



# Unità da diporto

**IVA e Dogana**

**Studio Associato - Consulenza legale e tributaria**

—  
[kpmg.com/it](http://kpmg.com/it)





# Unità da diporto

Unità da diporto è una pubblicazione KPMG redatta per fornire informazioni in ambito IVA e doganale a imprese e a professionisti che operano nel settore della nautica da diporto. Questa pubblicazione è stata preparata dallo Studio Associato di KPMG.

E' stata posta la massima attenzione per garantire che le informazioni presentate in questa pubblicazione siano corrette e riflettano la situazione al 31 ottobre 2020. Lo scopo del documento è fornire elementi di fiscalità indiretta sugli acquisti e sulle cessioni nazionali e intra-UE, nonché sulle operazioni di importazione ed esportazione delle imbarcazioni da diporto.

Il lettore, tuttavia, deve sapere che il quadro generale della legislazione ed i regolamenti dettagliati che lo sostengono sono soggetti a frequenti modifiche. Pertanto, prima di prendere specifiche decisioni, è consigliabile richiedere sempre ulteriori pareri. Se poi tra la determinazione di una strategia e la sua attuazione intercorre un intervallo di tempo significativo, qualsiasi parere/consiglio che risulti critico per l'attuazione della strategia dovrebbe essere confermato.



# Indice

<b>Le cessioni di unità da diporto. Considerazioni preliminari IVA</b>	<b>5</b>
<b>Le operazioni intra-UE</b>	<b>7</b>
<i>Acquisti intra-UE di mezzi di trasporto</i>	7
<i>Le cessioni Intra-Ue di mezzi di trasporto</i>	8
<i>Prova dell'uscita</i>	9
<b>Le cessioni delle unità da diporto</b>	<b>12</b>
<b>Le provviste e dotazioni di bordo ai fini IVA</b>	<b>14</b>
<b>Il bunkeraggio ai fini IVA</b>	<b>16</b>
<i>Prova dell'imbarco</i>	17
<b>Il regime del margine nella cessione di unità da diporto usate</b>	<b>18</b>
<b>Locazione e noleggio a breve termine di imbarcazioni da diporto</b>	<b>20</b>
<i>Disciplina in vigore fino al 1° novembre 2020</i>	20
<i>Disciplina in vigore a partire dal 1° novembre 2020</i>	21
<b>Leasing nautico</b>	<b>25</b>
<b>Le operazioni internazionali</b>	<b>27</b>
<i>Le importazioni</i>	27
<i>Le cessioni all'esportazione</i>	27
<b>Profili doganali</b>	<b>29</b>
<i>L'importazione delle unità da diporto</i>	29
<i>L'esportazione delle unità da diporto</i>	31
<b>L'ammissione temporanea delle unità da diporto</b>	<b>34</b>
<i>La dichiarazione per l'ammissione temporanea</i>	36
<i>Appuramento del regime</i>	37
<b>Il perfezionamento attivo delle unità da diporto</b>	<b>39</b>
<b>L'esportazione temporanea delle unità da diporto</b>	<b>41</b>
<b>Il perfezionamento passivo delle unità da diporto</b>	<b>43</b>
<b>Le provviste di bordo ai fini doganali</b>	<b>44</b>
<b>Il bunkeraggio ai fini doganali</b>	<b>47</b>
<i>Modalità di rifornimento di carburanti esenti</i>	49

# Le cessioni di unità da diporto. Considerazioni preliminari IVA

Secondo la regola generale, le cessioni di unità da diporto rientrano nel campo di applicazione dell'IVA qualora siano effettuate da un soggetto operante in regime di impresa, come ad esempio un cantiere navale o un rivenditore, mentre sono escluse dal campo di applicazione del tributo nel caso in cui il cedente agisca in qualità di 'soggetto privato' (essendo invece in tal caso assoggettate ad imposta di registro).

La normativa IVA si applica, inoltre, a condizione che le imbarcazioni oggetto di cessione rivestano la qualifica di beni nazionali, comunitari o vincolati al regime di temporanea importazione, esistenti nel territorio dello Stato oppure spediti da un altro Stato UE per essere installati, montati o assiemati nel territorio nazionale dal fornitore o per suo conto.

Ne consegue che le cessioni di imbarcazioni situate al di fuori del territorio dello Stato italiano, pur poste in essere da un imprenditore nazionale, non rientrano nel campo di applicazione dell'IVA per difetto del requisito di territorialità.

Con particolare riferimento alle cessioni di imbarcazioni che soddisfano sia il requisito soggettivo che quello territoriale, la normativa IVA prevede diverse possibili casistiche. Secondo la regola generale, ossia fatta salva la sussistenza delle condizioni che legittimano l'applicazione dei regimi particolari di cui si dirà in seguito, alle cessioni di imbarcazioni da diporto si applica l'IVA all'aliquota ordinaria del 22%.

A questa regola fanno però eccezione le cessioni di unità da diporto utilizzate per lo svolgimento di attività commerciali, come ad esempio quelle che:

- formano oggetto di contratti di locazione e di noleggio;
- sono utilizzate per l'insegnamento professionale della navigazione da diporto;

- sono utilizzate da centri di immersione e di addestramento subacqueo come unità di appoggio per i praticanti immersioni subacquee a scopo sportivo o ricreativo;
- sono utilizzate per assistenza all'ormeggio nell'ambito delle strutture dedicate alla nautica da diporto;
- sono utilizzate per attività di assistenza e di traino.

Tutte queste casistiche rientrano infatti nell'ambito di applicazione del regime di non imponibilità IVA previsto dall'art. 8-*bis* comma 1 lettera a) del D.P.R. n. 633/1972.

Sono inoltre non imponibili ai fini IVA le cessioni intracomunitarie di imbarcazioni di lunghezza superiore a 7,5 metri destinate all'esercizio di attività commerciali che abbiano navigato per più di 100 ore e che, contemporaneamente, siano state cedute da meno di tre mesi dall'iscrizione nei pubblici registri, trasportate dal cedente, dall'acquirente o da altri per loro conto in un altro Stato UE.

Analogo regime di non imponibilità si applica in caso di esportazione di unità da diporto con trasporto delle stesse in territori extra UE, così come previsto dall'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972.

Infine, le cessioni di imbarcazioni da diporto usate possono rientrare nell'ambito di applicazione del regime del margine, di cui all'art. 73 del D.P.R. n. 633/1972.

Per l'acquirente che opera in regime di impresa, la detrazione dell'IVA è ammessa soltanto se le unità da diporto sono state acquistate:

- come beni oggetto dell'attività di impresa (es. destinati ad essere commercializzati) o
- come beni strumentali per la propria attività propria dell'impresa (es. da concedere in *leasing* o da utilizzare per attività di insegnamento).

La detrazione dell'IVA addebitata dal cedente è invece esclusa per gli esercenti arti e professioni, oltre che per i privati, per gli enti non commerciali e per tutti gli imprenditori per i quali le unità da diporto non costituiscono né l'oggetto della propria impresa né un bene ad essa strumentale.

Le medesime regole si applicano anche per quanto riguarda la detrazione dell'imposta addebitata sugli acquisti dei componenti e ricambi, nonché sulle prestazioni di impiego, custodia, manutenzione e riparazione delle unità da diporto.



# Le operazioni intra-UE

L'istituzione di un mercato unico all'interno del territorio dell'Unione Europea, dove beni, servizi, persone e capitali possono liberamente circolare senza incontrare barriere fisiche ed ostacoli di natura fiscale ha comportato l'introduzione nell'ordinamento comunitario di nuove disposizioni che dettano regole comuni per gli scambi commerciali all'interno dell'UE<sup>(1)</sup>.

Tra queste misure, è in vigore dal 1° gennaio 1993 un particolare regime per gli scambi intracomunitari di beni che prevede, in generale, la detassazione nel Paese di origine e l'assolvimento dell'IVA nel Paese di destinazione, attraverso il sistema dell'inversione contabile (*reverse charge*).

In questo contesto, sono definite 'operazioni intracomunitarie' le compravendite onerose di beni che intercorrono tra soggetti passivi IVA appartenenti a diversi Stati membri dell'Unione Europea. Secondo la regola generale, le operazioni intracomunitarie che hanno ad oggetto mezzi di trasporto 'nuovi' sono tassate ai fini IVA nel paese di partenza dei beni (ad es. l'Italia), ma vengono assoggettate ad IVA nel paese UE di destinazione mediante inversione contabile.

