

Direzione Centrale Normativa

Settore Imposte indirette

Ufficio IVA

Roma,

MYBA THE WORLDWIDE  
YACHTING ASSOCIATION  
92-120 AVENUE DONADEI  
LAURENT DU VAR - FRANCE  
(EE)

Prot.

**OGGETTO:** *Consulenza giuridica n. 954-20/2016*  
*Associazione/Ordine MYBA THE WORLDWIDE YACHTING*  
*ASSOCIATION*  
*Istanza presentata il 24/03/2016*

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 2 del DPR n. 633 del 1972 , è stato esposto il seguente

### **QUESITO**

L'associazione istante pone un quesito in merito alla corretta applicazione dell'IVA ad una specifica parte di corrispettivo versata in relazione al contratto di noleggio stipulato per il charter nautico tra gli armatori ed i propri clienti nella forma adottata dalla stessa associazione MYBA e comunemente utilizzato dai principali broker internazionali.

Il suddetto contratto di noleggio standard prevede che il noleggiatore corrisponda all'armatore, oltre al corrispettivo pattuito per il noleggio dell'unità da diporto comprensiva dell'equipaggio, anche un'ulteriore somma, definita "APA" (Advance

Provisioning Allowance), che rappresenta un fondo spese in denaro a titolo di anticipo per le spese correnti che saranno sostenute nel periodo di noleggio.

Il contratto standard MYBA prevede che l'armatore addebiti al cliente, al valore di costo, tutte le spese "operative" sostenute nell'interesse di quest'ultimo e non ricomprese nel corrispettivo del noleggio.

Tali spese "operative" rappresentano la parte variabile del costo del noleggio ed includono, a titolo esemplificativo: i trasferimenti a terra; il combustibile per i motori e generatori principali; il combustibile per il tender ed altri mezzi adibiti a sport acquatici; il vitto e tutte le bevande per il cliente ed i suoi ospiti; i diritti di ormeggio e le altre spese portuali, incluse le remunerazioni per i piloti; le tasse locali; la remunerazione dei sommozzatori; i tributi doganali e qualsiasi altra spesa per la raccolta dei rifiuti; il rifornimento idrico ed elettrico nei porti; gli onorari degli agenti marittimi, quando necessario; il servizio di lavanderia per la biancheria personale; le comunicazioni e le connessioni internet per il cliente ed i suoi ospiti; i costi di noleggio o di acquisto di qualsiasi attrezzatura speciale messa a disposizione a bordo su richiesta specifica del cliente.

La gestione del fondo spese anticipate (APA) è regolato contrattualmente all'interno del contratto standard MYBA, con le seguenti modalità:

- Prima della partenza del charter il cliente, entro le date e sul conto specifico indicato nel contratto di charter, e normalmente intestato al broker, versa, insieme al prezzo del noleggio, un "anticipo per fondo spese" pari, nella prassi, al 20 o 30 per cento del corrispettivo previsto per il noleggio, in modo tale che il comandante, nel corso del charter, sia in grado di far fronte a tutte le spese "operative" attinenti alla nave;
- l'anticipo per le spese correnti (APA), successivamente, è versato dal broker e/o da altro intermediario indicato in contratto (lo stakeholder) direttamente al comandante, oppure all'armatore, per essere poi, comunque, trasferito al comandante della nave prima dell'inizio del noleggio. Tali fondi non vengono mai acquisiti a titolo definitivo dalla società armatrice, ma messi ad esclusiva disposizione del comandante e da lui

gestiti per conto del cliente e nel suo unico interesse, per far fronte alle spese operative attinenti alla crociera;

- nel corso del charter, il comandante, su indicazione del cliente ovvero, con riferimento agli acquisti più direttamente funzionali al corretto andamento del charter (es. acquisti di carburanti, bevande, ecc.), di propria iniziativa, dispone gli acquisti dai vari fornitori. Durante il charter il comandante informa, comunque, il cliente, ad intervalli regolari, sulle spese operative sostenute a valere sull'APA. Il cliente, per contratto, è, altresì, obbligato ad effettuare versamenti aggiuntivi ad integrazione dell'A.P.A. se i fondi non dovessero risultare sufficienti a coprire i costi operativi rimanenti per completare il charter;

- al termine del charter, il comandante fornisce al cliente un dettagliato rendiconto di tutte le spese "operative" sostenute attingendo dai fondi dell'APA e con il maggior numero possibile di giustificativi di spesa. Nel caso in cui il predetto fondo spese non si rilevi sufficiente a coprire tutte le spese sostenute, il cliente pagherà al comandante il saldo, in caso contrario il comandante e/o il broker restituirà al cliente le somme in eccesso.

