

CIRCOLARE N. 32/E



Roma, 21 settembre 2022

OGGETTO: Chiarimenti in relazione agli investimenti effettuati dai soggetti operanti nel settore della nautica da diporto ai fini della disciplina contenuta nell'articolo 1, comma 98, della legge n. 208 del 28 dicembre 2015, come da ultimo modificato dall'articolo 1, comma 175, legge 30 dicembre 2021, n. 234

Premessa	3
1.1. I settori esclusi dall'agevolazione.....	5
2. Ambito oggettivo dell'agevolazione.....	11
2.1. Il progetto di investimento	12
2.2. Identificazione della singola struttura produttiva	13
2.3. L'individuazione dei beni agevolabili: i riflessi della classificazione in bilancio.....	15

Premessa

Con il presente documento, sentito per le vie brevi il Dipartimento delle Finanze, Direzione rapporti fiscali europei e internazionali, per la parte di sua competenza in materia di aiuti di Stato, si forniscono chiarimenti in riferimento alla disciplina contenuta nell'articolo 1, comma 98, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (di seguito, anche legge di stabilità 2016), come da ultimo modificato dall'articolo 1, comma 175, della legge 30 dicembre 2021, n. 234, (di seguito, bonus mezzogiorno o bonus sud o credito d'imposta mezzogiorno) con particolare riguardo alle peculiarità che contraddistinguono il settore della nautica da diporto.

L'agevolazione in esame consiste in un credito di imposta a favore delle imprese che, fino al 31 dicembre 2022, *«effettuano l'acquisizione dei beni strumentali nuovi indicati nel comma 99, destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite delle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, della Regione siciliana e delle regioni Sardegna e Molise, ammissibili alle deroghe previste dall'articolo 107, paragrafo 3, lettera a), del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, e nelle zone assistite della regione Abruzzo, ammissibili alle deroghe previste dall'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, come individuate dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2022-2027»*.

L'articolo 1, comma 107, della legge n. 208 del 2015 prevede che l'agevolazione è concessa nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal Regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione del 17 giugno 2014 che *«dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato Testo rilevante ai fini del SEE»* (di seguito, anche, GBER). Il credito d'imposta è, inoltre, riconosciuto nella misura massima consentita dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2014-2020 C(2014) 6424 *final* del 16 settembre 2014, come modificata dalla decisione C(2016) 5938 *final* del 23 settembre 2016.

Pertanto, in sede di applicazione, l'agevolazione oggetto della presente circolare deve osservare le regole unionali in materia di aiuti di Stato.

Al riguardo, si rammenta che per le imprese attive nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli, nel settore della pesca e dell'acquacoltura, disciplinato dal regolamento (UE) n. 1379/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio dell'11 dicembre 2013, e nel settore della trasformazione e della commercializzazione di prodotti agricoli, della pesca e dell'acquacoltura, che effettuano l'acquisizione di beni strumentali nuovi, gli aiuti sono concessi nei limiti e alle condizioni previsti dalla normativa europea in materia di aiuti di Stato nei settori agricolo, forestale e delle zone rurali e ittico.

L'articolo 1, comma 175, della legge n. 234 del 2021 ha riformulato il comma 98 dell'articolo 1 della legge di stabilità 2016, adeguando il perimetro geografico di applicazione del credito di imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno, per l'anno 2022, a quanto previsto dalla nuova Carta degli aiuti a finalità regionale 2022-2027. Nessun intervento, invece, è stato operato con riguardo alla misura del citato credito che, pertanto, resta quella prevista nella previgente Carta degli aiuti a finalità regionale 2014-2020.

La disciplina qui in esame trova inoltre applicazione con riferimento agli investimenti agevolabili effettuati:

- a) nei Comuni delle Regioni Lazio, Umbria, Marche e Abruzzo colpiti dagli eventi sismici succedutisi dal 24 agosto 2016, ai sensi dell'articolo 18-*quater* del decreto-legge n. 8 del 2017¹;
- b) nelle zone economiche speciali (ZES), ai sensi dell'articolo 5 del decreto-legge n. 91 del 2017 con un limite di investimento, per ciascun progetto, di 100 milioni di euro secondo quanto disposto dall'articolo 57, comma 1, lett. b), n. 4, del decreto-legge 31 maggio 2021, n. 77.

¹ In proposito si precisa che, in relazione agli investimenti realizzati a decorrere dal 1° gennaio 2021 e fino al 31 dicembre 2021 il comma 3 del citato articolo 18-*quater*, come modificato dall'art. 43-ter del decreto-legge n. 152 del 2021 prevede che l'agevolazione si applichi nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla comunicazione della Commissione europea C (2020) 1863 *final*, del 19 marzo 2020 (Temporary Framework).