Ai fini dell'applicazione di questa normativa, sono considerati mezzi di trasporto 'nuovi' le imbarcazioni di lunghezza superiore a 7,5 metri che abbiano navigato per meno di 100 ore e che, contemporaneamente, non siano state cedute da oltre tre mesi dall'iscrizione nei pubblici registri (ad esclusione di quelle destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca, a operazioni di salvataggio e assistenza in mare, *ex art. 8-bis*, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972).

Per evitare distorsioni della concorrenza nel mercato unionale a causa delle diverse aliquote IVA vigenti nei vari Stati membri:

- ai mezzi di trasporto che si qualificano come 'nuovi' secondo la normativa si applica il principio della tassazione a destino, a prescindere dalla qualifica dei soggetti coinvolti (soggetti passivi IVA o privati consumatori);
- ai mezzi di trasporto che si qualificano come 'usati' ai sensi della norma si possono invece applicare, a seconda dei casi, le regole generali delle operazioni intra-UE oppure quelle previste per il regime del margine, basate sul principio opposto (ossia: se la vendita dell'imbarcazione usata è effettuata nei confronti di un privato da parte di un soggetto passivo che applica il regime del margine, sarà assoggettata ad IVA nel Paese di origine).

## Acquisti intra-UE di mezzi di trasporto

Secondo la regola generale di cui all'art. 38 commi 1 e 2 del D.L. n. 331/93, sono acquisti intra-UE le operazioni che presentano i seguenti requisiti:

- l'acquisto del bene è effettuato nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese, arti e professioni o comunque da enti, associazioni o altre organizzazioni, di cui all'art. 4 comma 4 del D.P.R. n. 633/72, soggetti passivi d'imposta nel territorio dello Stato;
- il cedente è soggetto passivo d'imposta in un altro Stato membro;
- l'oggetto dell'operazione è un bene mobile materiale originario o proveniente da un altro Stato membro;
- l'operazione è effettuata a titolo oneroso con conseguente trasferimento della proprietà o di altro diritto reale di godimento sul bene;
- il bene è spedito o trasportato nel territorio dello Stato da un altro Stato membro dal cedente, dal cessionario o da terzi per loro conto.

Con particolare riferimento alle imbarcazioni di lunghezza superiore a 7,5 metri, la disciplina IVA è differente a seconda che tali mezzi di trasporto siano 'nuovi' ovvero 'usati', nonché a seconda della qualifica soggettiva delle parti coinvolte.

(1) Il 24 maggio 2018 è stata presentata la proposta di Direttiva [attoCOM(2018)329 final] con la quale si intende modificare la Direttiva 2006/112/CE e si introducono misure dettagliate per il funzionamento del sistema IVA definitivo, che dovrebbe essere recepito entro il 30 giugno 2022, per decorrere dal 1° luglio 2022.

Gli acquisti a titolo oneroso di mezzi di trasporto 'nuovi' da controparti UE sono soggetti ad IVA in Italia anche se il cedente non è un soggetto passivo d'imposta e l'operazione non è effettuata nell'esercizio di imprese, arti e professioni. In questo caso, l'IVA è assolta con integrazione dell'autofattura, se il cessionario è un soggetto passivo, oppure con versamento mediante F24, se il cessionario non è un soggetto passivo.

In quest'ultima circostanza, il soggetto deve produrre, all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente in base al suo domicilio fiscale, un'apposita dichiarazione per gli acquisti intracomunitari di mezzi di trasporto 'nuovi'. Quest'ultima, redatta in duplice esemplare, deve contenere gli estremi identificativi<sup>(2)</sup>:

- dei soggetti fra i quali è intervenuta l'operazione;
- del mezzo di trasporto ceduto, nonché il corrispettivo dell'acquisto.

A tale dichiarazione deve essere allegata copia, dichiarata conforme dall'ufficio, della fattura emessa dal cedente ovvero, in mancanza della fattura, dell'atto relativo alla cessione o di altra documentazione equipollente.

La dichiarazione con gli allegati deve essere prodotta all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente entro 30 giorni dall'acquisto del mezzo di trasporto 'nuovo' e, comunque, in data anteriore all'immatricolazione ovvero all'iscrizione in pubblici registri o all'emanazione dei provvedimenti equipollenti relativi ai mezzi di trasporto 'nuovi'<sup>(3)</sup>.

L'Ufficio, presentata la dichiarazione, provvede a liquidare e riscuotere l'imposta, nonché a rilasciare al dichiarante un esemplare della dichiarazione con l'indicazione degli estremi della quietanza di pagamento. Il soggetto verserà l'IVA italiana con aliquota ordinaria mediante il modello F24-elementi identificativi.

Infine, copia della quietanza del pagamento deve essere consegnata ai pubblici uffici competenti ai fini dell'immatricolazione, dell'iscrizione in pubblici registri o dell'emanazione di provvedimenti equipollenti, relativi al mezzo di trasporto 'nuovo'<sup>(4)</sup>.

Per quanto riguarda invece l'acquisto di un'unità da diporto usata non rientrando nel regime del margine, questo segue le 'tradizionali' regole relative agli acquisti intra-UE. Di conseguenza, se l'acquisto è effettuato da un cessionario soggetto passivo d'imposta, costui dovrà integrare la fattura del cedente. Al contrario, se l'acquirente non è un soggetto passivo d'imposta, il cedente dovrà applicare l'IVA del Paese di origine.

### **Le cessioni Intra-Ue di mezzi di trasporto**

Le cessioni intra-UE sono disciplinate dall'art. 41 del D.L. n. 331/1993, secondo cui *"Costituiscono cessioni non imponibili le cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti di imposta o di enti, associazioni ed altre organizzazioni indicate nell'art. 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non soggetti passivi d'imposta; i beni possono essere sottoposti per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, assiemaggio o adattamento ad altri beni. La disposizione non si applica per le cessioni di beni, diversi dai prodotti soggetti ad accisa, nei confronti dei soggetti indicati nell'art. 38, comma 5, lettera c), del presente decreto, i quali, esonerati dall'applicazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari effettuati nel proprio Stato membro, non abbiano optato per l'applicazione della stessa; le cessioni dei prodotti soggetti ad accisa sono non imponibili se il trasporto o spedizione degli stessi sono eseguiti in conformità degli articoli 6 e 8 del presente decreto"*.

Affinché l'operazione sia non imponibile ai fini IVA devono, pertanto, ricorrere congiuntamente i seguenti requisiti:

- cedente e acquirente entrambi soggetti passivi d'imposta;
- onerosità della cessione;
- acquisizione o trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale sui beni;
- effettiva movimentazione dall'Italia verso un altro Stato membro;

(2) Art. 1 commi 1 - 2 del D.M. del 19 gennaio 1993.

(3) Art. 1 comma 1 del D.M. del 19 gennaio 1993. I documenti relativi all'applicazione dell'imposta devono essere conservati per cinque anni a decorrere dalla data della presentazione della dichiarazione (Art. 2 del D.M. 19 gennaio 1993).

(4) Art. 6 comma 1 del D.M. del 19 gennaio 1993.

- acquisizione del numero di identificazione IVA dell'acquirente nel sistema di scambio di informazioni sull'IVA (VIES), assegnato da uno Stato membro diverso da quello in cui ha inizio il trasporto dei beni;
- inserimento dei dati delle cessioni intracomunitarie nell'elenco Intrastat<sup>(5)</sup>.

Anche con riferimento alla tassazione, ai fini IVA, delle unità da diporto cedute a livello comunitario, occorre effettuare una distinzione a seconda se il mezzo di trasporto è nuovo o usato, nonché in relazione ai soggetti coinvolti nell'operazione.

Costituiscono cessioni non imponibili IVA le cessioni, effettuate a titolo oneroso, di mezzi di trasporto nuovi, trasportati o spediti dall'Italia in un altro Stato membro, a prescindere dalla circostanza che il cedente o il cessionario siano soggetti passivi d'imposta.

In particolare, non sono imponibili IVA sia le cessioni realizzate nei confronti di un acquirente non soggetto passivo IVA che quelle effettuate fuori dall'esercizio di imprese, arti e professioni.

Non rileva, pertanto, che il cedente sia o meno un soggetto passivo, giacché, in maniera speculare rispetto a quanto avviene per gli acquisti, l'operazione è tassata nello Stato membro di destinazione.

Di conseguenza, se la cessione è effettuata da un soggetto passivo nazionale, questa rappresenterà una cessione non imponibile IVA (art. 41, comma 2, lett. b) del D.L. n. 331/1993), indipendentemente dalla qualifica del cessionario.

Al contrario, se l'operazione è realizzata da un cedente non soggetto passivo IVA, l'imposta sarà dovuta a destino a cura dell'acquirente privato o soggetto passivo<sup>(6)</sup>.

