natanti da diporto (ovvero le unità di lunghezza inferiore), che l'art. 13, comma 2, della legge n. 50 del 1971 non assoggetta all'obbligo di iscrizione nei registri marittimi, gli esercenti attività di noleggio, oltre ad assolvere all'obbligo di iscrizione nel registro delle imprese, devono comprovare di essere stati autorizzati dalla locale autorità marittima all'impiego dei natanti mediante contratti di noleggio.

Tale posizione è stata successivamente ribadita con le risoluzioni n. 95 del 14 marzo 2008 e n. 79 del 6 marzo 2008, cui si rinvia.

In particolare, i sopra citati documenti di prassi, partendo dal dettato della norma di cui all'art. 3 della legge n. 172 del 2003, che ha previsto la possibilità di iscrivere nel Registro Internazionale di cui all'art. 1 del D.L. n. 457 del 1997 le navi da diporto "con scafo di lunghezza superiore a 24 metri e comunque di stazza lorda non superiore alle 1.000 tonnellate, adibite in navigazione internazionale esclusivamente al noleggio per finalità turistiche", hanno chiarito che tali unità da diporto possono essere oggetto di attività commerciali previa iscrizione nel Registro Internazionale e, quindi, possono rientrare nell'ambito della previsione di non imponibilità di cui all'articolo 8-bis.

Ciò premesso, considerata l'evoluzione normativa nel settore della nautica da diporto, sempre che vengano preservate le garanzie in ordine all'esercizio di attività commerciale, sottese, in linea di principio, all'iscrizione delle unità da diporto nei vari registri previsti dalla disciplina nazionale, si ritiene che il regime di non imponibilità possa tornare applicabile anche se l'attività commerciale è esercitata a mezzo di imbarcazioni iscritte in un registro diverso dal Registro internazionale di cui all'art. 3 della legge n. 172/2003.

In particolare, ai fini della non imponibilità, risulterà indispensabile che:

- le navi da diporto siano iscritte nei registri tenuti dalle Capitanerie di porto e

- le imbarcazioni da diporto siano iscritte nei registri tenuti dalle Capitanerie di porto, dagli Uffici circondariali marittimi, dagli uffici della motorizzazione civile.

In linea generale i natanti potranno fruire del regime di non imponibilità solo ove siano comunque immatricolati nei registri, alla stregua di imbarcazioni.

Solo l'iscrizione, infatti, autorizza la navigazione oltre 12 miglia e attesta l'utilizzo del natante per finalità commerciali.

Le Direzioni regionali e provinciali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA