

Antonio Malavasi
Dottore Commercialista
Revisore Legale

Il trattamento fiscale degli aeromobili da turismo

Acquisto, gestione, rivendita: IVA e IMPOSTE DIRETTE



www.studio-commercialisti.it
malavasi@studio-commercialisti.it

Il trattamento fiscale degli aeromobili da turismo : IVA e Imposte Dirette

Premessa: Scopo delle presenti note, e' quello di fare il punto alla data di oggi del trattamento tributario connesso alla gestione di un aeromobile da turismo, nelle fasi piu' rilevanti dell'acquisto, la gestione e ... la rivendita (che a detta di molti e' , come per le barche, il momento piu' bello dopo l' acquisto)

Ho ritenuto degno di un capitolo a se' , quindi oggetto di altro elaborato, quello dell' effetto del redditometro derivante dalla disponibilita' / uso dell' aeromobile, l' inquadramento giuridico delle eventuali pretese erariali e come difendersi dalle stesse.

In appendice, vengono riportate alcune note sull' Imposta Erariale introdotta dal Decreto "Salva Italia ", anche se non farebbe strettamente parte del tema, mi e' parso un utile completamento.

Come professionista, e pilota civile, riscontro e mi rammarico della mancanza, in Italia di una politica di sostegno e sviluppo dell'aviazione privata (come per le barche, gli aerei sono considerati "giocattoli per ricchi " quindi da osteggiare) , assenza che ha ovviaemnte avuto un effetto depressivo sull' intero settore. Gli appassionati , devono di fatto muoversi tra ostacoli burocratici per le licenze, via crucis per le verifiche mediche , NOTAM inspiegabili negli spazi aerei (l' ultimo su Expo Milano 2015 ne e' un esempio), politiche di sviluppo di infrastrutture assenti. Non ci si puo' attendere quindi una politica fiscale sensibile al settore e alle sue esigenze. Nella migliore delle ipotesi, siamo felici quando questa non e' troppo oppressiva.

Milano, 22 Ottobre 2015



L' IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO : L' AMBITO DI APPLICAZIONE

Gli acquisti sul mercato interno

La legge Iva prevede che il tributo sia dovuto *“sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate **nel territorio** dello stato **nell'esercizio di imprese** o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate”* (art. 1 DPR 633/72)

L' acquisto di un aereo da turismo effettuato in Italia da un venditore che svolge attività di impresa , e' in genere soggetto ad IVA.

Il requisito della territorialità , merita però un approfondimento. E' disciplinato dall' art. 7 DPR 633/72 che prevede come regola generale che la cessione si considera effettuata in Italia quando si verificano le seguenti condizioni:

- il bene è in Italia al momento dell'effettuazione dell'operazione ai sensi dell'art. 6 (cioè consegna o spedizione);
- si tratta di un bene nazionale, nazionalizzato, comunitario o vincolata al regime della temporanea importazione

Sorge un dubbio . Cosa accade allora se l' aereo viene venduto quando e' temporaneamente all' estero ? La cessione può essere fatta senza Iva ? No, l' Iva e' dovuta.

La fattispecie e' infatti chiarita dalla sentenza n. 16221/2014 della Corte di cassazione. Il Collegio osserva che , in base all'articolo 4 del Codice della navigazione (regio decreto 30 marzo 1942, n. 327), *“...gli aeromobili italiani <che si trovano> in luogo o spazio non soggetto alla sovranità di alcuno Stato sono considerati come territorio italiano”* e, inoltre, che *“...la proprietà, gli altri diritti reali e i diritti di garanzia ...sugli aeromobili, nonché le forme di pubblicità degli atti di costituzione, trasmissione ed estinzione di tali diritti, sono regolati dalla legge nazionale...dell'aeromobile”* (articolo 6 del medesimo Codice



della navigazione).

Quando l' IVA allora non e' dovuta ?

