

Cenni sul trattamento fiscale in Italia dei c.d. “Yacht commerciali”

di **Ciro Serio**¹

Il presente contributo - che prende spunto dalla recente Guida dell’Agenzia delle Entrate “*Nautica e Fisco*”² - mira ad evidenziare come, negli ultimi tempi, il legislatore italiano si sia adoperato al fine di “agevolare”, ai fini fiscali, l’impiego “commerciale” delle navi - che nel seguito dell’articolo definiremo “yacht commerciali” - aventi le caratteristiche per essere iscritti nel Registro Internazionale italiano.

1. Registro internazionale e “Yacht Commerciali”

Il cosiddetto Registro Internazionale è stato istituito per l’immatricolazione delle navi mercantili impiegate in attività commerciali di trasporto marittimo di beni o persone, a seguito di specifica autorizzazione del Ministero dei Trasporti.

Prima delle modifiche apportate dalla legge per il riordino della nautica, nel Registro Internazionale potevano essere iscritte, a seguito di specifica autorizzazione del Ministero dei Trasporti, soltanto le navi adibite esclusivamente a traffici commerciali internazionali, con un’espressa esclusione per le unità da diporto.

La nuova legge di riordino della nautica ha invece consentito l’iscrizione nel Registro Internazionale delle navi da diporto che presentino le seguenti caratteristiche:

- che abbiano uno scafo di lunghezza superiore a 24 metri;

- che abbiano una stazza lorda non superiore alle mille tonnellate;
- che siano adibite, in navigazione internazionale, esclusivamente al noleggio per finalità turistiche.

Da notare tuttavia che, in nessun caso, il possesso o l’utilizzo ai fini commerciali di una nave da diporto avente le caratteristiche suddette, obbliga l’armatore, italiano o straniero, ad iscriverla nel Registro Internazionale, e ciò anche se la nave viene utilizzata mediante contratti di noleggio con finalità turistiche.

Come si è detto, denominiamo “yacht commerciali” le navi che, avendo le caratteristiche sopra indicate, siano state iscritte nel Registro Internazionale, mentre le navi non iscritte in tale Registro, pure in presenza delle dette caratteristiche, vengono denominate semplicemente “navi da diporto”.

L’iscrizione delle navi nel Registro Internazionale comporta, come conseguenza, che le stesse:

- siano abilitate al trasporto di passeggeri per un numero non superiore a 12, escluso l’equipaggio;
- siano munite di certificato di classe da parte di uno degli organismi oggi riconosciuti in Italia (ABS, BV e RINA e GL);
- siano sottoposte alle specifiche norme tecniche e di conduzione previste dal Regolamento di sicurezza.

La possibilità di immatricolazione nel Registro Internazionale degli yacht commerciali comporta l’applicabilità di tutta una serie di agevolazioni di carattere fiscale e contributivo di rilevante importanza, una volta riservate esclusivamente alla marina mercantile.

Gli yacht commerciali sono armati di norma con equipaggio di due persone, più il comandante, tutti di nazionalità italiana o di altro Stato membro della UE. Qualora lo ritenga necessario,

¹ **Avvocato tributarista in Roma:**
Studio in Via Fracassini n. 4, 00196- Roma
e.mail: ciro.serio@yahoo.it.

² Reperibile sul sito dell’Agenzia delle Entrate
<http://www.agenziaentrate.gov.it>

il comandante può aggiungere all'equipaggio componenti di altra nazionalità.

Agli yacht commerciali non si dovrebbe applicare la limitazione concernente i servizi di cabotaggio, che rimane viceversa valida per le altre navi iscritte nel Registro Internazionale. Tale limitazione consiste nella impossibilità di effettuare più di sei viaggi mensili ovvero viaggi ciascuno con percorrenza superiore alle 100 miglia marine a determinate condizioni.

In merito alla caratteristica per cui gli yacht commerciali sono *“navi adibite in navigazione internazionale esclusivamente al noleggio per finalità turistiche”*, è opportuno formulare alcune osservazioni che peraltro andranno poi verificate sulla base delle interpretazioni ufficiali che verranno eventualmente fornite sull'argomento.

L'avverbio *“esclusivamente”* è riferito soltanto all'impiego mediante noleggio per finalità turistiche e non anche alla navigazione internazionale. Le navi in questione non devono pertanto necessariamente essere adibite in modo esclusivo alla navigazione internazionale; neppure sembra necessario che le navi in questione siano utilizzate “prevalentemente” in navigazione internazionale, dal momento che questo avverbio non si trova nella legge.

