

**Risposta n. 466/2023**

***OGGETTO: Aliquota IVA applicabile alle prestazioni rese ai clienti alloggiati nelle unità da diporto che compongono l'albergo nautico diffuso.***

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

**QUESITO**

Alfa S.r.l. (di seguito, "Società" o "Istante") riferisce di esercitare statutariamente attività di *"acquisto, vendita, noleggio, locazione, ricovero, assistenza tecnica, manutenzioni ordinarie e straordinarie, gestione di imbarcazioni, natanti [...] di sua proprietà e/o di terzi"*.

La Società rappresenta la sua intenzione di costituire un *"albergo nautico diffuso"*, una tipologia di struttura ricettiva introdotta di recente dalla legge regionale della Regione X.

L'Istante chiarisce che la struttura ricettiva dell'albergo nautico diffuso si comporrà di:

a) un'unità centralizzata dove la Società offrirà i servizi di base previsti dalla normativa regionale;

b) un numero non inferiore a sette unità da diporto, per non meno di 50 posti letto "in cabina", specificamente e direttamente destinate a costituire i locali di alloggio dell'albergo nautico diffuso.

Le unità da diporto, che costituiscono l'albergo nautico diffuso, saranno concesse dalla Società in uso ai clienti, esclusivamente con contratto di locazione ai sensi degli articoli da 42 a 46 del Codice della Nautica da diporto.

L'Istante chiede quale sia l'aliquota IVA da applicare alle prestazioni che rende ai clienti alloggiati nella struttura descritta.

Al riguardo precisa che il n.120) della Tabella A, parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in seguito "Decreto IVA") consente l'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento per le *"prestazioni rese ai clienti alloggiati nelle strutture ricettive di cui all'articolo 6 della legge 17 maggio 1983, n. 217..."*.

L'articolo 6 della legge n. 217 del 1983, richiamato dal citato n. 120), inquadra puntualmente le strutture ricettive, quali *"gli alberghi, i motels, i villaggi albergo, le residenze turistico alberghiere, i campeggi, i villaggi turistici, gli alloggi agroturistici, gli esercizi di affittacamere, le case e gli appartamenti per vacanze, le case per ferie, gli ostelli per la gioventù, i rifugi alpini"*, ma al tempo stesso precisava che *"in rapporto alle specifiche caratteristiche ed esigenze locali le regioni possono individuare e disciplinare altre strutture destinate alla ricettività turistica"*.

L'Istante ricorda che la legge n. 135 del 29 marzo 2001 ha abrogato (con l'articolo 11, comma 6) la legge n. 217 del 1983 a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto previsto dall'articolo 2, comma 4, della stessa legge n. 135. La norma in questione precisava, comunque, che erano *"fatti salvi poteri e prerogative delle regioni a statuto speciale e delle province autonome di Trento e di Bolzano nelle materie di cui alla presente legge nel rispetto degli statuti di autonomia e delle relative norme di attuazione"*€ inoltre, che *"le regioni, in attuazione dell'articolo 117 della Costituzione, ai sensi della legge 15 marzo 1997, n. 59, e del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 112, esercitano le funzioni in materia di turismo e di industria alberghiera sulla base dei principi di cui all'articolo 1 della presente legge"*.

La Società ricorda altresì che in base alla legge di abrogazione si sarebbero dovuti definire i principi e gli obiettivi per la valorizzazione e lo sviluppo del sistema turistico tramite DPCM, da adottare d'intesa con la Conferenza Stato Regioni, cui sarebbe anche spettato di circoscrivere standard minimi e criteri/modalità di esercizio per le attività turistiche e le strutture ricettive.

Nello stesso anno, la riforma del Titolo V della Costituzione, operata dalla legge costituzionale n. 3 del 18 ottobre 2001, ha reso il turismo una materia di competenza esclusiva delle Regioni.

L'accordo tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome, è stato recepito dal D.P.C.M. 13 settembre 2002, dopo la riforma del Titolo V della Costituzione del 2001, stabilendo però che tutte le definizioni, gli standard, gli obiettivi, ecc. individuati dall'articolo 2, commi 4 e 5, della legge n. 135 del 2001 avrebbero dovuto essere stabiliti

d'intesa fra le Regioni e le Province Autonome di Trento e Bolzano (disposizione alla quale non è stata data attuazione).