Due casi :

- Negli acquisti tra privati il tributo non si applica; l' atto di compravendita (in bollo e registrato, scontando quindi la relativa imposta) potra' essere redatti a mezzo notaio ovvero con autentica Comunale (art.7 Legge 248/2006) .
- La cessione non e' soggetta ad IVA nel caso poi di cessioni da parte di soggetti che pur svolgono attivita' di impresa ma che non abbiano portato in detrazione il tributo all' atto dell' acquisto (le fattispecie sono in realta' diverse, da valutare il caso specifico) .

Le importazioni

Nel caso delle importazioni , dove l' Iva e' liquidata in dogana, l' imposta e' dovuta . La non imponibilita' IVA dell' art. 68 DPR 633/72, e' infatti relativa ad aeromobili - e componenti - destinati a imprese di navigazione aerea che effettuano prevalentemente trasporti internazionali. Quindi non il caso oggetto del nostro studio.

Gli acquisti intracomunitari

Per evitare distorsioni della concorrenza, in presenza di aliquote Iva diverse tra i diversi Stati membri, fenomeni elusivi e perdite di gettito per gli Stati che applicano aliquote più elevate (C.M. 23.02.1994, n. 13-VII-15-464/1994, par. B.14), il DL 331/93 ha stabilito una particolare disciplina per l' acquisto di mezzi di trasporto.

Agli aeromobili aventi , ai sensi del art. 38 c.4 DL 331/1993 "peso totale al decollo superiore a 1.550 kg" che siano "nuovi" , nel caso di scambio intracomunitario si applica , in deroga al principio in qualche modo "naturale " dell' IVA assolta nel paese



di acquisto di un bene, quello della tassazione nel paese di **destinazione** (Art. 38 c. 3 lett. E DL 331/93)

Per il cessionario italiano, se quest'ultimo:

- **è un soggetto Iva**, l'operazione deve essere resa imponibile attraverso la procedura di integrazione prevista per gli scambi intracomunitari sulla base della fattura emessa dal cedente non residente, soggetto Iva. Nell'ipotesi in cui quest'ultimo non sia un soggetto Iva, l'acquisto intracomunitario è reso imponibile sulla base della documentazione relativa alla compravendita effettuata, emettendo cioè un'autofattura da annotare nei registri delle fatture emesse e in quello degli acquisti;
- **non è un soggetto Iva**, l'imposta deve essere corrisposta secondo le modalità previste dal D.M. 19.01.1993. In pratica, l'acquirente deve presentare all'ufficio delle Entrate competente un'apposita dichiarazione, allegando una copia della fattura, se il cedente è un soggetto Iva, oppure una copia dell'atto relativo alla cessione o altra documentazione equipollente, se il cedente non è un soggetto Iva. La dichiarazione deve essere presentata entro 30 giorni dall'acquisto e, comunque, prima dell'immatricolazione, dell'iscrizione in pubblici registri o dell'emanazione di provvedimenti equivalenti relativi al mezzo acquistato. L'Ufficio delle entrate, all'atto della presentazione della dichiarazione, riscuote l'imposta dovuta e restituisce al dichiarante un esemplare della dichiarazione, con l'indicazione degli estremi della quietanza di pagamento.

Attenzione : Gli aerei **non** si considerano nuovi - quindi la disciplina non si applica - se hanno " volato per oltre quaranta ore e la cessione sia effettuata decorso il termine di tre mesi dalla data del provvedimento di prima immatricolazione o di iscrizione in pubblici registri o di altri provvedimenti equipollenti".



Quindi , in sintesi :

PESO AL DECOLLO >1.550 KG e	PESO AL DECOLLO <1550 KG o
VOLATO < 40 ORE e	VOLATO > 40 ORE o
CESSIONE PRIMA 3 MESI	CESSIONE DOPO ALMENO 3 MESI
= CESSIONE COMUNITARIA	= CESSIONE NON COMUNITARIA

L' IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO : IL DIRITTO ALLA DETRAZIONE PER I SOGGETTI PASSIVI IVA

Analizzate nelle pagine precedenti le varie fattispecie in cui il tributo e' dovuto, dal punto di vista del compratore fa una grande differenza l' esistenza o meno del diritto per quest' ultimo a portarlo in detrazione nelle proprie liquidazioni IVA periodiche o annuali.