Sembra viceversa più corretto interpretare la caratteristica in esame nel senso che le navi adibite alla navigazione internazionale sono quelle che presentano i requisiti tecnici di sicurezza che le abilitino ai tipi di navigazione previsti dal Regolamento di sicurezza, cioè tanto la navigazione internazionale normale, quanto la navigazione a corto raggio³.

³ Per *“navigazione internazionale normale”* si intende una navigazione che si svolge tra porti appartenenti a Stati diversi, in qualsiasi tratto di mare ed a qualsiasi distanza dalla costa. Per *“navigazione internazionale a corto raggio”* si intende una navigazione che si svolge entro 60 miglia da porti di rifugio appartenenti a Stati diversi in qualsiasi tratto di Mare o, se autorizzate

Qualora uno yacht commerciale venga utilizzato per dimostrazioni o prove ovvero sia spostato da un porto ad un altro porto da cui deve iniziare un contratto di noleggio, non si ritiene che venga meno il requisito della destinazione esclusiva al noleggio per finalità turistiche.

L'utilizzazione di uno yacht commerciale di proprietà di una società o ente da parte di soci o Associati non dovrebbe dar luogo a rilievi di sorta ove sia stato stipulato un regolare contratto di noleggio e dove i canoni pagati siano quelli di mercato. Peraltro, la circostanza che i canoni pagati non siano inferiori al valore normale comporta anche l'esclusione dell'esistenza di una società di comodo e delle conseguenze fiscali che ne derivano.

Non sembra infine che una società estera che possieda uno yacht commerciale debba necessariamente possedere una stabile organizzazione in Italia, circostanza che è espressamente esclusa per le navi da diporto anche se date a noleggio. In assenza di un preciso obbligo in tal senso l'esistenza di una stabile organizzazione deve essere verificata sulla base della normativa fiscale. In linea di massima una stabile organizzazione è determinata dall'esistenza sul territorio dello Stato di una succursale, di un ufficio, di un officina o di un laboratorio.

2. Non imponibilità ai fini IVA delle operazioni relative agli yacht commerciali

Ai fini dell'IVA sono considerate assimilabili alle esportazioni, e quindi non imponibili, le seguenti operazioni relative a navi destinate all'esercizio di attività commerciali.

- ✓ la cessione;
- ✓ la locazione e il noleggio;
- ✓ la cessione di apparati motori e componenti nonché di parti di ricambio;
- ✓ la cessione di beni destinati a dotazione di bordo;

dall'Amministrazione, entro 90 miglia da un porto di rifugio su rotte sicure.

- ✓ le forniture destinate al rifornimento, comprese le somministrazioni di alimenti e di bevande a bordo;
- ✓ gli altri servizi relativi alle navi suddette, compreso l'uso di bacini di carenaggio, nonché, quelli relativi alla costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione, trasformazione, assiemaggio, allestimento e arredamento;
- ✓ la demolizione.

La non imponibilità ai fini IVA delle operazioni attinenti le unità da diporto adibite a noleggio (uso commerciale) è stata ammessa in via interpretativa dall'Agenzia delle Entrate, sia pure con riferimento specifico alla fornitura di carburante⁴. Poiché gli yacht commerciali sono, per definizione, navi adibite ad una attività commerciale, il regime di non imponibilità sopra indicato si applica ad essi in forza di legge e non più soltanto in forza di una pronuncia amministrativa, a condizione che siano effettivamente impiegati per la navigazione in alto mare.

La non imponibilità IVA si può applicare al pagamento del corrispettivo per la cessione delle navi in questione, nonché al pagamento di eventuali anticipi o stati di avanzamento, anche prima che la procedura per l'immatricolazione degli yacht commerciali nel Registro internazionale sia completata.

A tal fine è però necessario che l'unità Sia registrata nel registro delle navi in costruzione.

Occorre inoltre esibire al fornitore un Certificato della Camera di Commercio da cui Risulti che oggetto sociale della ditta individuale o della società acquirente è costituito dal noleggio di navi da diporto per uso commerciale per le ragioni più sopraindicate.

La non imponibilità IVA trova infine applicazione anche al corrispettivo per il riscatto al termine del contratto di leasing.

3. Esonero da accisa su prodotti petroliferi

Come già detto precedentemente, l'Agenzia delle Dogane ha chiarito con propria nota che i carburanti impiegati dalle unità da diporto (natanti, imbarcazioni, navi) adibite ad attività di noleggio hanno titolo all'esenzione da accisa⁵.