La fattura o il documento equipollente emesso deve contenere: gli elementi che consentono l'individuazione del mezzo di trasporto, il corrispettivo della cessione e i dati anagrafici del cessionario e anche il numero di identificazione di quest'ultimo attribuito dallo Stato membro d'appartenenza, qualora l'acquisto sia effettuato nell'esercizio di imprese, arti o professioni<sup>(7)</sup>.

Il cedente non soggetto passivo può chiedere il rimborso dell'IVA compresa nel prezzo di acquisto del mezzo di trasporto assolta o pagata per la sua acquisizione o importazione. Il rimborso non può essere superiore all'ammontare dell'IVA che sarebbe stata applicata se la cessione fosse soggetta all'imposta nel territorio dello Stato<sup>(8)</sup>.

Infine, l'art. 4 del D.M. del 19 gennaio 1993 prevede che la richiesta di rimborso dell'imposta, in duplice copia, deve essere presentata entro 60 giorni dall'effettuazione dell'operazione all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente in relazione al domicilio fiscale del richiedente.

Come per gli acquisti intra-UE di mezzi di trasporto usati, specularmente le cessioni intra-UE di tali beni effettuate da un soggetto passivo IVA nei confronti di un cessionario UE soggetto passivo costituiscono operazioni non imponibili (salvo l'applicazione del regime del margine), mentre per le cessioni effettuate nei confronti di un cessionario UE non soggetto passivo è dovuta l'IVA nel territorio nazionale.

Se il cedente nazionale non fosse un soggetto passivo d'imposta, la cessione sarebbe fuori campo IVA.

### **Prova dell'uscita**

Dal 1° gennaio 2020 è entrata in vigore la nuova disciplina delle prove intra-UE<sup>(9)</sup>. Il nuovo art. 45-bis del Reg. UE n. 282/2011 introduce specifiche presunzioni relative al trasporto o alla spedizione dei beni da uno Stato membro a un altro. In particolare, si presume l'uscita dei beni dal territorio nazionale quando:

- il venditore certifica che i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da un terzo per suo conto ed il venditore è in possesso di almeno due degli elementi di prova non contraddittori di cui al par. 3, lettera a), rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente, o il venditore è in possesso di uno qualsiasi dei singoli elementi di cui al par. 3, lettera a), in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi di prova non contraddittori di cui al par. 3, lettera b), che confermano la spedizione o il trasporto rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente;

(5) Reg. UE 4 dicembre 2018, n. 1912 e Direttiva 2018/1910.

(6) C.M. del 23 febbraio 1994, n. 13.

(7) Art. 3 del D.M. 19 gennaio 1993.

(8) Art. 53 comma 1 del D.L. n. 331/93.

(9) Reg. UE del 4 dicembre 2018, n. 1912.

- b. il venditore è in possesso di:
- i. una dichiarazione scritta dall'acquirente che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dall'acquirente, o da un terzo per conto dello stesso acquirente, e che identifica lo Stato membro di destinazione dei beni; tale dichiarazione scritta indica la data di rilascio; il nome e l'indirizzo dell'acquirente; la quantità e la natura dei beni; la data e il luogo di arrivo dei beni; nel caso di cessione di mezzi di trasporto, il numero di identificazione del mezzo di trasporto; nonché l'identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente; e
  - ii. almeno due degli elementi di prova non contraddittori di cui al par. 3, lettera a), rilasciati da due diverse parti e che siano indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente, o uno qualsiasi dei singoli elementi di cui al par. 3, lettera a), in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi di prova non contraddittori di cui al par. 3, lettera b), che confermano la spedizione o il trasporto, rilasciati da due parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente.

Al riguardo, l'art. 45-bis, par. 3 prevede che *“ai fini del paragrafo 1, sono accettati come elementi di prova della spedizione o del trasporto:*

*a) i documenti relativi al trasporto o alla spedizione dei beni, ad esempio un documento o una lettera CMR riportante la firma, una polizza di carico, una fattura di trasporto aereo, oppure una fattura emessa dallo spedizioniere;*

*b) i documenti seguenti: i) una polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni o i documenti bancari attestanti il pagamento per la spedizione o il trasporto dei beni; ii) documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità, ad esempio da un notaio, che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione; iii) una ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro”<sup>(10)</sup>.*

Con particolare riferimento al settore della nautica da diporto, occorre ricordare che l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 71/E del 24 luglio 2014, ha chiarito che la procedura di dismissione della bandiera italiana con la cancellazione dell'imbarcazione dal registro italiano delle unità da diporto non dimostra che il mezzo abbia lasciato le acque territoriali italiane per dirigersi verso lo Stato membro dell'acquirente.

Per dimostrare l'effettiva uscita:

- quando non è possibile esibire il documento di trasporto sono ammissibili altri mezzi di prova idonei;
- la prova dell'avvenuto trasferimento del bene in altro Stato membro deriva da un insieme di documenti da cui si ricava, con sufficiente evidenza, che il bene è stato trasferito dallo Stato del cedente a quello dell'acquirente.

Secondo l'interpretazione dell'Ufficio, pertanto, per provare la non imponibilità dell'operazione è necessario conservare:

- a. fattura di vendita dell'imbarcazione;
- b. documentazione bancaria dalla quale risulti traccia delle somme riscosse in relazione all'operazione effettuata;
- c. contratti attestanti gli impegni intrapresi tra le parti che hanno dato origine alla cessione intracomunitaria;
- d. documentazione commerciale che attesti il passaggio di proprietà tra cedente e cessionario;
- e. documento da cui risulti la cancellazione da parte del cedente della imbarcazione dal registro italiano;
- f. documento da cui risulti la avvenuta iscrizione della imbarcazione nel registro francese;
- g. elenco riepilogativo delle operazioni intracomunitarie (Intrastat).

Inoltre, data la natura del bene (imbarcazione) e la circostanza che lo stesso viene trasportato dal cessionario, in aggiunta alla documentazione sopra elencata e in sostituzione del documento di trasporto, occorre fornire anche una dichiarazione da parte del cessionario - corredata da idonea documentazione - (ad esempio il contratto di ormeggio stipulato con il porto di destinazione), che attesti di avere condotto l'imbarcazione da un porto italiano a un porto di un altro Stato membro.

(10) Per approfondimenti, si veda Agenzia delle Entrate Circolare 12 maggio 2020, n. 12 e Risoluzione n. 100 del 2019.



# Le cessioni delle unità da diporto

L'art. 8-*bis*, comma 1, lett. a) del D.P.R. n. 633/1972 assimila alle cessioni all'esportazioni le cessioni di navi, che, in presenza di determinate condizioni, costituiscono operazioni non imponibili ai fini IVA.

In particolare, sono operazioni non imponibili le cessioni di navi: i) adibite alla navigazione in alto mare; ii) destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca nonché alla pesca costiera o a operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unità da diporto<sup>(11)</sup>.

Il concetto di 'alto mare' è disciplinato a livello internazionale dalla Convenzione di Montego Bay, ratificata dall'Italia con la Legge n. 689 del 2 dicembre 1994. In particolare, l'art. 3 della Convenzione stabilisce che il mare territoriale di ogni Stato può arrivare fino a un limite massimo di 12 miglia marine e, pertanto, 'alto mare' si intende la zona marina oltre le 12 miglia nautiche<sup>(12)</sup>.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate, recependo il principio espresso dalla Corte di Giustizia<sup>(13)</sup>, ha chiarito che, per quanto riguarda il requisito dell' 'alto mare', non è sufficiente che le unità navali siano omologate a tale impiego sulla base delle loro caratteristiche strutturali, ma è anche necessario che le stesse siano effettivamente utilizzate per la navigazione in alto mare.

In particolare, una nave può considerarsi adibita alla navigazione 'in alto mare' se, con riferimento all'anno precedente a quello cui si invoca la non imponibilità, ha effettuato in misura superiore al 70% viaggi in alto mare (ovvero oltre le 12 miglia marine)<sup>(14)</sup>.

Per quanto concerne la documentazione idonea a provare la prevalenza dei viaggi effettuati in alto mare, questa deve essere valutata 'sulla base di documentazione ufficiale'.

(11) Legge n. 50 dell'11 febbraio 1971.

(12) Agenzia delle Entrate, Risol. 1° agosto 2014, n. 79/E; Interr. e Risp. Parl. 6 agosto 2014, n. 5-03419.

(13) Corte di Giustizia, C-291/18 del 20 giugno 2019 e C-197/12 del 21 marzo 2013.

(14) Agenzia delle Entrate, Risol. n. 2/2017 e n. 6/2018.