La prima norma che sbarra la strada alla detrazione, e' l' ART. 1 DLGS 313 DEL 1997 che modificando l' ART. 4 DPR 633/72 prevede:

Non sono considerate, inoltre, attività commerciali , : a) il possesso e la gestione di aeromobili da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato qualora la partecipazione ad essi consenta, gratuitamente o verso un corrispettivo inferiore al valore normale, il godimento, personale, o familiare dei beni , ovvero quando tale godimento sia conseguito indirettamente dai soci o partecipanti, alle suddette condizioni, anche attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni;



Quindi, nel caso di “società di comodo “ per il godimento dell’aereo (come peraltro accade per le immobiliari) , l’ IVA rappresenta una voce di costo e non può essere detratta.

La disciplina generale sulla detrazione, e’ poi prevista dall’ ART. 19 BIS C. 1, riassunta per la parte di nostro interesse nella tabella seguente:

BENI E SERVIZI CON IVA INDETRAIBILE -art.19 bis -1 D.P.R. 633/72

Acquisto o importazione di aeromobili e relativi componenti e ricambi	IVA indetraibile. IVA detraibile al 100% se il bene forma oggetto dell’attività propria dell’impresa.
---	--

IVA detraibile al 100% se il bene è destinato ad essere utilizzato esclusivamente come strumentale nell’attività propria dell’impresa.

Detrazione sempre esclusa per esercenti arti e professioni.

Situazione ribadita per gli aeromobili , nonostante la posizione della corte di giustizia Europea per altri mezzi di trasporto, nella risoluzione 177/E del 2007, per il cui (esaustivo) commento si rimanda al seguente link:

<http://www.fiscooggi.it/attualita/articolo/iva-e-aeromobili-non-decolla-la-tesi-della-detraibilita>

La detrazione dell’ Iva e’ quindi ammessa solo nel caso il bene formi oggetto della propria attività di impresa , o sia strettamente strumentale alla stessa , beni cioè “ *senza i quali l’attività stessa non può essere esercitata (esempio ...li aeromobili da turismo utilizzati dalle scuole per l’addestramento al volo)* “ (*Risoluzione Ministeriale n. 48/E del 10/2/1998*)



Antonio Malavasi
Dottore Commercialista
Revisore Legale

Per le scuole di volo , richiamate nella citata risoluzione e quindi legittimate alla detrazione sugli acquisti di aerei dall' art. 19bis , va pero' tenuto conto che la fatturazione della loro attivita' didattica e' in esenzione di IVA.

Chiarisce infatti l' Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 129/E/2001 (interpello) che la scuola di pilotaggio è esente da Iva anche pur non essendo propriamente né una scuola né un istituto.

Ne consegue che il diritto alla detrazione pur concesso dall' art. 19 bis, rischia di essere ridimensionato dal pro rata di indetraibilità , che puo' portare parte o tutta l' IVA a costo. Andra' quindi fatta una analisi del caso specifico e la scuola dovra' darsi una struttura idonea per minimizzarne i costi fiscali.

MINIMIZZAZIONE DEL COSTO PER IVA INDETRAIBILE: RISPARMIO O ELUSIONE?

Nei casi di indetraibilità dell' iva (soggettiva o per pro rata) puo' avere un senso immetterli in libera pratica (acquisendo cosi' lo status doganale di merce comunitaria) in EU scegliendo paese ad imposizione piu' bassa ?

L' osservazione prende spunto dalla nota vicenda in cui ad un imprenditore era stato contestato il reato di evasione dell'IVA all'importazione per avere immesso in consumo in Italia un velivolo di produzione statunitense immesso in libera pratica in Danimarca, sottraendolo al pagamento dell'Iva italiana.

