

Per la non imponibilità Iva delle navi da diporto rilevante l'iscrizione nel registro internazionale

 a cura di Massimo Pellicchia

L' Agenzia delle entrate, nella risoluzione 14 marzo 2008 n. 95/E, ha risposto all'istanza presentata da una società operante nel settore delle spedizioni doganali, la quale chiedeva se all'acquisto o alla locazione finanziaria di una unità da diporto, utilizzata esclusivamente per effettuare attività commerciali attraverso contratti di noleggio, fosse applicabile il regime di non imponibilità Iva previsto dall'articolo 8-bis del Dpr 633/1972. In tal senso, l'Agenzia delle entrate ha sostenuto che per godere della non imponibilità Iva prevista dall'articolo 8-bis citato risulterebbe rilevante l'iscrizione dell'imbarcazione nel registro internazionale. Infatti, secondo l'amministrazione finanziaria, l'articolo 8-bis esclude dal campo di applicazione le imbarcazioni da diporto disciplinate dalla legge 11 febbraio 1971 n. 50, poiché esse sono adibite al mero esercizio di attività sportive e ricreative e, dunque, non possono essere utilizzate per lo svolgimento di attività commerciali. Tuttavia, come rilevato dall'amministrazione finanziaria, per effetto di quanto disposto dall'articolo 15 della legge 5 maggio 1989 n. 171, così come modificata dall'articolo 10, comma 11, del Dl 21 ottobre

1996 n. 535 (convertito dalla legge 23 dicembre 1996 n. 467), è stata riconosciuta dal Legislatore la possibilità di utilizzare tali imbarcazioni anche per lo svolgimento di attività commerciali con la prescrizione di provvedere a dare menzione di tale utilizzo nei registri delle unità da diporto e, congiuntamente, provvedere all'annotazione degli estremi dell'iscrizione sulla licenza di navigazione. La stessa Agenzia delle entrate, con la risoluzione 21 marzo 2002 n. 94/E, aveva dato atto dell'intervenuta innovazione legislativa, riconoscendo alle imbarcazioni da diporto utilizzate per fini commerciali il beneficio della non imponibilità Iva previsto dall'articolo 8-bis del Dpr 633/1972. Ciò nonostante l'Agenzia, nella risoluzione in esame, ritiene che alle unità da diporto sia applicabile l'articolo 3 della legge 8 luglio 2003 n. 172, il quale prevede espressamente la facoltà d'iscrizione nel registro internazionale per le navi da diporto. Tale iscrizione, infatti, viene considerata dall'amministrazione finanziaria quale ulteriore requisito ai fini del riconoscimento della non imponibilità Iva delle operazioni avente a oggetto tali beni. La tesi dell'amministrazione finanziaria, tuttavia, sembra erronea

in quanto l'assunto secondo cui si debba procedere all'iscrizione nel registro internazionale per poter ottenere il beneficio della non imponibilità ai fini Iva non trova fondamento, come si avrà modo di vedere di seguito, né nella normativa Iva né, tantomeno, nelle disposizioni che regolano il settore della navigazione da diporto.

QUADRO GENERALE

Disciplina di riferimento. L'articolo 8-bis del Dpr 633/1972 individua talune operazioni che, sebbene integranti tutti i presupposti del tributo (oggetto, soggetto e territoriale), sono state ritenute dal Legislatore meritevoli della non imponibilità Iva. La norma, che recepisce nell'ordinamento italiano quanto disposto dall'articolo 15 della sesta direttiva in materia di Iva^[1], trova la sua *ratio* - secondo quanto indicato nella relazione ministeriale al disegno di legge 9 ottobre 1971 n. 825 - nel fatto che talune operazioni riferite alle navi o agli aeromobili al pari delle operazioni all'esportazione sono agevolate in quanto esse si collocano tipicamente in un mercato internazionale e in un ambito che non può essere localizzato nel territorio dello Stato, an-

[1] Si deve, peraltro, osservare che rispetto all'articolo 15 della sesta direttiva (ora direttiva 28 novembre 2006 n. 2006/112) è stato riscontrato un difetto di coordinazione in considerazione del fatto che l'articolo 15 della direttiva si riferisce alle sole navi adibite alla navigazione d'alto mare, mentre la normativa interna facendo generico riferimento alle navi non distingue tra quelle di alto mare e le altre. Sul punto, peraltro, la Corte di giustizia Ue, con la sentenza 14 settembre 2006, cause riunite C-181/04, C-182/04 e C-183/04, ha puntualizzato che con l'espressione «navi adibite alla navigazione d'alto mare» debba intendersi quelle imbarcazioni utilizzate nel trasporto a pagamento di passeggeri, ovvero in attività commerciali, industriali, le quali siano utilizzate nella navigazione di alto mare, mentre per la pesca l'agevolazione riguarda le imbarcazioni adibite alla pesca costiera.

che quando l'operatore sia residente nello Stato.