Successivamente, il decreto legislativo n. 79 del 23 maggio 2011 ha abrogato, a sua volta, la legge n. 135 del 2001 e ha ridefinito, negli articoli 8, 9, 10, 11, 12, 13 e 14, le *"strutture ricettive e altre forme di ricettività"* e *"altre strutture ricettive"* ai fini dello *"esercizio del potere amministrativo statale"*.

L'Istante fa in ultimo presente che la Corte Costituzionale, con sentenza n. 80 del 2-5 aprile 2012, ha dichiarato *"l'illegittimità costituzionale dell'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo 23 maggio 2011, n. 79 (Codice della normativa statale in tema di ordinamento e mercato del turismo, a norma dell'articolo 14 della legge 28 novembre 2005, n. 246, nonché attuazione della direttiva 2008/122/CE, relativa ai contratti di multiproprietà, contratti relativi ai prodotti per le vacanze di lungo termine, contratti di rivendita e di scambio), nella parte in cui dispone l'approvazione dell'art. 1, limitatamente alle parole «necessarie all'esercizio unitario delle funzioni amministrative» e «ed altre norme in materia», nonché degli artt. 2, 3, 8, 9, 10, 11, comma 1, 12, 13, 14, 15, 16, 18, 20, comma 2, 21, 23, commi 1 e 2, 30, comma 1, 68 e 69 dell'allegato 1 del d.lgs. n. 79 del 2011"* per eccesso di delega.

Più precisamente, la Corte Costituzionale ha evidenziato (al punto 6.5 e 6.6) che *"L'art. 8 contiene una classificazione delle strutture ricettive. Tale disposizione accentra in capo allo Stato compiti e funzioni che l'art. 1 del già citato accordo tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome, recepito dal menzionato d.P.C.m. 13 settembre 2002, aveva attribuito alle Regioni e alle Province autonome."*

*Anche in questo caso si tratta di un accentramento di funzioni spettanti in via ordinaria alle Regioni, in forza della loro competenza legislativa residuale in materia di turismo. Tale variazione del riparto delle competenze esula pertanto dal riordino della legislazione statale e incide sul riparto delle competenze tra Stato e Regioni, superando così i limiti della delega contenuta nella legge n. 246 del 2005. Per tale motivo la questione di legittimità costituzionale promossa per eccesso di delega è ammissibile e fondata, per violazione degli artt. 76 e 77, primo comma, Cost., in relazione agli artt. 117, quarto comma, e 118, primo comma, Cost.*

*6.6. L'art. 9 contiene una classificazione e una disciplina delle strutture ricettive alberghiere e paralberghiere. Anche tale disposizione accentra in capo allo Stato compiti e funzioni la cui disciplina era stata rimessa alle Regioni e alle Province autonome dall'art. 1 dell'accordo tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome recepito dal d.P.C.M. 13 settembre 2002.*

*Si realizza, quindi, un accentramento di funzioni legislative spettanti in via ordinaria alle Regioni, in virtù della loro competenza legislativa residuale in materia di turismo. Tale spostamento altera il riparto di competenze tra Stato e Regioni nella suddetta materia.*

*Di conseguenza, deve ritenersi che la censura prospettata per eccesso di delega sia, non solo ammissibile, ma anche fondata, per violazione degli artt. 76 e 77, primo comma, in relazione agli artt. 117, quarto comma, e 118, primo comma, Cost."*

Ciò considerato l'Istante chiede conferma che il riferimento all'articolo 6 della legge n. 217 del 1983 di cui al n. 120 della tabella A, Parte III, del Decreto IVA, sia

ancora attuale e, più specificatamente, se alle prestazioni rese nell'ambito dell'"*albergo nautico diffuso*" trovi applicazione l'aliquota IVA agevolata al 10 per cento.