Per documentazione ufficiale s'intende ogni documentazione che provenga dall'armatore o dal soggetto che ha la responsabilità della nave (ad esempio il comandante) e che sia in grado di indicare, con precisione e coerenza, le tratte marittime effettuate dal mezzo di trasporto. A titolo esemplificativo, vi rientrano:

- il giornale di navigazione o il giornale di bordo tenuto dal comandante della nave, sul quale vengono registrati tutti i dati ed i fatti relativi alla navigazione (cfr. artt. 169, 173 e 174 del codice della navigazione);
- la cartografia dei viaggi, i dati e le informazioni estratte dagli eventuali sistemi di navigazione satellitare o di trasponder (ad esempio, i dati forniti attraverso il sistema A.I.S., 'Automatic Identification System', per le imbarcazioni che lo adottano);
- i contratti commerciali, le fatture e i relativi mezzi di pagamento.

Pertanto, laddove il fornitore sia in grado di acquisire tali documenti ufficiali, quest'ultimo ha verificato in modo idoneo la circostanza che la nave sia effettivamente e prevalentemente adibita alla navigazione in alto mare. Tuttavia, laddove il soggetto acquirente non sia in grado di esibire al fornitore tale documentazione, ad esempio perché impossibilitato da cause documentabili, può farsi ricorso ad una dichiarazione dell'armatore, del comandante della nave o di chi ha la responsabilità gestionale effettiva, diretta ad attestare al fornitore che la nave è adibita effettivamente e prevalentemente alla navigazione in alto mare<sup>(15)</sup>.

Con riferimento alle unità da diporto, non è sufficiente, per fruire del regime di non imponibilità, la semplice circostanza che il mezzo abbia caratteristiche tali da permettere la navigazione di alto mare, dovendosi invece prendere in considerazione l'attività effettivamente svolta.

La non imponibilità IVA, pertanto, non torna applicabile alle unità da diporto adibite alla navigazione costiera né alle forniture e prestazioni ad esse relative, né a quelle destinate ad un uso diportistico personale.

(15) Per approfondimenti, Agenzia delle Entrate, Circ. n. 6/2018.

L'agevolazione fiscale trova, di conseguenza, applicazione unicamente alle unità da diporto utilizzate per attività commerciali ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. n. 171/2005, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con Circolare n. 43/2011.

A tal fine, l'Amministrazione Finanziaria aveva richiesto, in un primo momento, che le unità da diporto dovessero essere iscritte nel Registro Internazionale (art. 3 della Legge n. 172/2003) per poter fruire della non imponibilità<sup>(16)</sup>.

Successivamente, considerata l'evoluzione normativa nel settore della nautica da diporto, è stato precisato che il regime di non imponibilità può tornare applicabile anche se l'attività commerciale è esercitata a mezzo di imbarcazioni iscritte in un registro diverso dal Registro Internazionale (circ. 43/2011)<sup>(17)</sup>.

In particolare, ai fini della non imponibilità è indispensabile dimostrare che:

- le navi da diporto siano iscritte nei registri tenuti dalle Capitanerie di porto con l'indicazione dell'uso commerciale;
- le imbarcazioni da diporto siano iscritte nei registri tenuti dalle Capitanerie di porto, dagli uffici circondariali marittimi, dagli uffici della Motorizzazione civile con l'indicazione dell'uso commerciale;
- i natanti siano comunque immatricolati nei registri alla stregua delle imbarcazioni.

Qualora pertanto la compravendita di una unità da diporto avvenga prima della registrazione in uno dei detti registri non risulta possibile fruire del regime della non imponibilità IVA, salvo, in un secondo momento, dimostrare al venditore l'avvenuta

(16) Agenzia delle Entrate, Risol. 95 del 14 marzo 2008 e 79 del 6 marzo 2008.

(17) Si veda Guida Nautica&Fisco.

immatricolazione e, quindi, eventualmente procedere allo storno dell'imposta precedentemente addebitata.

Occorre tuttavia tenere presente che, per quanto riguarda le navi da diporto, tra i registri tenuti dalle Capitanerie di porto vi è anche il registro delle navi in costruzione. Ove pertanto in tale registro sia anche indicato l'uso commerciale al quale è destinata la nave, il regime di non imponibilità può essere immediatamente applicato anche per quanto concerne eventuali accenti<sup>(18)</sup>.

Inoltre, per le unità da diporto di nuova immissione deve essere fornito al venditore un certificato della Camera di Commercio da cui risulti che oggetto dell'attività propria della ditta individuale o della società acquirente consiste in un'attività di carattere commerciale nel settore nautico<sup>(19)</sup>.

In definitiva, alle condizioni sopra esposte, possono beneficiare del regime di non imponibilità le unità da diporto utilizzate per attività commerciali, ossia:

- oggetto di contratti di locazione e di noleggio;
- utilizzate per l'insegnamento professionale della navigazione da diporto;
- utilizzate da centri di immersione e di addestramento subacqueo come unità di appoggio per i praticanti immersioni subacquee a scopo sportivo o ricreativo;
- utilizzate per assistenza all'ormeggio delle unità di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 171/2005 nell'ambito delle strutture dedicate alla nautica da diporto<sup>(20)</sup>;
- utilizzate per l'attività di assistenza e di traino delle unità di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 171/2005<sup>(21)</sup>.

(18) Al riguardo, per la prova dell'alto mare, si vedano anche Circ. n. 2/2017 e n. 6/2018, in cui si afferma che "è possibile un'applicazione provvisoria del regime di non imponibilità sulla base di una dichiarazione con cui l'armatore attesti l'effettiva intenzione di adibire il mezzo alla navigazione in alto mare".

(19) Si ricorda che l'unità da diporto ceduta a un non soggetto d'imposta, e quindi iscritta o da iscriversi nei registri marittimi per un uso privato, non può mai fruire della non imponibilità IVA, né essa può essere registrata nei pubblici registri per un uso commerciale e poi adibita ad un uso privato o viceversa, in quanto, per legge, le unità da diporto ad uso commerciale devono essere utilizzate esclusivamente per le attività alle quali sono ufficialmente adibite.

(20) Introdotta dall'art. 2 comma 1 lett. b) del D.Lgs. n. 229 del 3 novembre 2017.

(21) Introdotta dall'art. 2 comma 1 lett. b) del D.Lgs. n. 299 del 3 novembre 2017. Gli scafi di navi, anche smontati o non montati, devono essere equiparati alle navi complete o finite (capitolo 89 Taric) e beneficiano del regime di non imponibilità IVA ex art. 8-bis, comma 1, lett., a) del D.P.R. n. 633/1972, purché siano utilizzati per navi effettivamente destinate alle attività previste dalla disposizione.

# Le provviste e dotazioni di bordo ai fini IVA

L'art. 8-bis, comma 1, lett. d) del D.P.R. n. 633/1972 prevede che *“Sono assimilate alle cessioni all'esportazione, se non comprese nell'articolo 8 le cessioni di apparati motori e loro componenti e di parti di ricambio degli stessi e delle navi e degli aeromobili di cui alle lettere precedenti, le cessioni di beni destinati a loro dotazione di bordo e le forniture destinate al loro rifornimento e vettovagliamento comprese le somministrazioni di alimenti e di bevande a bordo ed escluse, per le navi adibite alla pesca costiera, le provviste di bordo”*.

I concetti giuridici di provviste e dotazioni di bordo devono, di fatto, essere mutuati dalla definizione data a fini doganali.

Costituiscono provviste di bordo<sup>(22)</sup> i generi di consumo di ogni specie occorrenti a bordo per assicurare:

- il soddisfacimento delle normali esigenze di consumo delle persone componenti l'equipaggio e dei passeggeri;
- l'alimentazione degli organi di propulsione della nave o dell'aeromobile e il funzionamento degli altri macchinari e apparati di bordo;
- la manutenzione e la riparazione della nave o dell'aeromobile nonché le relative dotazioni di bordo;
- la conservazione, la lavorazione e la confezione a bordo delle merci trasportate.

Costituiscono, invece, dotazioni di bordo (art. 267 del D.P.R. n. 43 del 1973 (TULD) i seguenti beni quando destinati al servizio del mezzo di trasporto:

- i macchinari;
- gli attrezzi;
- gli strumenti;
- i mezzi di salvataggio;
- le parti di ricambio.

(22) Art. 252 del TULD.

- gli arredi ed ogni altro oggetto suscettibile di utilizzazione reiterata destinati al servizio o ornamento del mezzo di trasporto.

Per l'applicazione del beneficio della non imponibilità IVA delle forniture alle unità da diporto è necessario che queste, ai sensi dell'art. 8-bis del D.P.R. n. 633/1972, soddisfino contemporaneamente due requisiti: i) devono essere destinate all'esercizio di un'attività commerciale; ii) devono essere adibite alla navigazione in 'alto mare'.