Tale esenzione vale anche per gli yacht commerciali.

Essi devono essere dotati del libretto di controllo e devono assolvere tutti gli adempimenti prescritti in modo da consentire agli organi dell'Amministrazione finanziaria di svolgere i controlli sul corretto impiego dei prodotti petroliferi agevolati.

Si ricorda che gli adempimenti da eseguire per l'impiego dei prodotti petroliferi in esenzione da accisa sono i seguenti:

- ✓ presentazione del libretto di controllo nel quale devono essere annotati gli imbarchi ed i consumi dei prodotti petroliferi agevolati;
- ✓ compilazione di apposito "memorandum" debitamente numerato, datato e firmato dall' esercente l'impianto di erogazione e dal comandante o marittimo dell'imbarcazione rifornita;
- ✓ indicazione sul memorandum delle seguenti indicazioni: generalità dell' esercente l'impianto di distribuzione; estremi dell'imbarcazione rifornita; quantitativo e caratteristiche del prodotto rifornito;
- ✓ dichiarazione di avere effettuato le prescritte annotazioni sul libretto di controllo dell'imbarcazione rifornita.

Il proprietario o possessore dello yacht commerciale deve provare che esso è iscritto nel Registro Internazionale.

Analogha annotazione deve essere riportata Nella licenza di navigazione.

Come già indicato precedentemente, la fornitura di prodotti petroliferi è anche non imponibile agli

⁴ CFR RM n. 43, del del 29/9/2011

⁵ Cfr. nota del 2/10/2009

effetti dell'IVA.

4. Esonero da IVA e dazi doganali all'importazione di yacht commerciali

I soggetti residenti fuori dalla UE che abbiano intenzione di iscrivere nel Registro Internazionale Italiano degli yacht commerciali, che precedentemente battevano bandiera di uno Stato extra UE, non sono soggetti all'atto della importazione al pagamento di alcun onere.

Per quanto riguarda l'IVA all'importazione, non sono soggette all'imposta le importazioni dei beni non imponibili. Poiché, come si è detto, gli yacht commerciali fruiscono della non imponibilità, ne consegue che per essi anche l'IVA all'importazione non si applica.

Per quanto riguarda i dazi doganali, i panfili e le altre navi ed imbarcazioni da diporto o da sport sono esenti da dazi doganali sia che costituiscano imbarcazioni a vela, anche con motore ausiliario, sia che costituiscano imbarcazioni a motore, diverse dai fuoribordo, purchè adibite alla navigazione marittima.

Pertanto non essendo dovuto per gli yacht commerciali, all'atto dell'importazione definitiva in Italia, né IVA, né dazi doganali, la procedura per l'importazione dovrebbe quindi costituire una mera formalità.

5. Riduzione della base imponibile ai fini IRPEF e IRES

Per quanto riguarda le imposte dirette, il reddito derivante dall'utilizzazione di navi iscritte nel Registro Internazionale concorre in misura pari al 20% a formare il reddito complessivo assoggettabile all'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e all'imposta sul reddito delle società (IRES).

Pertanto le imprese armatrici, individuali o in forma societaria, che svolgono un'attività di noleggio di navi per finalità turistiche iscritte nel

Registro Internazionale, possono fruire di un abbattimento della base imponibile dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) o delle società (IRES) pari all'80% del reddito ad essa relativo.

Ovviamente, nessuna imposta è dovuta in caso di perdite.

Per gli yacht commerciali iscritti nel Registro Internazionale in corso d'anno, la suddetta agevolazione può applicarsi a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio dello stesso anno.

Essa pertanto può applicarsi anche in un periodo antecedente l'immatricolazione, sempre che ovviamente esistano in tale periodo le condizioni Per l'iscrivibilità dello yacht commerciale nel Registro Internazionale.

Nel senso più sopra indicato si è pronunciato in passato il Ministero delle Finanze in relazione alla prima iscrizione di navi commerciali nel Registro Internazionale.

6. Esclusione dalla base imponibile IRAP

L'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) non è dovuta sul valore della produzione realizzato mediante l'utilizzo di navi iscritte Al Registro Internazionale.

Il decreto istitutivo dell'IRAP considera ex lege esercitata fuori dal territorio dello Stato l'attività di trasporti marittimi realizzati mediante l'utilizzazione di navi iscritte nel Registro Internazionale.