Tra le operazioni agevolate indicate nella norma sono rilevanti ai fini del presente scritto quelle disciplinate dalle lettere a) ed e). In particolare, la lettera a) dell'articolo 8-bis stabilisce che: «Le cessioni di navi destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unità da diporto di cui alla legge 11 febbraio 1971, n. 50»; mentre la lettera e) stabilisce che «le prestazioni di servizi (...) relative alla (...) locazione e noleggio delle navi e degli aeromobili di cui alla lettera a), b) e c)». Per tali operazioni, dunque, il Legislatore ha previsto la non imponibilità ai fini Iva. In merito alla lettera a) summenzionata - ma le medesime osservazioni valgono anche per le prestazioni di servizi indicate nella lettera e) - si osserva sinteticamente quanto segue:

- l'agevolazione concerne la cessione di navi sia nuove che usate;
- l'agevolazione è riconosciuta indipendentemente dalla qualifica assunta dal soggetto passivo che pone in essere l'operazione.

Ciò posto, si osserva che, nella formulazione attuale, l'articolo 8-bis continua a richiamare la legge 50/1971 per individuare le imbarcazioni (da diporto) escluse dalla non imponibilità prevista dal medesimo articolo, nonostante la disciplina di settore abbia subito notevoli cambiamenti nel corso del tempo. Infatti, la legge 50/1971 è stata dapprima modificata dal Dl 21 ottobre 1996 n. 535 (convertito dalla legge 23 dicembre 1996 n. 647), per poi essere modificata ulteriormente dalla legge 8 luglio 2003 n. 172 e, infine, essere abrogata dal Dlgs 18 luglio 2005 n. 171. A seguito di tali novità, la stessa amministrazione finanziaria,

con la risoluzione 21 marzo 2002 n. 94/E (ben prima, dunque, delle modifiche legislative introdotte dalla legge 172/2003 e dal Dlgs 171/2005) aveva riconosciuto l'estensione dei benefici della norma in esame alle imbarcazioni da diporto utilizzate per lo svolgimento di attività commerciali.

COORDINAMENTO DELLE DISPOSIZIONI

Passaggi. La disciplina delle unità da diporto, come detto, è stata oggetto negli ultimi anni di una significazione evoluzione normativa. Inizialmente, a regolare il settore era stata emanata la legge 50/1971, la quale all'articolo 1 negava l'utilizzo delle imbarcazioni da diporto per fini commerciali, prevedendo per esse il mero utilizzo a fini ricreativi. Tuttavia, già con l'articolo 15 della legge 5 maggio 1989 n. 171, poi modificato dall'articolo 10 del Dl 535/1996, è stato espressamente consentito, in deroga a quanto previsto dalla legge 50/1971, l'utilizzo commerciale delle unità da diporto mediante la stipulazione di contratti di locazione e di noleggio, prevedendo, peraltro, che di tale utilizzo ne fosse fatta menzione nei registri di iscrizione delle unità da diporto, annotandone gli estremi sia nel registro delle imprese sia sulla licenza di navigazione. Tuttavia, solo recentemente si è proceduto a una sistemazione organica della materia attraverso l'emanazione del Dlgs 18 luglio 2005 n. 171, che ha sostituito la legge 50/1971 nella regolamentazione del settore della navigazione da diporto. Nell'articolo 1 del Dlgs 171/2005, infatti, si definisce la navigazione da diporto come la navigazione «effettuata in acque marittime ed intese a scopi sportivi o ricreativi e senza fine di lucro».

L'articolo 3 del Dlgs 171/2005, rubricato "unità da diporto", indi-

vidua le caratteristiche delle categorie di unità da diporto disciplinate dal Legislatore. Premesso che - secondo quanto previsto dall'articolo 3 in questione - con l'espressione "unità da diporto" si deve intendere le costruzioni di qualunque tipo e con qualunque mezzo di propulsione destinate alla navigazione da diporto, l'articolo procede nell'individuazione delle diverse categorie in cui tale unità si dividono. In particolare, si distinguono:

- le navi da diporto, le quali si caratterizzano per avere uno scafo di lunghezza superiore ai 24 metri;
- le imbarcazioni da diporto, le quali si caratterizzano per avere uno scafo di lunghezza superiore a dieci metri e fino a 24 metri; e
- i natanti da diporto, i quali si caratterizzano per avere uno scafo di lunghezza pari o inferiore a dieci metri ovvero siano dotati di remi.

All'articolo 2, comma 1, del Dlgs 171/2005 citato sono, peraltro, individuate le attività commerciali esercitabili attraverso le unità da diporto. In particolare, esse sono:

- la locazione e noleggio;
- l'insegnamento professionale della navigazione da diporto;
- l'utilizzo quale imbarcazione di appoggio per i praticanti immersioni subacquee a scopo sportivo e ricreativo da parte dei centri di immersione e addestramento subacqueo.

Il comma 2 dell'articolo 2, inoltre, stabilisce che: «L'utilizzazione a fini commerciali delle imbarcazioni e navi da diporto è annotata nei relativi registri di iscrizione, con l'indicazione delle attività svolte e dei proprietari o armatori delle unità, imprese individuali o società, esercenti le suddette attività commerciali e degli estremi della loro iscrizione, nel registro delle imprese della competente camera di commercio, industria, artigianato ed agricoltura. Gli estremi dell'annota-

▶ LINEA INTERPRETATIVA

Agenzia delle entrate - Risoluzione 21 marzo 2002 n. 94/E

(...)