Tutto ciò premesso, in ordine alla disciplina agevolativa in esame sono stati forniti chiarimenti con le circolari n. 34/E del 3 agosto 2016 e n. 12/E del 13 aprile 2017, a cui, per quanto non diversamente disposto, si rinvia.

Si ricorda che ai fini della fruizione del credito *de quo*, come precisato nei citati documenti di prassi, è necessario compilare e inoltrare telematicamente all'Agenzia delle entrate l'apposita comunicazione per la fruizione del credito d'imposta per gli investimenti nel mezzogiorno (modello CIM17) nella quale è esposta, tra l'altro, la cadenza temporale dell'investimento programmato, con indicazione, per gli anni in cui l'agevolazione risulta vigente, anche delle somme investite e del relativo credito di imposta (*cf.* provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 aprile 2017, come modificato, da ultimo, con il provvedimento del 6 aprile 2022).

A tal proposito, giova evidenziare in questa sede - come precisato nella circolare n. 34/E del 2016 - che l'Agenzia delle entrate verifica esclusivamente la correttezza formale dei dati presenti nella comunicazione e dichiarati dal contribuente sotto la propria responsabilità. In esito ai predetti controlli, qualora non sussistano motivi ostativi, l'Agenzia delle entrate comunica l'autorizzazione all'utilizzo in compensazione del credito d'imposta.

Queste attività – proprio in quanto dirette ad una verifica formale dei dati esposti al fine di monitorare la compatibilità con i fondi assegnati – non pregiudicano né inibiscono le successive ed eventuali attività di controllo sostanziale nelle opportune sedi.

1.1. I settori esclusi dall'agevolazione

Il comma 100 dell'articolo 1 della legge n. 208 del 2015, nell'individuare più dettagliatamente il perimetro di applicazione del beneficio, dispone che *«l'agevolazione non si applica ai soggetti che operano nei settori dell'industria siderurgica, carbonifera, della costruzione navale, delle fibre sintetiche, dei trasporti e delle relative infrastrutture, della produzione e della distribuzione di*

energia e delle infrastrutture energetiche, nonché ai settori creditizio, finanziario e assicurativo».

Per quanto di interesse in questa sede, la disposizione viene in rilievo in relazione al settore dei trasporti e, in particolare, alla circostanza se la nautica da diporto sia da ricondurre nell'ambito di quest'ultimo.

Al riguardo, si precisa che l'articolo 13 del citato Regolamento (UE) n. 651/2014 «*Campo di applicazione degli aiuti a finalità regionale*» prevede l'esclusione dagli Aiuti nel settore «*Trasporti e delle relative infrastrutture*». Nello stesso Regolamento, all'articolo 2 punto 45)² è riportata la definizione del «*Settore Trasporti*» con la quale si dà evidenza delle attività comprese in tale comparto. Detto articolo identifica «*il trasporto di passeggeri per via aerea, marittima, stradale, ferroviaria e per vie navigabili interne o trasporto di merci per conto terzi; più in particolare, il “settore dei trasporti” comprende le seguenti attività ai sensi della NACE Rev. 2 (...):*

- a) NACE 49: Trasporto terrestre e trasporto mediante condotte, escluse le attività Codice 49.32 (Trasporto con taxi), 49.42 (Servizi di trasloco); e 49.5 (Trasporto mediante condotte);*

² Il REGOLAMENTO (CE) n. 1893/2006 DEL PARLAMENTO EUROPEO E DEL CONSIGLIO del 20 dicembre 2006 definisce la classificazione statistica delle attività economiche NACE Revisione 2. Nell'allegato è riportata la classificazione. Nel gruppo 50 sono ricomprese queste attività:

- 50 Trasporti marittimi e per vie d'acqua
- 50.1 Trasporto marittimo e costiero di passeggeri
- 50.10 Trasporto marittimo e costiero di passeggeri
- 50.2 Trasporto marittimo e costiero di merci
- 50.20 Trasporto marittimo e costiero di merci
- 50.3 Trasporto di passeggeri per vie d'acqua interne
- 50.30 Trasporto di passeggeri per vie d'acqua interne
- 50.4 Trasporto di merci per vie d'acqua interne
- 50.40 Trasporto di merci per vie d'acqua interne

Nella classe 52.22 è ricompresa l'«Attività dei servizi connessi al trasporto marittimo e per vie d'acqua». Nella classe 77.34 è ricompreso il «Noleggio e leasing di mezzi di trasporto marittimi e fluviali».