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

A parere dell'Istante, il richiamo all'articolo 6 della legge n. 217 del 1983, nel n. 120) della Tabella A, Parte III, del Decreto IVA è ancora vigente e confermato dall'evoluzione normativa, dalla prassi e dalla ormai consolidata giurisprudenza di livello costituzionale.

L'"*albergo nautico diffuso*" è stato riconosciuto dalla Regione X con la recente legge regionale, la quale ha modificato una precedente la legge regionale recante "Norme in materia di turismo".

Il decreto regionale del 2023 ha approvato i contenuti dei modelli semplificati di Segnalazione Certificata di Inizio Attività (SCIA) da presentare allo Sportello Unico per le Attività Produttive, Edilizie e per le autorizzazioni Energetiche (SUAPEE) ai fini dell'esercizio dell'attività ricettiva extralberghiera di albergo nautico diffuso.

Le principali caratteristiche affinché un "*albergo nautico diffuso*" possa essere riconosciuto quale "*struttura ricettiva extra-alberghiera*", sono le seguenti:

- a. la struttura ricettiva deve essere composta da: 1. un'unità produttiva ubicata nel territorio regionale che offre servizi comuni, dove avviene l'imbarco e lo sbarco dei clienti; 2. unità da diporto attrezzate per la sistemazione e il pernottamento a bordo e per la navigazione, specificamente e direttamente destinate a costituire i locali di alloggio;
- b. l'attività deve essere svolta da un gestore che abbia legittimamente, a qualsiasi titolo, la disponibilità organizzata e non occasionale delle unità da diporto, omologate CE

o con certificato equivalente, in perfetta efficienza ed equipaggiate adeguatamente per la navigazione, complete di tutte le dotazioni di sicurezza, munite dei prescritti documenti e coperte dall'assicurazione ex legge n. 990 del 24 dicembre 1969, e successive modificazioni;

c. l'attività deve essere gestita in forma imprenditoriale e le unità da diporto possono essere concesse in uso ai clienti con contratti di locazione;

d. le unità da diporto devono essere in numero non inferiore a sette unità per non meno di cinquanta posti letto "in cabina" (ogni unità non può avere meno di quattro posti letto);

e. le unità da diporto devono essere dotate di sistema di *tracking* e sistema certificato del tracciamento storico volto a documentare il posizionamento delle singole unità (le registrazioni del tracciamento di ciascuna unità da diporto devono essere conservate per dieci anni e rese disponibili al Corpo delle Capitanerie di Porto e a ciascuna Forza di Polizia).

L'Istante ritiene che l'albergo nautico diffuso si discosti dall'attività di *charter* di singole unità da diporto e assuma delle caratteristiche del tutto proprie, poiché la Regione X ha stabilito vincoli dimensionali (unità centralizzata e unità da diporto non inferiori a sette per cinquanta posti letto), operativi (per esempio, limite della navigazione a tre miglia e divieto di quella notturna) e autorizzativi (procedimento avvio attività attraverso SUAPE), oltre che obblighi (registrazione presenze a bordo e comunicazione alla Questura; comunicazione al SIREN del movimento giornaliero clienti a fini statistici; servizi minimi a terra e nelle unità da diporto e classificazione delle strutture in funzione dei servizi offerti), tipici delle "strutture ricettive extra-alberghiere".

Pertanto, l'albergo nautico diffuso rappresenta una struttura ricettiva definita dalla Regione X, nel rispetto della sua potestà legislativa in materia di "turismo, industria alberghiera", e destinata alla fruizione di un segmento particolare della domanda nell'ambito del cosiddetto "turismo nautico sostenibile".

A parere della Società, il prospettato albergo nautico diffuso soddisfa la previsione dell'articolo 6 della legge n. 217 del 1983 laddove prevede che *"in rapporto alle specifiche caratteristiche ed esigenze locali le regioni possono individuare e disciplinare altre strutture destinate alla ricettività turistica"*.