Pertanto la quota di valore a questa attribuibile è scomputata dalla base imponibile dell'imposta.

Analogamente a quanto indicato per IRPEF ed IRES, l'esclusione in parola deve ritenersi operante per tutto l'esercizio in corso all'atto dell'iscrizione nel Registro Internazionale, e quindi anche per i mesi dell'esercizio antecedenti tale iscrizione, sempre che anche per tali mesi ricorrano le condizioni di iscrिवibilità.

Nel senso sopra indicato si è pronunciato il Ministero delle Finanze in sede di istruzioni al decreto istitutivo dell'IRAP.

7. Credito d'imposta per ritenute IRPEF sulle Retribuzioni al personale di bordo

Alle imprese armatrici che esercitano un'attività produttiva di reddito mediante l'utilizzazione di navi iscritte nel Registro Internazionale è attribuito un credito d'imposta in misura corrispondente all'importo delle ritenute a titolo di acconto sul reddito delle persone fisiche dovuta sui redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo corrisposti al personale di bordo imbarcato sulle navi iscritte nel Registro Internazionale, da valere ai fini del versamento delle ritenute stesse.

Ciò significa, in sostanza, che col credito d'imposta suddetto viene eliminato l'obbligo del versamento delle ritenute sul lavoro dipendente o sul lavoro autonomo per i compensi corrisposti al personale di bordo. Tale credito d'imposta è infatti utilizzabile in sede di versamento delle ritenute alla fonte operate sui citati redditi di lavoro.

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

- ✓ l'impresa armatrice deve operare le ordinarie ritenute alla fonte sui redditi corrisposti al personale imbarcato sulle navi iscritte nel Registro Internazionale, registrando un debito verso l'Erario per il relativo importo;
- ✓ l'impresa armatrice deve registrare un credito verso l'Erario in misura pari alle ritenute operate;
- ✓ tale credito può compensare il debito verso l'Erario per le ritenute operate e non è Pertanto necessario procedere ad alcun versamento di ritenute;
- ✓ in sede di compilazione del modello 770 deve essere evidenziato il mancato versamento di ritenute con utilizzo del relativo credito d'imposta.

Naturalmente l'attribuzione del credito d'imposta in esame, anche se costituisce una sopravvenienza attiva, non concorre a formare il reddito dell'impresa armatrice ai fini IRES e IRPEF.

Per quanto riguarda l'IRAP,ciò è valido limitatamente ai crediti di imposta maturati per i lavoratori dipendenti.

Il credito d'imposta va calcolato con riferimento alle ritenute IRPEF dovute sulle retribuzioni corrisposte con riferimento al periodo in cui il personale risultava effettivamente imbarcato su navi regolarmente iscritte al Registro Internazionale.

Pertanto il credito d'imposta non spetta con Riferimento all'IRPEF relativa alle retribuzioni di periodi di paga precedenti alla data di iscrizione della nave nel suddetto Registro.

Il trattamento agevolativo sopra indicato può essere applicato anche alle ritenute sul TFR purché esso sia maturato con riferimento al periodo d'imbarco ed al periodo in cui la nave risulta essere iscritta nel Registro Internazionale.

Il credito d'imposta non spetta per le trattenute ed i versamenti relativi alle addizionali (regionale e comunale) all'IRPEF.

8. Esonero dai contributi previdenziali e assistenziali per il personale di bordo

Per quanto riguarda i contributi sociali previsti dalle norme interne, le imprese armatrici sono esonerate dall'obbligo del versamento dei contributi previdenziali ed assistenziali, normalmente dovuti per legge sui compensi corrisposti ai dipendenti, in relazione al personale Imbarcato su navi iscritte nel Registro Internazionale.

Lo stesso personale viene Esonerato dal versamento dei contributi Previdenziali ed assistenziali per la parte che sarebbe normalmente a suo carico.

Per quanto riguarda l'entrata in vigore del suddetto esonero dovrebbero valere le Stesse

disposizioni relative alla concessione del credito d'imposta di cui al punto precedente, e quindi esso dovrebbe applicarsi solo in relazione ai periodi di paga successivi all'effettiva iscrizione degli yacht commerciali nel Registro Internazionale.

9. La "tonnage tax" per gli yacht commerciali

La tonnage tax costituisce un sistema di determinazione del reddito imponibile IRES opzionale e di carattere forfettario applicabile Alle unità di carattere mercantile.

Per gli yacht commerciali non sono previste specifiche agevolazioni o variazioni; a meno che non si ritenga tale tipo d'imposizione un'agevolazione "ex se", per i motivi di seguito illustrati.