Altro da verificare:

La suddetta classificazione riporta, tra l'altro:

- NACE 49: Trasporto terrestre e trasporto mediante condotte, escluse le attività NACE 49.32 Trasporto con taxi, 49.42 Servizi di trasloco e 49.5 Trasporto mediante condotte;
- NACE 50: Trasporti marittimi e per vie d'acqua;
- NACE 51: Trasporto aereo, esclusa NACE 51.22 Trasporto spaziale.

- b) *NACE 50: Trasporti marittimi e per vie d'acqua;*
- c) *NACE 51: Trasporto aereo, escluso il Codice 51.22 (Trasporto spaziale)».*

Tenuto conto che, a livello nazionale, la classificazione ATECO 2007 recepisce in linea generale la nomenclatura «NACE Rev. 2», le suddette attività escluse sono, in linea di principio, quelle riconducibili al settore Trasporti - Sezione H «*Trasporto e magazzinaggio*»³.

Giova ricordare, in ogni caso, che, ai fini dell'individuazione del settore di appartenenza, si deve tenere conto dell'attività effettivamente svolta riferibile alla struttura produttiva presso la quale è realizzato l'investimento oggetto dell'agevolazione richiesta che, in linea di principio, dovrà corrispondere al codice attività, compreso nella tabella ATECO 2007, da indicare nel modello di comunicazione per la fruizione del credito d'imposta per gli investimenti nel mezzogiorno.

Con specifico riferimento al settore della nautica da diporto, occorre preliminarmente ricordare che, secondo le disposizioni contenute nel decreto legislativo 18 luglio 2005, n. 171, recante «*Codice della nautica da diporto ed attuazione della direttiva 2003/44/CE, a norma dell'articolo 6 della legge 8 luglio 2003, n. 172, in attuazione dell'articolo 1, comma 5, della legge 7 ottobre 2015, n. 167*» (di seguito, Codice nautica da diporto o anche semplicemente Codice), la navigazione da diporto è quella «*esercitata, per fini esclusivamente lusori o anche commerciali*» (cfr. articolo 1, comma 1), mediante le unità indicate dallo stesso codice.

Il successivo articolo 2 del Codice individua specificamente le unità da diporto utilizzate a fini commerciali; in particolare, secondo la predetta disposizione, «*l'unità da diporto è utilizzata a fini commerciali quando:*

- a) *è oggetto di contratti di locazione e di noleggio;*
- b) *è utilizzata per l'insegnamento professionale della navigazione da diporto;*

³ Al riguardo, si ricorda che l'articolo 199, comma 5, del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 stabilisce che «*Fermo quanto previsto dall'articolo 1, comma 107, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, l'agevolazione di cui ai commi da 98 a 106 del medesimo articolo 1 si applica anche ai soggetti operanti nei settori del magazzinaggio e supporto ai trasporti*».

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;

c-bis) è utilizzata per assistenza all'ormeggio delle unità di cui all'articolo 3 nell'ambito delle strutture dedicate alla nautica da diporto;

c-ter) è utilizzata per l'attività di assistenza e di traino delle unità di cui all'articolo 3;

c-quater) è utilizzata, nel rispetto della normativa europea, nazionale e regionale di settore, per l'esercizio di attività in forma itinerante di somministrazione di cibo e di bevande e di commercio al dettaglio.

L'utilizzazione a fini commerciali delle imbarcazioni e navi da diporto è annotata nell'Archivio telematico centrale delle unità da diporto (ATCN), 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'annotazione sono riportati sulla licenza di navigazione.

2-bis. Nel caso di natanti l'utilizzazione a fini commerciali è annotata secondo le modalità indicate nel regolamento di attuazione del presente codice».

Al riguardo, per quanto rileva in questa sede, il citato articolo 2 annovera, tra le fattispecie di uso commerciale delle unità da diporto, quella del “noleggio”.

Ai sensi dell'articolo 47, comma 1, del predetto Codice, si definisce come noleggio di unità da diporto «*il contratto con cui il noleggiante, in corrispettivo del nolo pattuito, si obbliga a mettere a disposizione dell'altra parte, noleggiatore oppure più noleggiatori a cabina, rispettivamente, l'unità da diporto o parte di essa per un determinato periodo da trascorrere a scopo ricreativo in zone marine o acque interne di sua scelta, da fermo o in navigazione, alle condizioni stabilite dal contratto. L'unità noleggiata rimane nella disponibilità del noleggiante, alle cui dipendenze resta anche l'equipaggio*».

Al riguardo, il comma 2 della norma in questione dispone espressamente che *«Il contratto di noleggio non può avere ad oggetto l'attività di collegamento di linea ad orari prestabiliti tra due o più località predefinite»*.

L'utilizzo del noleggio di unità da diporto per fini diversi da quelli stabiliti dal Codice della nautica da diporto, inoltre, determina l'irrogazione di sanzioni, come previsto dall'articolo 55⁴ del Codice rubricato *«Esercizio abusivo delle attività commerciali con unità da diporto»*.