Pertanto ritiene che per le prestazioni rese dalla stessa ai clienti alloggiati nelle unità da diporto che compongono l'albergo nautico diffuso, concesse in uso esclusivamente con contratto di locazione ai sensi degli articoli da 42 a 46 del Codice della Nautica da diporto e sottoposte ai vincoli stabiliti dalla specifica normativa regionale, sia applicabile l'aliquota IVA del 10 per cento, prevista dal Decreto IVA al n. 120 della tabella A, Parte III.

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

Il presente parere è reso nel presupposto qui assunto acriticamente che la struttura descritta dall'Istante sia un albergo nautico diffuso ai sensi e nel rispetto della normativa regionale di settore, la cui verifica - come già evidenziato nella risposta n. 360 del 2021, citata dalla Società - esula dalle competenze di questa Agenzia, oltre a richiedere un accertamento di fatto non esperibile in sede di interpello.

La definizione di "*struttura ricettiva*", infatti, sebbene richiamata al n. 120) della Tabella A, Parte III, allegata al Decreto IVA, non è contenuta in una legge fiscale bensì



nella relativa disciplina di settore, elaborata con il coinvolgimento delle Regioni. In senso conforme anche l'articolo 6 della legge n. 217 del 1983 - richiamato dal citato n. 120) - ai sensi del quale *"in rapporto alle specifiche caratteristiche ed esigenze locali le regioni possono individuare e disciplinare altre strutture destinate alla ricettività turistica"*.

La legge regionale emanata nel 2021 dalla Regione X, modifica gli articoli 13 e 26 della legge regionale del 2017 e ricomprende l'«*albergo nautico diffuso*» tra le «*strutture ricettive extra-alberghiere*», intendendo per «*per "albergo nautico diffuso"...* la struttura ricettiva composta da un'unità produttiva ubicata nel territorio regionale che offre servizi comuni e unità da diporto attrezzate per la sistemazione ed il pernottamento a bordo a servizio dell'unità produttiva. Il gestore deve avere legittimamente, a qualsiasi titolo, la disponibilità organizzata e non occasionale delle unità da diporto complete dei mezzi di salvataggio, delle dotazioni di sicurezza a norma di legge e dotate di sistema di tracking e sistema certificato del tracciamento storico volto a documentare il posizionamento delle singole unità, anche al fine di poter corrispondere le eventuali tasse di soggiorno a carico del conduttore stesso, fermi gli obblighi di natura sussidiaria e strumentale all'esazione del tributo in capo al gestore della struttura. (...) a. Le unità da diporto devono essere idonee per il pernottamento, arredate, dotate di cucina, servizi igienici di bordo con acqua calda comprensivi di doccia e di contenitori di raccolta delle acque reflue con adeguate strutture di collegamento atte a permettere lo scarico nei serbatoi del porto. Nell'unità centralizzata devono essere offerti almeno i servizi di accoglienza, registrazione e comunicazione telematica delle presenze a bordo e recapito del cliente e assistenza 24 ore su 24. Deve essere effettuata la pulizia delle unità da diporto ed il cambio di biancheria ad ogni cambio di cliente, oltre ai consueti

servizi accessori forniti da una struttura ricettiva. L'attività deve essere gestita in forma imprenditoriale e le unità da diporto possono essere concesse in uso ai clienti con contratti di locazione. L'imbarco e lo sbarco dei clienti devono avvenire nell'approdo dove è ubicata l'unità produttiva che offre i servizi comuni».

La deliberazione del 2022 della Giunta regionale (che contiene le direttive di attuazione dell'albergo nautico diffuso) precisa altresì che *"si tratta di una novità assoluta in campo nazionale in quanto la fattispecie in argomento permette al turista di coniugare il soggiorno in unità da diporto, ipotesi già contemplata dalle strutture ricettive extralberghiere Boat & Breakfast e dal Marina Residence, con l'ulteriore possibilità di utilizzare lo stesso mezzo per brevi navigazioni da diporto, e ciò costituisce un elemento di novità rispetto alle precedenti tipologie di strutture ricettive appena illustrate. Aggiunge che questa innovazione ha suscitato vivo interesse e apprezzamento in tutta Italia in quanto, per la prima volta nel territorio nazionale, la L.R. n. 13/2021 ha recepito il bisogno di un numero sempre maggiore di turisti di fruire di un luogo di soggiorno caratteristico come può essere una unità da diporto, senza limitarsi all'ormeggio nello stesso specchio acqueo appositamente attrezzato, ma che, invece, permette anche lo spostamento per brevi escursioni limitrofe, senza l'ausilio di equipaggio fornito dall'armatore/gestore della struttura. Dunque, si tratta di una struttura ricettiva extralberghiera del tutto peculiare in quanto consente il contestuale utilizzo della unità da diporto, sia in modo statico che dinamico..."*.