Ciò posto, l'associazione istante chiede quale sia il corretto trattamento, ai fini IVA, delle suddette somme.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'associazione istante, sulla base di quanto disposto dall'articolo 2, comma 3, lett. a), del DPR n. 633 del 1972, ritiene che il mero trasferimento delle disponibilità finanziarie nel fondo denominato APA, da parte del cliente alla società armatrice, costituisca un'operazione fuori dal campo di applicazione dell'IVA e come tale non generi in capo all'armatore nessun obbligo di fatturazione, registrazione e dichiarazione, per difetto del presupposto oggettivo di applicazione dell'imposta.

## **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Al fine di definire la tematica evidenziata dall'istante, si ritiene utile richiamare l'articolo 2 del decreto legislativo n. 171 del 2005, che disciplina in merito all'utilizzo commerciale delle unità da diporto. In particolare, la lettera a) del comma 1 dispone che l'unità da diporto si considera utilizzata per fini commerciali quando è destinata ad attività di locazione e di noleggio.

Per quanto concerne la specifica disciplina del contratto di noleggio delle imbarcazioni da diporto, occorre fare riferimento agli articoli 47, 48 e 49 dello stesso decreto legislativo n. 171.

In base alla formulazione dei citati articoli, il noleggio è quel contratto con cui una parte (noleggiante), a fronte del corrispettivo del nolo pattuito, si obbliga a mettere a disposizione dell'altra parte (noleggiatore) un'unità da diporto per un determinato periodo da trascorrere a scopo ricreativo in zone marine o in acque interne di sua scelta, da fermo o in navigazione, alle condizioni stabilite dal contratto stesso.

Il noleggio di unità da diporto, quindi, è un'ipotesi contrattuale tipica definita dalla legge n. 172 del 2003; non può, tuttavia, rilevarsi la circostanza che le citate fonti normative si limitano a disciplinare taluni aspetti e non a dettare una regolamentazione esaustiva.

Si possono, pertanto, prospettare problemi relativamente agli oneri e agli obblighi delle parti, al sistema delle responsabilità ed all'entità delle stesse.

Appare utile, a tal riguardo, fare riferimento ai formulari di contratti più frequentemente adottati, nonché alle disposizioni di cui all'articolo 49 del citato Codice della navigazione da diporto, che, per quanto riguarda le spese variabili nel noleggio a tempo, si ispira ai principi di cui all'articolo 387 del Codice della navigazione, che pone espressamente taluni obblighi a carico del noleggiatore.

Tutto ciò premesso, considerato quanto rappresentato dall'associazione istante, e sulla

base della lettura del contenuto della clausola n. 8 del contratto standard di noleggio di unità da diporto MYBA, si esprime l'avviso che parte delle somme relative all'APA, che sono anticipate dal noleggiatore al comandante dell'imbarcazione, rappresentino la preventiva copertura di quelle spese "operative" che rappresentano la parte variabile del costo del noleggio e servono a far fronte alle varie necessità che si presentano nell'ambito della navigazione e dello stazionamento del mezzo nautico noleggiato, nonché delle spese vive che il noleggiatore stesso per le proprie personali esigenze (cibo, bevande, trasporti, ecc.) dovrà affrontare durante il contratto di noleggio.

Le pattuizioni contrattuali MYBA e le linee guida di Comportamento per i Comandanti pubblicate dalla stessa associazione istante sono chiare nello stabilire, non soltanto che (anche finanziariamente) non si tratta di somme acquisite dall'armatore, in quanto di norma esse vengono trasferite direttamente dal broker o dallo stakeholder direttamente al comandante (ed anche laddove esse siano eventualmente transitate dai conti dell'armatore, si tratta comunque di un movimento finanziario finalizzato al trasferimento delle somme al comandante), ma anche nello stabilire la responsabilità diretta del Comandante nei confronti del noleggiatore riguardo alla movimentazione di queste somme che, quindi, dal punto di vista giuridico, rappresentano somme rientranti nella sfera giuridica del noleggiatore, affidate al comandante, destinate ad essere spese per l'acquisto di quanto richiesto dal noleggiatore per sé e per i suoi ospiti, nonché per le suddette spese "operative".

Ciò posto, ad avviso della scrivente, tali specifiche somme relative all'APA, che ai sensi della normativa sopra riportata, costituiscono obblighi espressamente posti a carico del noleggiatore, per soddisfare le esigenze di navigazione - quali la provvista di combustibile, acqua e lubrificanti necessari per il funzionamento dell'apparato motore e degli impianti ausiliari di bordo, nonché le spese inerenti all'impiego commerciale della nave, comprese quelle di ancoraggio e quelle di canale - si inseriscono nell'alveo di un rapporto giuridico sinallagmatico nell'ambito del quale le menzionate somme costituiscono parte del controvalore effettivo del servizio prestato

dall'armatore.

Ne consegue che tali somme devono essere considerate come parte integrante del corrispettivo dovuto per il noleggio e, come tali, da ricomprendere nella relativa base imponibile.