Nella circolare del 6 agosto 2015, n. 15036 del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti - titolata *«Attività di noleggio da diporto - attività di trasporto passeggeri - elementi distintivi - attività di controllo e sanzionatoria»* - è stato chiarito⁵ che: *«la finalità precipua del trasporto di persone in ambito diportistico rimane quella propria del diporto e, quindi, lo spostamento via mare dei passeggeri serve per realizzare e perseguire esclusivamente delle finalità sportive e/o ricreative senza una finalità di collegamento tra due o più località, senza orari prefissati e/o tassativi di partenza e di rientro e senza attività programmatiche predefinite.*

Oggetto del contratto di noleggio di unità da diporto è invece essenzialmente l'unità stessa, che viene messa a disposizione del noleggiatore con

⁴ Il quale prevede che:

- *«Chiunque esercita le attività di cui all'articolo 2, comma 1, del presente codice senza l'osservanza delle disposizioni di cui al comma 2 del medesimo articolo ovvero utilizza unità da diporto per attività diverse da quelle cui sono adibite o esercita con unità da diporto le attività di trasporto di persone a titolo oneroso di cui agli articoli da 396 a 418 del codice della navigazione, è soggetto alla sanzione amministrativa del pagamento di una somma da 2775 euro a 11017 euro» (comma 1);*
- *«Nel caso di impiego di unità da diporto per le attività di trasporto di persone a titolo oneroso di cui al comma 1, la patente nautica è sospesa da uno a tre mesi e, se la violazione è reiterata nel biennio, la patente nautica è revocata» (comma 3).*

⁵ Nel medesimo documento di prassi viene, inoltre, precisato che *«Laddove il “trasporto puro di passeggeri” consiste, invece, nel trasferimento di persone tra due o più luoghi ben definiti nell'ambito di una attività che si svolga con continuità e sistematicità. Nel contesto sopra evidenziato l'oggetto del contratto di trasporto passeggeri è dunque il viaggio, per il quale l'itinerario è prefissato e prestabilito dal vettore, che indica all'utenza, in dettaglio, anche gli orari di partenza e di arrivo previsti, obbligandosi a rispettarli, salvo casi di forza maggiore. [...] La volontà dei passeggeri non può influire sulle scelte di itinerario e di orario previste: questi possono solo aderirvi, acquistando il titolo di viaggio. Peraltro nel “servizio di linea” la definizione normativa dello stesso (d.lgs. 2 febbraio 2001, n. 28, art. 1, Punto 1, lettera F) in rapporto all'itinerario è “una serie di collegamenti effettuati da ..., in modo da assicurare il traffico tra gli stessi due o più porti, oppure una serie di viaggi da e verso lo stesso porto senza scali intermedi ...».*

un'eventuale serie di servizi accessori collegati allo scopo turistico-ricreativo della navigazione. In questo caso quindi è il noleggiatore stesso che decide l'itinerario da compiere, le soste da effettuare, gli orari da rispettare per la partenza e per il rientro, dovendo avere come unico riferimento quanto concordato con il noleggiante sulla durata del noleggio ed uno scopo esclusivamente turistico-diportistico».

Il medesimo documento di prassi, inoltre, offre ulteriori chiarimenti utili ai fini della individuazione di più specifiche figure contrattuali che consentono di distinguere la nautica da diporto rispetto ad altre fattispecie che, secondo il citato Ministero (oggi, Ministero delle Infrastrutture e della Mobilità Sostenibili), devono rispettare la normativa sul trasporto passeggeri, inserendosi più propriamente in questo contesto.

In particolare, viene chiarito che:

- il noleggio a tempo *«rappresenta la figura contrattuale tipica del diporto (art. 47 e seguenti del d.lgs. 171/2005) ove le parti stabiliscono i limiti temporali, durante i quali l'unità rimane permanentemente a disposizione del noleggiante e viene identificata anche l'area marina di utilizzo per navigare o per sostare (noleggio "da fermo" di unità da diporto);*
- il noleggio a viaggio *«ove l'itinerario e gli orari di partenza e di arrivo sono prestabiliti dallo stesso noleggiante: trattasi in questo caso di una fattispecie disciplinata dal codice della navigazione, che presenta indubbe affinità con il contratto di trasporto passeggeri e come tale va disciplinato, e quindi con i relativi adempimenti amministrativi e tecnici e con la necessità di iscrizione delle unità nel registro R.N.M.G.».*

Per quanto sopra argomentato, dunque, le imprese che operano nel settore del noleggio di unità da diporto, in linea di principio, possono fruire del credito mezzogiorno in relazione agli investimenti agevolabili in quanto nel rispetto del quadro normativo interno che regola il settore e sulla base dei chiarimenti forniti dalla richiamata circolare dell'allora Ministero delle Infrastrutture e trasporti, il comparto di appartenenza non è assimilabile alle attività del «settore dei trasporti»,

escluso ai sensi del Regolamento Generale d'Esenzione, sempre che non si tratti di attività – come quelle connesse al noleggio a viaggio sopra richiamato – riconducibili al trasporto.