Quanto appena riportato consente di ritenere l'"albergo nautico diffuso", al ricorrere dei requisiti previsti dalla specifica disciplina di settore, una struttura ricettiva

a cui è astrattamente applicabile il n. 120) della Tabella A, Parte III, allegata al Decreto IVA.

Come noto il citato n. 120) riconosce l'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento alle prestazioni "*rese ai clienti alloggiati*" nelle strutture ricettive ivi indicate che sono quelle di cui all'articolo 6 della legge n. 217 del 17 maggio 1983.

Riguardo a questi servizi, la risposta n. 360 del 20 maggio 2021 (citata dalla Società) precisa che possono beneficiare dell'agevolazione IVA in questione solo le prestazioni che rendono possibile al cliente il soggiorno nella struttura ricettiva, con soddisfacimento dei propri bisogni e delle proprie necessità (con richiamo alla risoluzione n. 88/E del 15 marzo 2002).

Nella suddetta espressione è quindi compresa non soltanto la prestazione di alloggio, ma anche le operazioni a essa strettamente "*accessorie*", quali quelli di pulizia, di assistenza all'ormeggio, di prenotazione, di vigilanza e sicurezza e l'addebito dei consumi.

Ne restano invece esclusi - sempre per la citata risposta n. 360 - i servizi sulle imbarcazioni (es. alaggio, varo) offerti nell'ambito dello stazionamento in porto, che implicano lo spostamento dell'imbarcazione dalle acque alla terraferma e viceversa, come pure quelli di stazionamento a terra dell'imbarcazione.

Applicando questi principi interpretativi alla fattispecie in esame si ritiene che:

1. siano soggette all'aliquota IVA del 10 per cento le prestazioni rese dalla Società per l'alloggio dei turisti/clienti nelle unità da diporto che compongono l'albergo nautico diffuso;

2. siano soggetti all'aliquota IVA del 10 per cento anche i servizi strettamente accessori alle suddette prestazioni di alloggio, quali i servizi di pulizia, i servizi di assistenza all'ormeggio, di prenotazione dell'alloggio, di vigilanza e sicurezza e l'addebito dei consumi;

3. siano esclusi dell'agevolazione *de quo* i servizi consistenti nell'utilizzo dello "stesso mezzo per brevi navigazioni da diporto...per brevi escursioni limitrofe, senza l'ausilio di equipaggio fornito dall'armatore/gestore della struttura", come previsto dalla citata deliberazione n. 32/55 del 2022. D'altra parte si tratta di una facoltà, ossia di un servizio reso dietro esplicita richiesta del cliente e come tale non può ritenersi una "necessaria" integrazione della prestazione di albergo nautico diffuso. Queste ultime prestazioni sono quindi da assoggettare all'aliquota ordinaria IVA.

Ad ogni buon fine si fa presente che ove l'obbligo assunto dalle parti riguardi l'esecuzione di un unico servizio articolato, comprensivo dell'offerta di differenti e ulteriori prestazioni con finalità turistico-ricreativa, rispetto alla cui realizzazione il soggiorno e l'alloggio appaiano meramente strumentali, non può essere ravvisata l'esistenza di una prestazione di alloggio vera e propria: in tal caso il prestatore si impegna a eseguire un'obbligazione di natura complessa, a fronte di un corrispettivo globale e unitario, come tale soggetta all'aliquota ordinaria IVA del 22 per cento (cfr. risposta n. 225 del 2019; risoluzione n. 8 del 2021).

**Firma su delega della Direttrice centrale**

**IL CAPO SETTORE  
(firmato digitalmente)**