Nell'ipotesi di uso privato delle unità da diporto, pertanto, l'acquisto di beni che costituiscono provviste o dotazioni di bordo devono essere normalmente assoggettati a IVA, con l'applicazione dell'aliquota propria a ciascuno di essi.

Nel caso, invece, di soggetti che adibiscono l'unità da diporto alla navigazione in alto mare per effettuare il trasporto a pagamento di passeggeri o per essere impiegata in altra attività commerciale (es. noleggio/locazione), industriale o della pesca, l'acquisto di beni che costituiscono provviste di bordo possono usufruire del regime di non imponibilità IVA<sup>(23)</sup>.

Costituiscono operazioni agevolate le cessioni di apparati motori e loro componenti e parti di ricambio degli stessi, purché destinati a unità da diporto adibite alla navigazione in alto mare ed esercenti un'attività commerciale. Tale beneficio spetta anche se gli apparati motori e le parti di ricambio sono installati su una nave che non è in esercizio<sup>(24)</sup>.

La non imponibilità è condizionata al fatto che le cessioni siano effettuate unicamente in capo all'armatore che utilizzerà i beni stessi quali dotazioni di bordo o provviste<sup>(25)</sup>.

Pertanto, in linea generale, un *trader* non può acquistare in regime di non imponibilità oggettiva apparati motore, pezzi di ricambio, dotazioni di bordo e provviste destinati a imbarcazioni, non essendo possibile individuare la loro ultima e definitiva destinazione.

La limitazione vale anche per gli acquisti effettuati da cantieri nautici che costruiscono o riparano le navi agevolate, per i beni che vengono incorporati in esse e che fruiscono dell'agevolazione se non acquistati con specifico contratto di subappalto, in quanto riconducibile alle prestazioni di servizi non imponibili di cui alla lett. e) dell'art. 8-bis.

(23) Si veda, Guida Nautica&Fisco, ultima edizione.

(24) Ris. Min., del 25 ottobre 1982, n. 391505.

(25) Corte di Giustizia, Causa C-185/89.

Con riferimento all'imbarco diretto, si specifica che la Circolare del Ministero delle finanze n. 62 del 3 novembre 1972 ha precisato *“Se i beni che hanno formato oggetto della cessione non sono destinati all'immediato imbarco, essi devono essere, dall'armatore o provveditore - acquirenti, depositati, in attesa dell'imbarco, in apposito locale. La movimentazione dei beni in detto locale - l'ubicazione del quale deve risultare indicata nelle fatture - è evidenziata attraverso apposito registro di carico e scarico, previamente vidimato dall'Ufficio IVA”*.



# Il bunkeraggio ai fini IVA

Le cessioni di carburanti e di lubrificanti (c.d. 'bunkeraggio') a navi adibite alla navigazione in alto mare e destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca, nonché a navi adibite alla pesca costiera o a operazioni di salvataggio o di assistenza in mare ovvero alla demolizione, escluse le cessioni a unità da diporto di cui alla Legge n. 50/1971, sono operazioni non imponibili IVA, ai sensi dell'art. 8-bis, comma 1, lett. d) del D.P.R. n. 633/1972.

Le forniture effettuate nei confronti di unità da diporto, pertanto, non beneficiano dell'agevolazioni IVA, a meno che non sia adibite alla navigazione in alto mare e non svolgano attività commerciali.

Secondo il tradizionale orientamento della Corte di Giustizia *"le operazioni di approvvigionamento delle navi adibite alla navigazione in alto mare sono esentate in quanto sono equiparate a operazioni all'esportazione"*. Ne consegue che, l'esenzione in argomento, prevista dall'art. 148, lett. a), Direttiva IVA *"non può essere estesa alle cessioni di tali beni effettuate in uno stadio commerciale anteriore"*<sup>(26)</sup>.

In altri termini, il beneficio dell'esenzione, prevista dall'art. 148, lett. a), della Dir. 112/2006 (Direttiva IVA), per le cessioni di beni destinati all'approvvigionamento, è prevista solo per la cessione effettuata nei confronti dell'armatore delle navi adibite alla navigazione in alto mare.

Sulla base di tale orientamento, l'Amministrazione finanziaria<sup>(27)</sup> aveva ritenuto che le disposizioni di cui agli artt. 8 e 8-bis del D.P.R. n. 633 del 1972 dovessero essere interpretate nel senso che *"a differenza dell'art. 8 D.P.R. n. 633 del 1972, in cui si contemplano espressamente i casi di cessione all'esportazione tramite commissionari o operazioni triangolari, il beneficio fiscale disposto dall'art. 8-bis può essere applicato solo a cessioni dirette a favore degli armatori o ai soggetti proprietari delle navi"*<sup>(28)</sup>.

(26) Corte di Giustizia, 26 giugno 1990, Causa C-185/89.

(27) Agenzia delle Entrate, Risol. nn. 101 e 191 del 2002.

(28) Si ricorda che, a decorrere dal 1° maggio 2016 il bunkeraggio non è più considerato, ai fini doganali, un'esportazione, con la conseguenza che non è più possibile attribuire alle merci fornite come approvvigionamento delle navi la qualificazione di esportazione anche ai fini IVA (cfr. art. 269, par. 2, lett. c) del CDU).

Qualora, tuttavia, la fornitura di carburante sia eseguita tramite un intermediario (residente ovvero non residente), i giudici unionali hanno affermato che *"l'esenzione prevista in tale disposizione [art. 148, lett. a) Direttiva IVA], in linea di principio, non è applicabile alle cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento effettuate nei confronti di intermediari che agiscono in nome proprio, anche qualora, alla data della cessione, la destinazione finale dei beni sia conosciuta, debitamente fissata e le relative prove siano state fornite all'Amministrazione tributaria, conformemente alla normativa nazionale"*. In particolare, le operazioni realizzate dalla società petrolifera *"non possono essere qualificate come cessioni effettuate nei confronti degli intermediari che agiscono in nome proprio, ma si dovrebbe considerare che costituiscono cessioni effettuate direttamente nei confronti degli armatori che, a tale titolo, possono beneficiare dell'esenzione di cui all'art. 148, lett. a) della direttiva 2006/112"*. La Corte di Giustizia ha successivamente chiarito che *"detta esenzione può essere applicata ove il trasferimento ai suddetti intermediari della proprietà dei beni interessati, nelle forme previste dal diritto nazionale applicabile, sia intervenuto al più presto in concomitanza del momento in cui gli armatori delle navi adibite alla navigazione in alto mare sono stati autorizzati a disporre di tali beni, di fatto, come se ne fossero i proprietari, circostanza che spetta al giudice di rinvio verificare"*. Tale concomitanza sussiste *"nelle ipotesi in cui il trasferimento della proprietà del carburante (all'intermediario) si realizza soltanto in seguito al caricamento"*<sup>(29)</sup>.

Infatti, solo dopo aver caricato il carburante nel serbatoio della nave la società petrolifera è in condizione di determinare il quantitativo effettivamente trasferito ed emettere la relativa fattura.

A seguito di tale intervento giurisprudenziale, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che la non imponibilità, di cui all'art. 8-bis, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 633/1972, è applicabile anche al contestuale trasferimento della proprietà del carburante dalla società petrolifera all'intermediario, a condizione che la consegna del carburante sia effettuata dalla società petrolifera, su indicazione dell'intermediario, direttamente nel serbatoio della nave e che tale circostanza sia attestata dall'espletamento delle formalità doganali<sup>(30)</sup>.

(29) Corte di Giustizia, 3 settembre 2015, Causa C- 526/13.

(30) Agenzia delle Entrate, Risol., 9 gennaio 2017, n. 1.

Pertanto, anche la fattura emessa dalla società petrolifera nei confronti del *trader* sarà senza addebito dell'IVA, in quanto la cessione è da considerarsi “*non imponibile ex art. 8-bis D.P.R. 633 del 1972*”.

Se l'intermediario non è stabilito nel territorio nazionale, lo stesso dovrà identificarsi ai fini IVA, ai sensi dell'art. 35-ter, D.P.R. n. 633 del 1972.

Infine, entrambe le predette cessioni concorrono alla formazione del *plafond*: la società petrolifera maturerà *plafond* 'libero', ossia per l'intero importo della cessione effettuata in favore del *trader*, mentre il *plafond* che si forma in capo a quest'ultimo sarà in parte 'vincolato' (nei limiti dell'acquisto effettuato dalla società fornitrice di carburante) e in parte 'libero' (per l'importo pari al ricarico operato sulle cessioni degli stessi beni all'armatore).