La tonnage tax può essere applicata dalle società per azioni e in accomandita per azioni, dalle società a responsabilità limitata, dalle società cooperative, dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice, purché residenti nel territorio dello Stato, nonché dalle società e dagli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio nazionale ma dotati di stabile organizzazione in Italia in relazione al reddito prodotto dalle navi iscritte nel Registro Internazionale che abbiano un **tonnellaggio superiore alle 100 tonnellate di stazza netta**.

L'applicazione della tonnage tax in luogo della normale determinazione del reddito imponibile deve essere comunicata all'Agenzia delle Entrate entro tre mesi dall'inizio del periodo d'imposta, a partire dal quale si intende applicarla.

La comunicazione suddetta è irrevocabile per dieci esercizi sociali e può essere rinnovata.

Essa deve essere esercitata relativamente a tutte le navi e a tutti gli yacht commerciali gestiti dallo stesso gruppo di imprese alla cui composizione concorrono la società controllante e le società controllate. Per i gruppi di imprese la

comunicazione va presentata esclusivamente dalla società controllante.

Le controllate devono, comunque, comunicare l'esercizio dell'opzione alla controllante tramite raccomandata con ricevuta di ritorno.

Il modello deve essere presentato in via telematica, direttamente o tramite gli intermediari abilitati (professionisti, associazioni di categoria, Caf, ecc.).

La prova della presentazione è costituita dalla ricevuta rilasciata in via telematica dall'Agenzia delle Entrate, che attesta l'avvenuto ricevimento della comunicazione.

Il rinnovo dell'opzione deve essere effettuato entro tre mesi dall'inizio dell'esercizio successivo al periodo di efficacia dell'opzione esercitata in precedenza.

Nell'ipotesi di variazione del gruppo, il rinnovo deve essere effettuato entro tre mesi dall'evento che ha prodotto la variazione.

Nel caso di nuove imprese, il termine decorre dalla data di costituzione.

Il reddito imponibile in via forfettaria deve essere calcolato sulla base del reddito giornaliero di ciascuna nave.

La determinazione di tale reddito va fatta moltiplicando la stazza netta della nave per una cifra fissa basata su varie fasce di tonnellaggio netto. Poiché gli yacht commerciali non possono superare 1000 tonnellate di stazza lorda, il reddito va calcolato sulla prima fascia, moltiplicando le tonnellate per 0,0090 euro.

Nel conteggio non devono essere computati i giorni di mancata utilizzazione a causa di operazioni di manutenzione, riparazione ordinaria o straordinaria, nonché di ammodernamento e trasformazione della nave.

Sono altresì esclusi dal computo dei giorni di operatività quelli nei quali la nave è in disarmo temporaneo.

Il reddito determinato forfettariamente concorre,

insieme al reddito determinato in modo ordinario, derivante dall'esercizio di attività diverse da quelle che fruiscono del regime di tonnage tax, alla formazione del reddito complessivo.

E' espressamente prevista la possibilità di dedurre le perdite pregresse secondo il regime ordinario.

Altra caratteristica significativa del regime forfetario è costituita dall'obbligo di formazione dei cadetti ufficiali, e questo allo scopo di consolidare maggiormente il know-how nazionale.

Alcuni limiti all'esercizio dell'opzione e alla sua efficacia sono previsti nel caso di yacht commerciali locati dal contribuente a scafo nudo per un periodo superiore, per ciascuna unità, al 50% dei giorni di effettiva navigazione per ciascun esercizio sociale.

Nel caso di cessione a titolo oneroso di una o più navi relativamente alle quali è efficace l'opzione, l'imponibile, come sopra calcolato, comprende anche la plusvalenza o minusvalenza realizzata.

Tuttavia, se la cessione ha per oggetto una nave già in proprietà dell'utilizzatore in un periodo d'imposta precedente all'introduzione della tonnage tax, all'imponibile come sopra calcolato, dovrà aggiungersi la differenza tra il corrispettivo conseguito ed il costo non ammortizzato dell'ultimo esercizio antecedente a quello di prima applicazione della tonnage tax.

infine, per quanto attiene gli adempimenti contabili, va ricordato che le spese e gli altri componenti negativi riferiti ad attività o beni da cui derivano ricavi ed altri proventi non compresi nella determinazione forfettaria dell'imponibile, essi devono risultare dalle scritture contabili mediante distinta annotazione.