La Corte di Cassazione, ha dato risposte non univoche, sposando tesi opposte nel giro di pochissimo tempo. .

Vediamole :

Sentenza Cassazione penale 3 aprile 2014 n. 15186: “Non sussistono (...) norme che predeterminano che lo Stato in cui viene importato il bene deve coincidere con quello in cui risiede il soggetto che ne acquisisce poi la reale disponibilità. La



Antonio Malavasi
Dottore Commercialista
Revisore Legale

fattispecie, dunque, non ha riscontro in una specifica normativa antielusiva, e pertanto, a fortiori, non può avere rilievo penale. Ciò in quanto, sottolineano i Supremi Giudici, la scelta di uno Stato attraverso il quale introdurre il bene nella Comunità europea, anche se è derivata esclusivamente dal fatto che in tale Stato il regime fiscale è più favorevole, non costituisce abuso ma esercizio del diritto di libera circolazione delle merci di cui all'articolo 23 Trattato CE e dei capitali di cui all'articolo 56 Trattato CE.

Cass. pen., sez. III, sentenza 13 marzo 2014, n. 11976:
Relativa ad una analoga vicenda (intermediazione tramite una società austriaca), le conclusioni sono diverse. Essendo meno favorevole e quindi meritevole di attenzione in una logica di comportamento "prudente", vediamo i passi fondamentali .

La Corte contesta:

l'aeromobile risulta destinato al sig. V. in Italia, che costui redasse contestualmente un contratto assicurativo per il velivolo e che l'operazione è stata sviluppata, dapprima, tramite un "trust" di diritto statunitense avente come riferimento il medesimo V. e, poi, tramite l'intervento della società austriaca riferibile al sig. C. e di una società danese che aveva emesso la fattura finale in favore del destinatario V.

(omissis)

tali passaggi realizzino uno schermo formale rispetto all'operazione effettiva e chiara fin dall'inizio (cessione diretta dalla società statunitense al sig. V.) e non abbiano altro scopo che quello di evitare la sottoposizione dell'aeromobile al versamento dell'I.v.a. dovuta allo Stato italiano.

(omissis)

non risulta, neppure nella prospettazione difensiva, che il velivolo una volta fatto ingresso e immesso in consumo in territorio danese sia stato iscritto presso i registri ufficiali di quel Paese e presso l'ente nazionale per il volo, né emerge l'esistenza di un titolare effettivo del bene diverso da quello che lo ha acquistato negli Stati Uniti e ha provveduto ad assicurarlo.

(omissis)

Premesso che la Sesta Direttiva in materia di I.v.a. ha come finalità il trasferimento del gettito fiscale allo Stato membro in cui avviene il consumo finale del bene (principio rilevante anche nell'ipotesi di "operazioni a catena"), (...) la sentenza 6/10/2008 in causa c-248/07 sono stati affrontati profili



Antonio Malavasi
Dottore Commercialista
Revisore Legale

applicativi del Regolamento 2454/93 di attuazione del Codice Doganale Comunitario (Reg. 2913/92 come modificato dal Reg. 89/97) e si è chiarito che la "persona che fa importare la merce" (ex art.291, n.1) è quella cui la merce è destinata e "che ha intenzione di utilizzarla per la destinazione particolare prevista

Gli argomenti , sono in realta' abbastanza deboli opinabili. La circostanza che fosse costituito un Trust USA e' il naturale presupposto per il mantemimento dell' immatricolazione " November " (FAA = USA) , cosi' come la mancata iscrizione nei registri danesi (o aggiugerei di qualunque altro paese europeo) non e' di per se' censurabile rispondendo spesso non ad un obiettivo elusivo ma di sottrarre le procedure di conduzione e manutenzioni alle piu' stringenti normative EASA (si pensi , finche' dura, alla piu' agevole abilitazione IFR FAA e le piu' snelle norme / costi di manutenzione)

Gli unici richiami giurisprudenziali sono relativi a fattispecie diverse, come sottolinea anche la stessa sentenza 15186/14 (vista sopra) laddove afferma "Non ritiene, poi, questo Collegio di condividere la diversa posizione assunta al riguardo da Cass. sez. 3^, 9 gennaio 2014 (non ancora massimata) si impernia su alcuni elementi tratti dalla sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 6 novembre 2008,.....che attengono, peraltro, all'ipotesi - qui non emergente come inclusa nel thema decidendum -del trattamento tariffario favorevole riguardo alla riduzione o la sospensione di dazio in caso di importazione di mercè originaria di Paesi extracomuni tari per destinazione particolare".

