

Quesito Tributario n. 9-2016/T. Regime fiscale cessione imbarcazioni – iva - imposta di registro

Risposta del 28 gennaio 2016

Si chiede di sapere quale sia l'ammontare dell'imposta di registro da corrispondere per un contratto di vendita di navi non da diporto tra due società commerciali e quale l'ammontare della medesima imposta per la vendita di navi da diporto da società commerciale ad altra società.

Affinché un'operazione sia imponibile IVA è necessario che sussistano tutti i presupposti di tale imposta: soggettivo, oggettivo e territoriale. In altri termini deve trattarsi di una cessione di beni o una prestazione di servizi effettuata nel territorio dello Stato nell'esercizio di un'attività d'impresa, di un'arte o di una professione.

Poiché secondo l'articolo 2 del DPR 633/1972 costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere, la cessione in esame può senz'altro integrare il presupposto oggettivo IVA.

Con riguardo al presupposto soggettivo, l'art. 4, comma 2, n. 1 del menzionato decreto stabilisce che si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società in nome collettivo o in accomandita semplice, dalle società per azioni e in accomandita per azioni, dalle società a responsabilità limitata, dalle società cooperative, di mutua assicurazione e di armamento, dalle società estere di cui all'art. 2507 c.c..

Per quanto riguarda il presupposto territoriale occorre aver riguardo agli articoli 7 e seguenti del DPR 633/1972 al fine di stabilire l'assoggettabilità o meno ad IVA dei singoli atti economici.

Ai sensi dell'art. 7 *bis* comma 1, si considerano effettuate nel territorio dello Stato le cessioni che abbiano ad oggetto beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione dello stato ovvero i beni mobili spediti da altro stato membro installati, montati o assiemati nel territorio dello stato dal fornitore o per suo conto [\[1\]](#).

Con specifico riguardo alla fattispecie in esame occorre tener presente che l'art. 19- *bis* 1, comma 1, lettera b) del decreto IVA stabilisce che in deroga all'art. 19, l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione dei beni elencati nell'allegata tabella B e delle navi e imbarcazioni da diporto nonché dei relativi componenti e ricambi è ammessa in detrazione soltanto se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa ed è in ogni caso esclusa per gli esercenti arti e professioni.

D'altra parte ai sensi dell'art. 10 comma 1 n. 27- *quinquies*) sono esenti dall'imposta le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli artt. 19, 19- *bis* 1 e 19- *bis* 2.

Alla luce delle suesposte considerazioni, bisognerà quindi verificare preliminarmente che nella fattispecie in esame ricorrano i presupposti di imponibilità ai fini IVA, tenendo presente che la stessa operazione potrebbe risultare esente ai sensi dell'art. 10, comma 1 n. 27- *quinquies*).

Qualora la cessione dovesse risultare imponibile ai fini IVA, per il principio di alternatività, la stessa dovrà essere assoggettata ad imposta di registro in misura fissa [\[2\]](#).

Nel caso sia possibile, invece, escludere l'imponibilità dell'operazione per mancanza dei presupposti, ovvero si possa qualificarla come esente a norma della disposizione da ultimo menzionata, dovrà essere applicata l'imposta di registro in misura proporzionale [3].

In quest'ultima ipotesi sembra ragionevole ritenere che la cessione sconti l'imposta di registro ai sensi dell'art. 7 della tariffa allegata al TUR, che distingue per le unità da diporto natanti, imbarcazioni e navi.

Si ricorda inoltre che la cessione di imbarcazioni potrebbe costituire, ai fini IVA una operazione non imponibile ai sensi dell'art. 8 bis del DPR 633/1972. Tale disposizione al comma 1 prevede che: *“sono assimilate alle cessioni all'esportazione, se non comprese nell'articolo 8: a) le cessioni di navi adibite alla navigazione in alto mare e destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca nonché le cessioni di navi adibite alla pesca costiera 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 [4]”*.

L'assimilazione alla cessione all'esportazione delle operazioni indicate nell'art. 8 bis, comporta la loro non imponibilità in virtù del fatto che esse si svolgono tipicamente in un mercato internazionale ed in un ambito che non può essere localizzato nel territorio dello Stato, anche quando l'operatore sia residente nel territorio stesso [5].

In questa ipotesi l'operazione risulterebbe non imponibile ai fini IVA e soggetta all'imposta di registro in misura fissa.

Nelle ipotesi diverse da quelle menzionate la cessione, in presenza dei presupposti IVA, dovrebbe integrare una operazione imponibile, scontare l'imposta in via ordinaria ed essere soggetta all'imposta di registro in misura fissa per il principio di alternatività.

[1] Le indicazioni di cui al testo valgono anche nel caso in cui la società sia soggetta alla procedura concordataria, in quanto si ritengono applicabili, in tale ipotesi, i criteri in materia di IVA stabiliti in via generale dal legislatore per le operazioni compiute nell'esercizio dell'impresa. Sul punto si veda Tinelli, *Il regime fiscale del concordato preventivo*, in Paparella (a cura di), *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, 876. Nella prassi Ris. Min., 18 gennaio 1979, n. 363235

[2] Si ricorda in proposito che ai sensi dell'art. 11 della tariffa parte prima allegata al TUR scontano l'imposta nella misura 200 euro «gli atti di ogni specie per i quali è prevista l'applicazione dell'imposta in misura fissa».

[3] Si ricorda infatti che a norma dell'art. 40, comma 1 del DPR 131/1986, per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa. Si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta a norma dell'art. 7 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e quelle di cui al sesto comma del successivo art. 21, *ad eccezione* delle operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, numeri 8), 8- bis) e 27- *quinquies*), dello stesso decreto.

[4] La legge menzionata dalla norma riportata (L. 50/1971) si riferisce alle unità da navigazione da diporto nelle acque marittime e in quelle interne per cui l'art. 8 bis non si applica e che scontano, quindi, l'IVA con l'aliquota ordinaria

[5] Ris. 9 ottobre 1971 n. 825; Potito, *Le imposte indirette sugli affari*, 125