In particolare, si rappresenta che le spese "operative" per consumi di beni, quali tipicamente il carburante ed i lubrificanti, che costituiscono la parte variabile del costo del noleggio, e che, per ragioni logiche ed economiche oltre che per quelle giuridiche sopra richiamate, seppure posti a carico del noleggiatore, necessariamente

- a) sono acquistati dall'armatore e destinate a confondersi con quanto già presente a bordo,
- b) sono quantificati, ai fini dell'addebito al noleggiatore, sulla base dei consumi effettivi,
- c) sono addebitati al noleggiatore "a consuntivo", una volta disponibili i dati relativi ai consumi effettivi,
- d) concorrono alla formazione del costo complessivo del charter addebitato dall'armatore al noleggiatore.

La parte variabile del corrispettivo del charter, infatti, in quanto commisurata a consumi (tipicamente per carburanti e lubrificanti) determinabili soltanto una volta noti i dati relativi ai consumi effettivi, può essere quantificata soltanto una volta che l'unità da diporto abbia completato il charter, poiché soltanto quando il mezzo nautico attracca nel porto di arrivo può determinare i consumi effettivi, a consuntivo.

Coerentemente alle regole di funzionamento dell'APA, non appena viene quantificato il consumo, l'armatore addebita al noleggiatore tale parte variabile del corrispettivo, che il Comandante può regolare finanziariamente utilizzando i fondi dell'APA in sua gestione.

Per questi motivi, si realizzano, in stretta sequenza temporale, soltanto al momento del completamento del charter:

- la quantificazione della parte variabile del corrispettivo del noleggio che,

essendo legata ai consumi effettivi di carburanti e lubrificanti, risulta "ancorata ad elementi fattuali non ancora realizzati e pertanto non conosciuti dalle controparti" (in senso analogo C.M. 21 maggio 2013, n. 16/E) fino al termine del noleggio,

- la regolazione finanziaria di tale parte variabile del corrispettivo del noleggio.

Si rimarca, infine, che la parte del fondo APA utilizzata dal comandante, su precisa richiesta del noleggiatore, per l'acquisto di beni e servizi di carattere personale - idonei a soddisfare le personali necessità del noleggiatore stesso e dei suoi ospiti, quali ad esempio viveri e bevande per il loro consumo o altri servizi di carattere personale - che non presentano alcun legame con il godimento del mezzo noleggiato e con la navigazione e lo stazionamento dello stesso, purché adeguatamente documentati, possono essere considerati esclusi dalla base imponibile IVA.

Per quanto sopra, si ritiene che, ai fini dell'IVA,

- nel rapporto tra Armatore e noleggiatore, al momento del trasferimento al Comandante, le somme relative all'APA, anche laddove siano transitate da conti intestati all'armatore per essere comunque girate al Comandante, restino nella sfera giuridica del noleggiatore, seppure in gestione al Comandante e non integrando pagamento di alcuna cessione di beni o prestazione di servizi non assumano rilevanza ai fini dell'IVA, ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lettera a), del D.P.R. n. 633 del 1972 in quanto mera "movimentazione di carattere finanziario",

- le specifiche somme relative all'APA, che ai sensi della normativa sopra riportata, costituiscono obblighi espressamente posti a carico del noleggiatore, per soddisfare le esigenze di navigazione - quali la provvista di carburanti e lubrificanti necessari per il funzionamento dell'apparato motore e degli impianti ausiliari di bordo, nonché le spese inerenti all'impiego commerciale della nave, comprese quelle di ancoraggio e quelle di canale - si inseriscono nell'alveo di un rapporto giuridico sinallagmatico nell'ambito del quale le menzionate somme costituiscono parte del controvalore effettivo del servizio prestato dall'armatore,

- la quantificazione di tale parte variabile del corrispettivo del noleggio che,

essendo legata ai consumi effettivi di carburanti e lubrificanti, risulta "ancorata ad elementi fattuali non ancora realizzati e pertanto non conosciuti dalle controparti" fino al termine del noleggio, correttamente addebitata a consuntivo al noleggiatore e da questi regolata finanziariamente attraverso l'APA resa disponibile al Comandante, debba essere considerate come parte integrante del corrispettivo dovuto per il noleggio e, come tali, da ricomprendere nella relativa base imponibile,

- la rilevanza fiscale di tale maggior corrispettivo (che comunque non può essere quantificato se non a consuntivo) si determinerà sulla base degli effettivi utilizzi, risultanti da apposito dettagliato rendiconto redatto dal Comandante e controfirmato a fine noleggio dal noleggiatore.

Occorre rilevare, sul punto, che la Corte di Giustizia europea, con sentenza C-419/02 del 2006, ha precisato che non devono essere considerati, ai fini dell'assolvimento immediato dell'Iva, gli acconti versati dall'acquirente come anticipo di beni acquistati forfettariamente e individuati solo in modo generico e sommario sulla base di un elenco modificabile in qualsiasi momento.

**IL DIRETTORE CENTRALE AGGIUNTO**

**Giovanni Spalletta**

**(firmato digitalmente)**