Con riferimento alle imprese che operano contestualmente in un settore escluso (trasporti) ed in quello della nautica da diporto si rammenta che, come disposto dal GBER, in caso di «*un'impresa operante nei settori esclusi*» che ... «*opera anche in settori che rientrano nel campo di applicazione del presente regolamento, il regolamento si applica agli aiuti concessi in relazione a questi ultimi settori o attività, a condizione che gli Stati membri garantiscano, tramite mezzi adeguati quali la separazione delle attività o la distinzione dei costi, che le attività esercitate nei settori esclusi non beneficino degli aiuti concessi a norma del presente regolamento*» [cfr. articolo 1, par. 3, lettera e)].

Sulla base della citata previsione, pertanto, tali imprese potranno fruire del credito mezzogiorno nel presupposto che le diverse attività rappresentino distinti e autonomi rami d'azienda, dotati ai fini fiscali di contabilità separata al fine di garantire la delimitazione dell'agevolazione in relazione esclusivamente agli investimenti effettuati in seno alle attività ammissibili al beneficio e fermo restando l'utilizzo dei beni agevolabili nei settori diversi da quelli esclusi dagli aiuti ai sensi del citato GBER.

2. Ambito oggettivo dell'agevolazione

Il comma 99 del richiamato articolo 1 della legge 208 del 2015 dispone che «*Per le finalità di cui al comma 98, sono agevolabili gli investimenti, facenti parte di un progetto di investimento iniziale come definito all'articolo 2, punti 49, 50 e 51, del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, relativi all'acquisto, anche mediante contratti di locazione finanziaria, di macchinari, impianti e attrezzature varie destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nel territorio*».

Nel ricordare che con la richiamata circolare n. 34/E del 2016 sono stati forniti chiarimenti in ordine alla individuazione degli investimenti agevolabili – a cui si rinvia – si forniscono di seguito alcune precisazioni specificamente riferite al settore della nautica da diporto.

2.1. Il progetto di investimento

Coerentemente al quadro generale di riferimento⁶, anche l'acquisizione delle «unità da diporto», utilizzate per l'attività di noleggio, al pari degli altri investimenti in macchinari, impianti e attrezzature varie, deve essere parte integrante di un progetto di investimento finalizzato alla «*creazione di un nuovo stabilimento (o) ... all'ampliamento della capacità di uno stabilimento esistente*» oppure «*alla diversificazione della produzione*».

Si ricorda che, come precisato nella circolare n. 34/E del 2016, restano esclusi dall'agevolazione gli investimenti di mera sostituzione in quanto gli stessi non possono essere mai considerati «investimenti iniziali» (*cf.* Orientamenti in materia di Aiuti di Stato a finalità regionale 2022-2027 e Orientamenti in materia di Aiuti di Stato a finalità regionale per l'Italia 2014-2020).

Pertanto, devono considerarsi in linea di principio escluse dall'agevolazione qui in esame le ipotesi in cui l'acquisto delle imbarcazioni da diporto (ovvero di altri beni agevolabili) avvenga con finalità di mera sostituzione della flotta già esistente, senza generare un effetto di ampliamento della struttura produttiva esistente.

Ciò, ad esempio, si verifica in tutte quelle ipotesi in cui all'acquisto di imbarcazioni da diporto si associa l'estromissione dall'attività d'impresa di analoghi beni già utilizzati, sia quando il soggetto che effettua l'investimento proceda all'acquisto dell'imbarcazione sostitutiva nel corso del medesimo periodo d'imposta dell'estromissione, sia quando ciò avvenga nel periodo d'imposta

⁶ Vedi nozione di progetto di investimento iniziale di cui all'articolo 2, punti 49, 50 e 51, del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014.

precedente o successivo o comunque in un arco temporale congruo a soddisfare l'esigenza di sostituzione dei beni strumentali già impiegati nell'attività e sempre che, come sopra evidenziato, non si generi alcun ampliamento della capacità dello stabilimento.

2.2. Identificazione della singola struttura produttiva

Come già precisato, il credito di imposta spetta esclusivamente per gli investimenti in beni strumentali nuovi, vale a dire macchinari, impianti e attrezzature varie, facenti parte di un progetto di investimento iniziale e destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite delle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise, Sardegna e (in parte) Abruzzo. In linea generale, il beneficio non riguarda investimenti realizzati ed utilizzati in altre aree del Paese.