Quindi, chi e' intenzionato a muoversi su questa strada tenga conto dell' atteggiamento non chiaro della giurisprudenza e pianifichi con attenzione l' intera procedura.



LE IMPOSTE DIRETTE

Le deducibilita' dei costi e' disciplinata dall' art. 164 TUIR che prevede:

1. *Le spese e gli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore indicati nel presente articolo, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni, ai fini della determinazione dei relativi redditi sono deducibili secondo i seguenti criteri:*

a) *per l'intero ammontare relativamente:*

1) *agli aeromobili da turismo destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa;*

Torna cosi' il concetto di "esclusivamente strumentali " visti nell' IVA, e quindi il richiamo alla gia' citata

Circolare Ministeriale n. 48/E del 10/2/1998 che precisa "*si considerano utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa i veicoli senza i quali l'attività stessa non può essere esercitata (esempio ...li aeromobili da turismo utilizzati dalle scuole per l'addestramento al volo)*

Ne consegue che, qualora non vi sia l'utilizzo esclusivo, le spese relative all' aeromobile **non** sono fiscalmente deducibili. Ciò si evince dalla lettera b) del medesimo comma 1, che riconosce espressamente una deducibilità parziale per l'utilizzo promiscuo del bene ma esclusivamente con riferimento *alle autovetture e autocaravan (...), ai ciclomotori e motocicli (...)*. Non si puo' quindi estenderlo per analogia al nostro settore.

Se l' aereo è utilizzato promiscuamente nell'attività d'impresa saranno, perciò, irrilevanti non solo le spese a essa relative, ma



anche la futura plusvalenza o minusvalenza realizzata dalla vendita (come vedremo poco oltre)

I ricavi dell' eventuale attività' di noleggio, saranno invece:

-Reddito di impresa , se l' attività' e' svolta in forma organizzata con la messa a reddito dell' aereo

Se il mezzo e' invece detenuto da privato, in base alla lettera h), primo comma, dell'art. 67 del TUIR sono considerati redditi diversi i (sporadici) proventi percepiti da chi concede in prestito qualunque bene mobile dietro compenso, pertanto, corretto quindi dichiarare i proventi percepiti nel quadro RL del modello UNICO PF con deduzione dei costi e le spese sostenute relative all'attività di noleggio.

In relazione infine alla plusvalenza, che si realizza al momento della vendita , il comma 2 dell'articolo 164 del TUIR stabilisce che "ai fini della determinazione del reddito d'impresa, le plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali rilevano nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato".

Potremo quindi avere due casi :

1. Se l' aereomobile non genera ammortamenti fiscalmente rilevanti - poiché non è utilizzata esclusivamente nell'attività d'impresa - il rapporto tra ammortamento fiscalmente dedotto e ammortamento effettuato è pari a zero e, di conseguenza, la plusvalenza realizzata non è tassata.

2. Nel caso invece l' aereo costituisca un veicolo senza il quale l'attività stessa non può essere esercitata, la plusvalenza è rilevante ai fini IRES e può concorrere al reddito secondo le modalità previste nel citato comma 4 dell'articolo 86.

Tale norma stabilisce che la plusvalenza è tassata nell'esercizio in cui è realizzata ovvero, se il bene è stato posseduto per un periodo non inferiore ai tre anni, nell'esercizio di realizzo e nei



Antonio Malavasi
Dottore Commercialista
Revisore Legale

successivi quattro. Ai fini della verifica del possesso triennale, è possibile includere per analogia a quanto disposto per le imbarcazioni nella risoluzione 379/E del 2007, anche il periodo in cui il bene (aereo) è posseduto con un contratto di locazione finanziaria.