### **Prova dell'imbarco**

Nel caso delle provviste e dotazioni di bordo, la non imponibilità delle cessioni è subordinata alla prova dell'avvenuto imbarco, che si realizza attraverso la presentazione di una dichiarazione doganale di esportazione, ancorché i prodotti non saranno vincolati al regime doganale di esportazione.

L'art. 269, par. 2, lett. c) del Reg. UE 952/2013, infatti, prevede che non devono essere vincolate al regime di esportazione le merci unionali fornite “*esenti da IVA o da accise, come approvvigionamento di aeromobili o navi, indipendentemente dalla destinazione dell'aeromobile o della nave, per cui è necessaria una prova di tale approvvigionamento*”.

Per prassi del settore talvolta per l'imbarco di merci costituenti provviste e dotazioni di bordo viene ancora utilizzato il *memorandum* di imbarco, al quale segue la presentazione della dichiarazione di esportazione<sup>(31)</sup>.

In merito alla prova di imbarco, da ultimo, l'Agenzia delle entrate<sup>(32)</sup> ha affermato che “*sia ancora necessaria la registrazione della fattura d'acquisto su apposito registro e che sulla copia cartacea della fattura il Capitano debba annotare la propria dichiarazione di avvenuto imbarco, come previsto nella richiamata circolare del 1973*”<sup>(33)</sup>.

(31) Agenzia delle dogane, Circ., 29 dicembre 2010, n. 18.

(32) Agenzia delle Entrate, Risol. 30 luglio 2019, n. 325.

(33) Cfr., Circolare della Direzione delle dogane n. 30819/8, div. XV, dell'11 aprile 1973.

# Il regime del margine nella cessione di unità da diporto usate

Per quanto riguarda le operazioni di cessione di unità da diporto usate il legislatore ha previsto, a determinate condizioni, la possibilità di applicare un regime fiscale speciale denominato 'regime del margine'.

Il regime del margine è utilizzato principalmente dai soggetti che svolgono per professione abituale il commercio di beni usati, ma può, a determinate condizioni, essere applicato anche alle cessioni effettuate da soggetti passivi (ad esempio, cantieri nautici o altri imprenditori) che abbiano acquistato le unità da diporto nell'esercizio dell'attività di impresa.

Per l'applicazione del regime del margine è necessario che l'acquisto dell'imbarcazione da diporto usata sia stato effettuato presso:

- privati;
- altri soggetti che hanno applicato il regime del margine;
- soggetti che avevano acquistato il bene senza poter detrarre, nemmeno in parte, l'IVA pagata in rivalsa.

Da un punto di vista oggettivo rientrano nel regime del margine le cessioni aventi a oggetto beni mobili usati suscettibili di reimpiego nello stato originario o previa riparazione. Per quanto riguarda i mezzi di trasporto, ai sensi dell'art. 38, comma 4 del D.L. n. 331 del 1993 debbono essere considerate usate le imbarcazioni di lunghezza superiore ai 7,5 metri alla duplice condizione che siano stati immatricolati o iscritti in pubblici registri per la prima volta da oltre 3 mesi e abbiano navigato per oltre 100 ore.

Le due condizioni devono essere soddisfatte contemporaneamente, per cui la mancanza anche di una sola di esse porta a considerare gli stessi mezzi come 'nuovi'.

Il regime del margine sulle unità da diporto usate può essere applicato anche alle operazioni tra soggetti passivi di imposta appartenenti a Stati membri diversi, in forza del disposto recato dall'art. 37, comma 2 del D.L. n. 41 del 1995, il quale dispone espressamente che "*gli acquisti dei beni di cui all'art. 36, assoggettati al regime ivi previsto nello Stato membro di provenienza, non sono considerati acquisti intracomunitari*". Da un punto di vista pratico, pertanto, l'applicazione del regime del margine da parte del cedente comporta il venir meno del regime degli scambi intracomunitari di beni, dal momento che esso comporta l'assoggettamento ad IVA nello Stato membro del cedente.

Attraverso il regime del margine, l'IVA non viene applicata sull'intero corrispettivo della cessione, ma soltanto su un importo pari al 'margine' dell'operazione, dato dalla differenza tra il corrispettivo di vendita realizzato dal venditore (al lordo dell'IVA) e il corrispettivo per l'acquisto dovuto da quest'ultimo al suo fornitore (anch'esso al lordo dell'IVA). Concorrono alla formazione del margine anche le eventuali spese di riparazione e accessorie (al lordo di IVA).

I soggetti che applicano il regime del margine non possono portare in detrazione l'IVA relativa all'acquisto dell'unità da diporto nonché quella relativa alle spese di riparazione ed accessorie.

In concreto, il regime del margine può essere applicato secondo tre modalità di calcolo, differenziate a seconda della tipologia di bene e/o del soggetto che commercializza il bene medesimo. Si tratta del regime del margine:

- analitico (o ordinario);
- forfettario;
- globale.

A partire dal 2012, il regime del margine è applicabile sia nel caso di acquisto di beni mobili d'occasione effettuati presso privati o soggetti equiparati, sia nel caso di acquisto dagli stessi soggetti di contratti di locazione finanziaria (*leasing*) aventi per oggetto l'utilizzo di tali beni.

Permane naturalmente anche in questi casi il requisito soggettivo, ragion per cui è necessario che i beni mobili d'occasione siano acquistati da privati o da soggetti che non abbiano potuto detrarre l'IVA relativa all'acquisto o all'importazione.

La normativa è di particolare interesse per i cantieri che possono acquistare da privati unità da diporto usate per le quali era in corso un contratto di *leasing*, a fronte, per esempio della cessione di un'unità nuova. In tale scenario, il cantiere può subentrare nel contratto di *leasing* con l'obiettivo di cedere successivamente il contratto di *leasing* a terzi.

In questo caso, l'IVA si applica sul margine ottenuto dal cantiere (dato dal prezzo di vendita meno prezzo d'acquisto), anziché sul prezzo pieno pattuito con i terzi. Il prezzo di vendita e quello di acquisto si calcolano come segue:

- il prezzo di vendita di una unità da diporto usata oggetto di un contratto di *leasing* è costituito da tutti i corrispettivi che il soggetto passivo-rivenditore (nel caso ipotizzato, il cantiere) ha ottenuto o deve ottenere dal terzo acquirente;
- il prezzo di acquisto di una unità da diporto usata oggetto di un contratto di *leasing* è costituito da tutti i corrispettivi e i canoni che il soggetto passivo rivenditore ha pagato al proprio fornitore ed alla società di *leasing* dopo essere subentrato nel contratto oltre a tutte le spese per riparazioni e manutenzioni sostenute dopo l'acquisto del contratto di *leasing*.



# Locazione e noleggio a breve termine di imbarcazioni da diporto

## **Disciplina in vigore fino al 1° novembre 2020**

Le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, di noleggio e simili a breve termine di mezzi di trasporto sono disciplinate dall'art. 7-*quater* lett. e) del D.P.R. n. 633/1972.

In particolare, l'articolo in questione disciplina le condizioni affinché tali prestazioni di servizi siano da considerarsi territorialmente rilevanti nel territorio dello Stato ai fini dell'applicazione dell'IVA. Sono effettuate nel territorio dello Stato, e quindi territorialmente rilevanti ai fini IVA, i servizi di locazione, noleggio e simili di mezzi di trasporto quando:

- i mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato, sempre che vengano da quest'ultimo utilizzati all'interno della Comunità Europea;
- i mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario al di fuori del territorio della Comunità Europea ma vengono utilizzati da quest'ultimo nel territorio dello Stato.

È opportuno specificare che per "*locazione, anche finanziaria, di noleggio e simili a breve termine di mezzi di trasporto*" di cui all'art.7-*quater* si intende "*il possesso o l'uso ininterrotto del mezzo di trasporto per un periodo non superiore ai 30 giorni o 90 giorni per i natanti*" come previsto dall'art. 7 lett. g) del medesimo Decreto.

Data l'evidente difficoltà nel determinare, per quanto riguarda le imbarcazioni, l'effettivo utilizzo in acque Comunitarie o non Comunitarie ai fini della corretta applicazione dell'IVA, l'Agenzia delle Entrate ha proposto, nel corso degli anni, una diversa modalità per determinare la corretta applicazione dell'imposta per le prestazioni di servizi di questo tipo: si tratta in particolare, del criterio delle 'percentuali di presumibile utilizzo'. Tale criterio, consentiva di determinare in via forfetaria l'utilizzo delle imbarcazioni in acque non comunitarie sulla base delle caratteristiche tecniche delle stesse e di conseguenza, di determinare la parte di corrispettivo della locazione o del noleggio delle unità da diporto da assoggettare ad IVA in Italia.