Fermo restando le precisazioni contenute nella circolare n. 34/E del 2016, si ricorda che la struttura produttiva, in linea di principio, si identifica come l'insieme di tutti i beni facenti parte del medesimo processo produttivo dell'impresa che sono ubicati nel territorio dello stesso comune (*cf.* circolare n. 38/E dell'11 aprile 2008 e Risoluzione n. 222/E del 13 agosto 2009).

Applicando tali principi agli investimenti qui in esame, le imbarcazioni in possesso del requisito della strumentalità e della novità, come declinati dalla circolare 34/E del 2016, devono costituire parte integrante di un'organizzazione d'impresa che rappresenti un punto di riferimento per l'attività di noleggio per nautica da diporto "radicata" in uno dei territori ammissibili al beneficio.

In considerazione delle peculiarità dell'attività in esame, le dimensioni e la struttura dell'organizzazione di impresa sulla terraferma possono variare in relazione alle modalità con cui è esercitata la predetta attività, essendo necessario verificare che la struttura organizzativa esistente sulla terraferma abbia comunque caratteristiche dimensionali e funzionali coerenti con la tipologia ed il volume dell'attività di noleggio per nautica da diporto professionale esercitata.

In assenza di elementi strutturali, ad ogni modo, l'esistenza di un'organizzazione (ancorché minimale) può desumersi, invero, anche da altri elementi o indizi dell'attività svolta "a terra" che, allo stesso modo, consentano di individuare il riferimento territoriale dell'attività, quali, ad esempio, il rimessaggio, l'allestimento, il rifornimento di carburanti, i diritti di ormeggio e, non ultimo, l'insieme di contatti e rapporti che, nel loro complesso, costituiscono l'attività (*cf.* risoluzione del 22 dicembre 2016, n. 118/E e risoluzione n. 92/E del 20 marzo 2002).

Solo in presenza di uno stretto vincolo di connessione funzionale tra bene agevolabile e struttura produttiva situata in uno dei territori agevolabili, infatti, l'investimento contribuisce alla crescita di tale struttura produttiva e può essere considerato come sua diramazione, a prescindere dalla presenza fisica dello stesso in azienda (*cf.* risoluzione del 15 febbraio 2005, n. 16).

In relazione allo specifico settore esaminato con il presente documento, non assume rilievo la circostanza che la navigazione avvenga al di fuori dei territori agevolabili, purché sia possibile riscontrare un vincolo di connessione tra l'imbarcazione e la struttura produttiva radicata nel territorio agevolato, come, ad esempio, nel caso in cui il soggetto che ha effettuato l'investimento continui a sopportare, tra l'altro, i rischi connessi all'utilizzo del bene (in caso di guasti, ai fini della responsabilità civile verso terzi, ecc..).

Sempre ai fini della perimetrazione dell'ambito di applicazione del beneficio, giova ricordare che il contratto di noleggio di imbarcazioni per attività di diporto prevede la messa a disposizione del noleggiatore dell'unità da diporto o parte di essa per un determinato periodo (*«da trascorrere a scopo ricreativo in zone marine o acque interne di sua scelta, da fermo o in navigazione, alle condizioni stabilite dal contratto. L'unità noleggiata rimane nella disponibilità del noleggiante, alle cui dipendenze resta anche l'equipaggio»*), costituendo per il noleggiante la destinazione di beni propri all'utilizzo di terzi.

In questo senso, come chiarito già dalla risoluzione n. 332/E del 24 ottobre 2002, occorre operare una netta distinzione fra il contratto di noleggio ed altre

figure contrattuali, quale, *in primis*, il contratto di locazione di cose mobili che, a differenza del primo, comporta il trasferimento della disponibilità dell'unità da diporto a favore del conduttore, il quale si assume ogni rischio e onere connesso con la navigazione.

Coerentemente a tale ricostruzione, atteso che, ai fini dell'ammissibilità degli investimenti, rileva l'utilizzazione dei beni nell'ambito della struttura produttiva dell'impresa beneficiaria non potranno comunque essere oggetto di agevolazione i beni destinati alla locazione onerosa di cose mobili.

Al di là, quindi, del *nomen juris* utilizzato, occorre pertanto verificare la corretta qualificazione del rapporto che si instaura in concreto tra la società proprietaria del bene ed il soggetto utilizzatore dello stesso al fine di escludere dal perimetro della agevolazione gli investimenti relativi ad attività che si inquadrano nell'ambito dei contratti di locazione di cose mobili, dovendosi considerare, in questi casi, ceduto il godimento dei beni e, quindi, non soddisfatto il vincolo di destinazione prescritto dalla norma agevolativa.