Anche in questo caso, quindi, l'agenzia delle Entrate ha ribadito il criterio di tendenziale equivalenza tra l'acquisizione del bene in proprio e quella effettuata con un contratto di locazione finanziaria, al fine di assicurare neutralità fiscale tra acquisto in proprietà e acquisizione in *leasing* dei beni (cfr. relazione ministeriale al decreto legge n. 414 del 1989; circolare n. 90/E del 17 gennaio 2001; risoluzione n. 27/E del 25 febbraio 2005; risoluzione n. 69/E del 10 maggio 2004; risoluzione n. 19/E del 23 febbraio 2004).



L' Imposta erariale

A completamento, alcune sintetiche note sull' imposta erariale introdotta (in modo peraltro rocambolesco e con approssimazioni quasi comiche) nel decreto (modestamente) autobattezzato "salva Italia" .

E' stata istituita dall' articolo 16, commi da 11 a 15bis, del decreto legge n. 201 del 2011. L'imposta erariale sugli aeromobili privati si applica ai mezzi immatricolati nel registro aeronautico nazionale e agli aeromobili non immatricolati, se sostano nel territorio nazionale per una durata anche non continuativa superiore a 6 mesi (termine demenzialmente stabilito in 48 ore (!) nella prima stesura)

E' dovuta - all'atto della richiesta di rilascio o di rinnovo del certificato di revisione della aeronavigabilità, per l'intero periodo di validità del certificato stesso - da:

- proprietari
- usufruttuari
- acquirenti con patto di riservato dominio
- utilizzatori a titolo di locazione finanziaria.

Con alcune (importanti) esenzioni tra cui di nostro interesse :

- gli aeromobili di proprietà o in esercizio delle Organizzazioni Registrate (OR), delle scuole di addestramento FTO (Flight Training Organisation) e dei Centri di Addestramento per le Abilitazioni (TRTO - Type Rating Training Organisation)
- gli aeromobili di proprietà o in esercizio dell'Aero Club d'Italia, degli Aero Club locali e dell'Associazione nazionale paracadutisti d'Italia
- gli aeromobili storici, tali intendendosi quelli che sono stati immatricolati per la prima volta in registri nazionali o esteri, civili o militari, da oltre quaranta anni



Antonio Malavasi
Dottore Commercialista
Revisore Legale

- gli aeromobili di costruzione amatoriale
- gli apparecchi per il volo da diporto o sportivo (legge 25 marzo 1985, n. 106).

Gli importi sono :

Aeroplani con peso massimo al decollo:

- fino a 1.000 kg., euro 0,75 al kg
- fino a 2.000 kg., euro 1,25 al kg
- fino a 4.000 kg., euro 4,00 al kg
- fino a 6.000 kg., euro 5,00 al kg
- fino a 8.000 kg., euro 6,65 al kg
- fino a 10.000 kg., euro 7,10 al kg
- oltre 10.000 kg., euro 7,60 al kg

Elicotteri: l'imposta è quella stabilita per gli aeroplani di corrispondente peso maggiorata del 50%.

Alianti, motoalianti, autogiri e aerostati: l'imposta è pari 450,00 euro.

Modalità di versamento:

l'imposta è versata mediante il modello di pagamento "F24 Versamenti con elementi identificativi" utilizzando il codice tributo 3368. E' possibile anche il versamento a mezzo bonifico bancario.

Le stime di gettito, anche per effetto di altre esenzioni, sono state largamente sopravvalutate. L'operazione aveva/ha a giudizio di chi scrive piu' una motivazione ideologica che altro.

Come molte altre cose in questo settore.

Happy landings !

Antonio Malavasi

malavasi@studio-commercialisti.it



www.studio-commercialisti.it
malavasi@studio-commercialisti.it