In particolare, le caratteristiche tecniche prese in considerazione dall'Amministrazione Finanziaria ai fini della classificazione delle imbarcazioni sono:

- tipologia di propulsione (i.e. a vela o a motore);
- dimensioni dell'imbarcazione (intese come lunghezza dello scafo).

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare 76/E del 2001 e successivamente con la Circolare 49/E del 2002, sulla base delle caratteristiche di cui sopra, aveva previsto le percentuali tramite cui, in via forfetaria, poteva essere determinato l'utilizzo delle imbarcazioni in acque non comunitarie: tali percentuali, in sostanza, presupponevano che, all'aumentare delle dimensioni dell'imbarcazione, crescesse automaticamente anche la permanenza di quest'ultima in acque non comunitarie.

L'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione 284 del 2007, ha successivamente stabilito la libertà per le società di *leasing* e noleggio di applicare l'IVA anche su una percentuale differente rispetto a quelle previste forfetariamente, qualora fosse a conoscenza di un utilizzo dell'imbarcazione superiore/inferiore rispetto alle percentuali determinate in via generale nelle Circolari di cui sopra. Nella medesima Risoluzione (confermando quanto già previsto dalle Risoluzioni del 2001 e del 2002), è stato infatti precisato che tali percentuali forfetarie sono state introdotte a fini semplificativi qualora risulti difficoltoso per il contribuente determinare in maniera precisa l'effettivo utilizzo dell'unità da diporto: nel caso in cui, invece, vi siano a disposizione elementi certi dai quali si possa riscontrare oggettivamente un utilizzo dell'imbarcazione diverso da quello previsto in via generale, la società di *leasing* è libera di applicare l'imposta sulla parte di corrispettivo relativo all'effettiva permanenza dell'imbarcazione in acque territoriali (anche se inferiore a quella che si sarebbe determinata applicando le percentuali forfetarie).

L'Agenzia delle Entrate aveva inoltre riconosciuto l'onere in capo all'utilizzatore di comunicare al prestatore qualora intendesse o prevedesse di utilizzare l'imbarcazione in misura diversa da quella inizialmente dichiarata o prevista forfetariamente (ad esempio maggiore permanenza dell'imbarcazione nelle acque territoriali), in modo che quest'ultimo potesse adeguatamente applicare l'imposta ai canoni di locazione<sup>(34)</sup>.

Restava ad ogni modo ferma la possibilità di un eventuale controllo da parte dell'Agenzia delle Entrate e/o della Guardia di Finanza per verificare l'effettivo impiego dell'imbarcazione in aderenza alla normativa agevolativa vigente effettuando verifiche sia sulla base del contratto di locazione, sia mediante riscontri sugli strumenti di navigazione ed altri elementi in possesso del contribuente.

### **Disciplina in vigore a partire dal 1° novembre 2020**

Nel novembre 2018, la Commissione europea ha instaurato nei confronti dell'Italia, una procedura di infrazione contestando a quest'ultima di aver riconosciuto ai suoi operatori economici agevolazioni relative l'applicazione (e la conseguente riscossione) dell'IVA sui *leasing* nautici<sup>(35)</sup>.

La contestazione deriva dal fatto che, a parere della Commissione Europea, non si possa tralasciare in assoluto la concreta verifica del reale impiego dell'imbarcazione determinandone, solo sulla base delle dimensioni, l'utilizzo.

A seguito della procedura di infrazione, la Legge di Bilancio 2020<sup>(36)</sup>, ha stabilito che ai fini dell'applicazione dell'IVA per le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili a breve termine di imbarcazioni da diporto, vale l'effettiva utilizzazione e fruizione del servizio al di fuori dell'Unione europea: tale requisito deve essere dimostrato attraverso adeguati mezzi di prova. Si intende in tal modo superare il metodo della presunzione di utilizzo, applicabile tramite le percentuali determinate dall'Agenzia delle Entrate nel 2002, ed evitare il rischio di doppia imposizione, non imposizione o distorsione della concorrenza.

L'entrata in vigore di tale disposizione era inizialmente prevista per le operazioni effettuate dal 1° aprile 2020, a seguito dell'emanazione da parte dell'Agenzia delle Entrate di un provvedimento nel quale fossero previste le modalità e i mezzi di prova idonei a dimostrare l'effettivo utilizzo delle imbarcazioni da diporto nel territorio extra-comunitario. Il Provvedimento in questione è stato pubblicato dall'Agenzia delle Entrate il 15 giugno 2020<sup>(37)</sup>, seguito dal Decreto Legge n. 76 del 17 luglio 2020, il quale amplia e modifica quanto inizialmente previsto dalla Legge di Bilancio 2020.

In particolare, l'art. 48 comma 7, del D.L. n. 76/2020 prevede che le nuove disposizioni in materia di noleggio e *leasing* nautico introdotte dalla Legge di Bilancio sono applicabili a partire dal 1° novembre 2020<sup>(38)</sup> (rendendosi pertanto applicabili fino al 31 ottobre 2020 le modalità di determinazione dell'imponibile sopra descritti tramite le percentuali di presunto utilizzo).

Le nuove disposizioni, in materia di modalità e mezzi di prova ai fini della determinazione della base imponibile IVA, sono applicabili anche alle prestazioni di servizi di locazione, anche non finanziaria, di noleggio e simili non a breve termine (*i.e.* il possesso o l'uso ininterrotto del mezzo di trasporto per un periodo superiore a 30 giorni o 90 in caso di natanti), di cui all'art. 7-*sexies* comma 1 lett. *e-bis*) del D.P.R. n. 633/1972, ovvero le prestazioni di servizi nell'ambito del B2C, nei confronti di committenti non soggetti passivi a fini IVA.

L'art. 7-*sexies*, comma 1 lett. *e-bis*), del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce, infatti, che la prestazione resa nei confronti di un 'privato' (B2C) è territorialmente rilevante in Italia se il prestatore è un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato, l'imbarcazione da diporto è messa a disposizione in Italia ed è utilizzata nel territorio comunitario. È, inoltre, territorialmente rilevante in Italia il noleggio di imbarcazioni da diporto utilizzate in Italia, se messe a disposizione in uno Stato extra-UE da parte di un prestatore stabilito in quest'ultimo Stato<sup>(39)</sup>.

(34) Circolare n. 38 del 22 luglio 2009

(35) Parere motivato della Commissione Europea del 25 luglio 2019.

(36) Legge n. 160 del 2019, art. 1 commi 725-726.

(37) Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 234483.

(38) Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 17 agosto 2020 n. 47; Agenzia delle Entrate Risol. 30 settembre 2020, n. 62, la quale ha precisato che il precedente metodo delle percentuali di presumibile utilizzo può continuare a essere applicato ai contratti conclusi anteriormente alla data del 1° novembre 2020.

(39) La disciplina nel caso di noleggio a lungo termine B2B è invece disciplinata dall'art. 3 comma 2 del D.P.R. n. 633/1972.

Il provvedimento emanato dall'Agenzia delle Entrate in data 15 giugno 2020, pur non recependo ancora le modifiche apportate alla Legge di Bilancio dal Decreto Legge n. 76, ha previsto le modalità e i mezzi idonei finalizzati a dimostrare l'effettivo utilizzo delle imbarcazioni al di fuori dell'Unione Europea al fine della corretta applicazione dell'IVA.

In particolare, elementi fondamentali da cui si debba evincere l'effettiva fruizione al di fuori delle acque comunitarie sono: il contratto di locazione, di noleggio o simile nonché la dichiarazione resa dall'utilizzatore dell'imbarcazione, sotto la propria responsabilità, intendendo per 'utilizzatore dell'imbarcazione' il soggetto che la utilizza in base a uno di tali contratti.

L'Agenzia delle Entrate ha poi ritenuto quali essenziali documenti di prova i seguenti elementi:

- la cartografia dei viaggi, i dati e le informazioni estratte dagli eventuali sistemi di navigazione satellitare o di trasponder;
- il giornale di navigazione o il giornale di bordo tenuto dal comandante della nave, sul quale vengono registrati tutti i dati ed i fatti relativi alla navigazione;
- la documentazione comprovante (fatture, contratti, ricevute fiscali e relativi mezzi di pagamento) l'ormeggio dell'imbarcazione da diporto presso porti ubicati al di fuori dell'Unione Europea;
- la documentazione attestante (fatture, contratti, ricevute fiscali e relativi mezzi di pagamento) acquisti di beni e/o servizi, presso esercizi commerciali al di fuori dell'Unione Europea, relativi all'utilizzo fuori dall'Unione Europea dell'imbarcazione da diporto.