2.3. L'individuazione dei beni agevolabili: i riflessi della classificazione in bilancio

Con riferimento all'individuazione dei beni agevolabili, si evidenzia che il riferimento contenuto nel comma 98 dell'articolo 1 della legge di stabilità 2016 ai «beni strumentali» comporta che i beni oggetto di investimento devono caratterizzarsi per il requisito della “strumentalità” rispetto all'attività esercitata dall'impresa beneficiaria del credito d'imposta.

I beni agevolabili, conseguentemente, devono essere di uso durevole ed atti ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa.

Restano, dunque, esclusi dall'ambito oggettivo del credito d'imposta i cd. «beni merce» o i beni utilizzati promiscuamente tra i soci del soggetto economico che effettua l'investimento (o coloro che presentano con i medesimi soci legami

commerciali o personali, come ad esempio i familiari) e coloro che noleggiano le imbarcazioni a titolo di diportisti.

La disposizione sopra menzionata, come evidenziato anche dalla circolare n. 34/E del 2016, fa riferimento alla nozione di «*macchinari, impianti e attrezzature varie*». Per individuare i beni agevolabili la citata circolare n. 34/E del 2016, per quanto compatibile e per quanto non diversamente trattato, fa rinvio ai chiarimenti forniti dalla circolare n. 38/E dell'11 aprile 2008, relativa all'analogo credito d'imposta per acquisizioni di beni strumentali nuovi in aree svantaggiate, introdotto dall'articolo 1, commi da 271 a 279, della legge n. 206 del 2006.

Al riguardo, occorre precisare, in via preliminare, che, a differenza della disciplina attuale, la norma introduttiva dell'analogo credito d'imposta faceva esplicito riferimento ai beni «*classificabili nell'attivo dello stato patrimoniale di cui al primo comma, voci B.II.2 e B.II.3, dell'articolo 2424 del codice civile*», vale a dire ai beni classificati come «Impianti e macchinari» nello schema di Stato Patrimoniale previsto dall'articolo 2424 del codice civile (voce B.II.2) e come «Attrezzature industriali e commerciali» (voce B.II.3).

Pertanto, nella circolare n. 38/E del 2008, ai fini dell'individuazione dell'ambito oggettivo della norma, sono state riportate le indicazioni contenute nell'OIC 16⁷, par. C, in riferimento alla Classificazione delle immobilizzazioni

⁷ Al paragrafo 21, in particolare, il citato OIC 16 precisa che, la voce BII2 «impianti e macchinario», può ricomprendere:

- impianti generici: sono gli impianti non legati alla tipica attività della società (ad esempio: servizi riscaldamento e condizionamento, impianti di allarme);
- impianti specifici: sono gli impianti legati alle tipiche attività produttive dell'azienda;
- altri impianti (ad esempio: forni e loro pertinenze);
- macchinario automatico e macchinario non automatico: si tratta di apparati in grado di svolgere da sé (automatico) ovvero con ausilio di persone (semiautomatico) determinate operazioni.

Al paragrafo 22, precisa che la voce BII3 «attrezzature industriali e commerciali» può comprendere:

- attrezzature: sono strumenti (con uso manuale) necessari per il funzionamento o lo svolgimento di una particolare attività o di un bene più complesso (ad esempio: attrezzi di laboratorio, equipaggiamenti e ricambi, attrezzatura commerciale e di mensa);
- attrezzatura varia, legata al processo produttivo o commerciale dell'impresa, completante la capacità funzionale di impianti e macchinario, distinguendosi anche per un più rapido ciclo d'usura; comprende convenzionalmente gli utensili.

Infine, al paragrafo 23, viene precisato che la voce BII4 «altri beni» può comprendere:

materiali, escludendo dall'agevolazione i beni classificati in voci di bilancio diverse da quelle sopra riportate, come, ad esempio, quelli iscritti nella voce residuale B.II.4 «Altri beni».

Nell'ambito della normativa agevolativa in esame, con specifico riferimento al settore della nautica, però, sono state evidenziate distorsioni generate dall'applicazione rigida dell'OIC 16 laddove le imbarcazioni, sebbene strumentali, non sono classificate nelle specifiche voci previste.

Al riguardo, è stato richiesto un parere all'Organismo italiano di contabilità in ordine a *«la corretta classificazione in bilancio dei beni utilizzati dalle imprese che operano nel settore del noleggio di “veicoli” e, in particolare, con riferimento al carattere precettivo di quanto affermato dall'OIC 16 in relazione agli automezzi (ovvero, alle imbarcazioni da diporto), per le imprese che si occupano di effettuare come attività il noleggio a terzi di tali beni»* (cfr. articolo 9-bis comma 1 lettera b) del D.lgs. n. 38 del 2005, introdotto dalla legge n. 116 del 2014).