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

Oltre ad assolvere a tali adempimenti, i proprietari delle unità da diporto in questione, per rientrare nel regime di non imponibilità Iva, devono assolvere agli specifici adempimenti amministrativi e contabili previsti per l'imbarco di prodotti petroliferi agevolati, fra cui la dotazione del libretto di controllo di cui all'articolo 4, comma 3, del citato decreto del Ministro dei trasporti n. 577 del 1995.

Inoltre, gli stessi soggetti devono utilizzare effettivamente le unità in argomento per l'esercizio di un'attività di noleggio, attività che si caratterizza con una diretta correlazione fra i contratti di noleggio stipulati, le relative fatture registrate e gli acquisti di prodotti petroliferi agevolati, debitamente annotati sul libretto di controllo suddetto.

Conclusivamente, si è del parere che, soddisfatte le condizioni sopra riportate, le forniture di prodotti petroliferi effettuate per rifornire unità da diporto utilizzate per lo svolgimento di attività commerciali che si concretizzano in contratti di noleggio, di cui agli articoli 384 e seguenti del Codice della navigazione, sono da considerarsi non imponibili ai sensi dell'articolo 8-bis, primo comma, lettere a) e d) del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

zione sono riportati sulla licenza di navigazione».

Infine, nel comma 4 dell'articolo 2, il Legislatore ha precisato che le unità da diporto oggetto di contratti di locazione o di noleggio possono essere utilizzate esclusivamente per le attività a cui sono abilitate ovvero sia potranno essere utilizzate dall'armatore o dal proprietario per la sola attività di locazione o noleggio in via abituale e non meramente occasionale. Per quanto concerne le navi da diporto, così come definite all'articolo 3 del Dlgs 171/2005, inoltre, è prevista la facoltà di iscrizione nel registro internazionale ai sensi dell'articolo 3 della legge 8 luglio 2003 n. 172. Cosicché l'iscrizione risulta meramente facoltativa e non rilevante ai fini del riconoscimento della natura commerciale dell'attività svolta attraverso l'utilizzo di tali imbarcazioni la quale, come suesposto, si verifica tutte le volte in cui si svolgono le attività elencate nel-

l'articolo 2 del Dlgs 171/2005 e si pongono in essere gli adempimenti formali riguardanti l'iscrizione nei registri della navigazione da diporto e l'annotazione degli estremi dell'iscrizione sulla licenza di navigazione. Solo, infatti, forzando l'interpretazione delle norme dinanzi esposte si può giungere alle conclusioni raggiunte dall'amministrazione finanziaria.

CONCLUSIONI

Spunti di riflessione. Dall'analisi della disciplina effettuata nei paragrafi precedenti, emerge con chiarezza che le norme citate dall'amministrazione finanziaria per sostenere la tesi secondo cui ai fini della non imponibilità Iva delle operazioni concernenti le unità da diporto non sono coerenti con l'attuale assetto normativo del settore della navigazione da diporto. L'ulteriore requisito richiesto dall'Agenzia delle entrate consi-

stente nell'iscrizione delle unità da diporto presso il registro internazionale, ai fini del riconoscimento della non imponibilità Iva relativamente alle operazioni di acquisto o locazione, anche finanziaria, di tali beni risulta erronea o quantomeno pretestuosa, considerato che:

a. l'articolo 8-bis, richiamando la legge 50/1971 - ormai abrogata - esclude dal campo di applicazione le sole imbarcazioni da diporto utilizzate a fini ricreativi; **b.** l'attuale disciplina legislativa delle imbarcazioni da diporto (Dlgs 18 luglio 2005 n. 171) prevede, tra l'altro, che per l'esercizio dell'attività commerciale, svolta nelle forme indicate all'articolo 2 del Dlgs 171/2005, sia sufficiente provvedere all'annotazione dell'utilizzo commerciale del mezzo nei registri ove l'imbarcazione è iscritta (per obbligo o facoltà), oltre che nel registro delle imprese, e che l'annotazione degli estremi di tale iscrizione siano riportati sulla licenza di navigazione.

Posto, dunque, che la disciplina in tema di utilizzo a fini commerciali dell'imbarcazione da diporto non soggiunge alcun ulteriore requisito rispetto all'obbligo d'iscrizione nel registro delle imbarcazioni da diporto previsto dall'articolo 2 del Dlgs 171/2005, ne deriva che l'ulteriore requisito richiesto dall'amministrazione finanziaria consistente nell'iscrizione presso il registro internazionale per le navi da diporto per il riconoscimento dell'uso commerciale fatto della stessa imbarcazione e di conseguenza della loro non imponibilità ai fini Iva non è in alcun modo necessario. L'iscrizione, infatti, nel registro internazionale, secondo quanto previsto dalla normativa di settore, ha il solo fine di permettere all'armatore o al proprietario di accedere a talune agevolazioni senza che ciò incida sulla natura dell'attività esercitata che resta a seconda dei casi commerciale o meno a prescindere da tale iscrizione. ■