Con la risposta pervenuta, l'Organismo italiano di contabilità ha rappresentato che:

- la circostanza che il suddetto Principio Contabile OIC 16 non abbia riportato tra gli esempi di impianti e macchinari o di attrezzature le imbarcazioni o altri veicoli con destinazione aziendale di autonoma produzione del reddito, attraverso il loro noleggio, non esclude che, ricorrendone le condizioni, gli amministratori possano includere detti beni nella voce BII 2 o BII 3;
- il codice civile all'articolo 2423-ter, al comma 3, prevede che *«devono essere aggiunte altre voci qualora il loro contenuto non sia compreso in*

-
- mobili (ad esempio: mobili, arredi e dotazioni di ufficio, mobili e dotazioni di laboratorio, di officina, di magazzino e di reparto, mobili e dotazioni per mense, servizi sanitari ed assistenziali);
 - macchine d'ufficio (ad esempio: macchine ordinarie ed elettroniche);
 - automezzi (ad esempio: autovetture, autocarri, altri automezzi, motoveicoli e simili, mezzi di trasporto interni);
 - imballaggi da riutilizzare;
 - beni gratuitamente devolvibili.

alcune di quelle previste dagli articoli 2424 e 2425» e al comma 4 prevede che «le voci precedute da numeri arabi devono essere adattate quando lo esige la natura dell'attività esercitata»;

concludendo che «gli amministratori delle imprese di noleggio di imbarcazioni da diporto, devono valutare dapprima se, nella loro dinamica aziendale, sia appropriato includere le imbarcazioni da diporto in una delle voci delle Immobilizzazioni materiali così come previste dall'articolo 2424 del codice civile. Se dovessero concludere che l'elencazione operata dalla norma non fornisca una rappresentazione chiara dei beni patrimoniali, potranno ricorrere al disposto dell'articolo 2423- ter del codice civile».

La classificazione di bilancio alla stregua di «Impianti e macchinari» nello schema di Stato Patrimoniale previsto dall'articolo 2424 c.c. (voce B.II.2) e «Attrezzature industriali e commerciali» (voce B.II.3) - nella misura in cui risulti corretta in applicazione delle disposizioni del codice civile e dei principi contabili adottati dall'impresa - rappresenta un primo indicatore della circostanza che i beni acquistati siano «*macchinari, impianti e attrezzature varie*» funzionali all'esercizio delle attività economiche poste in essere.

Qualora l'operatore economico abbia rappresentato in maniera diversa la propria realtà aziendale (ad esempio, ipotizzando la creazione di una specifica voce dello stato patrimoniale) ovvero, sulla base della tipologia e dimensioni della propria azienda, usufruisca di schemi di bilancio semplificati (quali, ad esempio, le micro-imprese di cui all'articolo 2435-*ter* del codice civile o le imprese che adottano contabilità semplificata di cui all'articolo 2435-*bis* del codice civile), diviene necessario valorizzare tutti gli elementi, in diritto e in fatto, che consentano di considerare i beni oggetto dell'investimento come «*macchinari, impianti e attrezzature varie*» il cui utilizzo da parte dell'impresa sia essenziale per l'esercizio della propria attività.

Per quanto appena descritto, dunque, le imbarcazioni da diporto, anche nell'ipotesi in cui non risultino espressamente classificate nelle predette voci BII2 e BII3, possono rappresentare, in linea di principio, macchinari o impianti

essenziali per l'esercizio dell'attività di noleggio di imbarcazioni da diporto con la conseguenza che, sussistendo tutti gli altri requisiti disposti dalle normative nazionali e comunitarie, gli investimenti in tali beni consentono la fruizione del credito d'imposta mezzogiorno.

Si invitano gli Uffici a riesaminare gli eventuali atti già emessi, anche pendenti in contenzioso, alla luce dei chiarimenti forniti con il presente documento.

Fermo restando quanto chiarito in termini di principio nel presente documento di prassi, giova evidenziare che implicano l'appuramento di circostanze di fatto, la cui valutazione esula dall'ambito di applicazione dell'istituto dell'interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (*cf.* circolare 9/E del 1 aprile 2016), le seguenti questioni:

- (i) specifica riconducibilità di una determinata attività ad un settore escluso;
- (ii) valutazione della esistenza di un progetto di investimento iniziale;
- (iii) esistenza di uno stretto vincolo di connessione tra il bene agevolato utilizzato al di fuori del territorio agevolato e la struttura radicata su quest'ultimo;
- (iv) verifica della circostanza che la sostituzione operata implichi un ampliamento della capacità della struttura preesistente.

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

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Ernesto Maria Ruffini

Firmato digitalmente