Il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate stabilisce, inoltre, che in caso di imbarcazione dotata di sistemi di navigazione satellitare, i dati da questi ricavabili, devono essere in grado di indicare con precisione e coerenza le tratte marittime effettuate. Qualora, invece, l'imbarcazione oggetto di locazione o noleggio sia priva dei sistemi di navigazione satellitare, la prova della navigazione extra comunitaria deve risultare dal contratto di locazione o noleggio, nonché da almeno due dei mezzi di prova tra quelli previsti (*i.e.* dati cartacei o digitali del giornale di navigazione o di bordo, fotografie digitali

del punto nave per ogni settimana di navigazione individuata da un qualsiasi dispositivo e rilevata con una frequenza di almeno due giorni per ogni settimana di navigazione, la documentazione comprovante l'ormeggio dell'imbarcazione o la documentazione attestante l'acquisto di beni e/o servizi presso esercizi commerciali ubicati fuori dall'Unione Europea).

La documentazione in questione deve essere conservata secondo i termini stabiliti dall'art. 57, commi 1 e 2, del D.P.R. n. 633/1972<sup>(40)</sup>.

Inoltre, resta salva la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di accertare fenomeni di frode o abuso in relazione ai mezzi di prova adottati per dimostrare l'effettivo utilizzo dell'imbarcazione nelle acque territoriali esterne all'Unione Europea.

Il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate stabilisce, infine, che restano esclusi dall'applicazione di tale nuova disciplina *"i natanti da diporto a remi, le moto d'acqua e le imbarcazioni con scafo di lunghezza inferiore a 10 metri senza obbligo di registrazione"*.

Il 29 ottobre 2020, con l'avvicinarsi dell'entrata in vigore della nuova disciplina sopramenzionata, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta con il Provvedimento prot. n. 341339 al fine di disciplinare quali siano i mezzi di prova e le modalità per dimostrare l'effettivo utilizzo delle imbarcazioni da diporto in acque non comunitarie. In tale Provvedimento, in particolare, l'Amministrazione Finanziaria riprende quanto già previsto nel precedente documento di giugno, confermando i mezzi di prova idonei a dimostrare l'effettiva fruizione dei mezzi da diporto (oggetto di contratti di locazione di durata inferiore ai 90 giorni) nelle acque al di fuori dell'Unione Europea, nonché la distinzione a seconda che l'imbarcazione sia dotata o meno di sistemi di navigazione satellitare. Nel primo caso, infatti, idonei a dimostrare il luogo di utilizzo dell'imbarcazione, sono le informazioni ed i dati risultanti dai sistemi di navigazione satellitare, i quali, come già precedentemente previsto, devono essere in grado di tracciare in maniera certa e precisa le tratte marittime effettuate dall'unità da diporto: ad eccezione di casi di frode o abuso, tali elementi saranno di per sé sufficienti a dimostrare l'utilizzo del mezzo al di fuori delle acque territoriali Comunitarie.

(40) Fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, ovvero, nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla, fino al 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Per le unità da diporto che, al contrario, non sono dotate di strumenti di navigazione satellitare, sarà essenziale che la navigazione al di fuori delle acque territoriali risulti dal contratto di locazione o noleggio (o simili) nonché da almeno due dei documenti già previsti nel Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate pubblicata a giugno (*i.e.* dati cartacei o digitali del giornale di navigazione o di bordo, fotografie digitali del punto nave per ogni settimana di navigazione individuata da un qualsiasi dispositivo e rilevata con una frequenza di almeno due giorni per ogni settimana di navigazione, la documentazione comprovante l'ormeggio dell'imbarcazione o la documentazione attestante l'acquisto di beni e/o servizi presso esercizi commerciali ubicati fuori dall'Unione Europea).

La documentazione probatoria deve essere conservata dal fornitore e dall'utilizzatore per un periodo corrispondente al termine per gli accertamenti tributari (art. 57 del DPR 633/72).

Tale disciplina si applica ai contratti conclusi a decorrere dal 30 ottobre 2020, per i quali sarà così necessario dimostrare il concreto utilizzo del mezzo di trasporto al di fuori dell'Unione europea.



# Leasing nautico

Le unità da diporto utilizzate a titolo di locazione finanziaria con facoltà di acquisto<sup>(41)</sup> sono iscritte a nome della società di *leasing* sul Registro di iscrizione, con specifica annotazione (sia sul Registro che sulla licenza di navigazione) del nominativo dell'utilizzatore e della data di scadenza del relativo contratto. Ai fini dell'iscrizione suddetta, è inoltre necessario presentare all'ufficio copia del contratto di locazione finanziaria (redatto per iscritto a pena di nullità).

Il *leasing* nautico, per sua natura, rappresenta una prestazione di servizi a lungo termine il cui trattamento a fini IVA risulta differenziato a seconda che l'utilizzatore sia un soggetto passivo ai fini IVA o meno. In particolare, nel caso in cui l'utilizzatore sia un soggetto passivo di imposta (operazione B2B), non è prevista nessuna deroga alla regola generale della territorialità prevista dall'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972: in tal caso, quindi, un'operazione di *leasing* si considera effettuata nel territorio dello Stato quando il soggetto utilizzatore (committente) è un soggetto passivo di imposta stabilito nel territorio dello Stato, restando invece irrilevante il fatto che la società di *leasing* sia stabilita nel territorio dello Stato, in uno Stato Comunitario o in uno Stato extra-UE.

Al contrario, qualora la società di *leasing* sia un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato e l'utilizzatore sia un soggetto non residente (Comunitario o Extra Comunitario) l'operazione è da considerarsi fuori campo di applicazione dell'IVA per la mancanza del presupposto territoriale.

(41) Contratto per il quale una società di *leasing* acquista un'unità da diporto prescelta dal cliente e gliela concede in uso per un determinato intervallo di tempo dietro il pagamento di un canone periodico concedendo poi a quest'ultimo, alla fine del periodo di tempo contrattualmente previsto, la possibilità di riscattare il bene dietro un corrispettivo predeterminato oppure di recedere dal contratto senza acquistare il bene, che rimane di proprietà della società di *leasing*.

Per quanto riguarda, invece, le prestazioni di *leasing* rese a soggetti committenti non soggetti passivi (B2C), queste, ai sensi dell'art. 7-sexies lett. e bis) del D.P.R. n. 633/1972, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando l'unità di diporto è messa a disposizione del committente nel territorio dello Stato e viene utilizzata nel territorio comunitario ovvero, quando l'unità da diporto è messa a disposizione in uno stato extra-UE da soggetti passivi ivi stabiliti ma l'imbarcazione da diporto viene utilizzata nel territorio dello Stato.

Mentre per quest'ultima fattispecie vale quanto già detto in precedenza per il noleggio a breve termine e, pertanto, a partire dal 1° novembre 2020, varranno le nuove regole di determinazione della parte di canone da assoggettare ad imposta a seconda dell'effettivo utilizzo sul territorio dello stato, per il primo caso resta valida la regola generale prevista dall'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972.

Il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 29 ottobre, prot. n. 341339, è entrato nel merito con riferimento ai mezzi di prova idonei a dimostrare l'effettivo utilizzo al di fuori delle acque territoriali della Comunità Europea anche per i contratti di noleggio non a breve termine, contrariamente a quanto fatto nel precedente Provvedimento<sup>(42)</sup>.

In particolare, per questa tipologia di contratti, di durata superiore ai 90 giorni, la quota di utilizzo al di fuori delle acque territoriali comunitarie deve risultare ed essere determinata per ciascun anno di durata del contratto.

Oltre alla necessità di esibire almeno uno tra i mezzi di prova già previsti per i contratti di locazione o noleggio a breve termine<sup>(43)</sup>, è stato altresì previsto l'obbligo di esibire il contratto di locazione, noleggio o simili non a breve termine dal quale risulti l'utilizzo dell'imbarcazione, nonché l'esibizione di dati (cartacei o digitali) estrapolati dal giornale di navigazione o dal giornale ufficiale di bordo, o da un registro di bordo vidimato, dai quali risultino precisamente tutti gli spostamenti effettuati nel corso dell'anno dall'imbarcazione, le ore di moto (a prova delle quale deve essere utilizzato l'apposito dispositivo conta ore), i dettagli relativi all'inizio e alla

(42) Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 234483 del 15 giugno 2020;

(43) Dati cartacei o digitali del giornale di navigazione o di bordo; fotografie digitali del punto nave per ogni settimana di navigazione individuata da un qualsiasi dispositivo e rilevata con una frequenza di almeno due giorni per ogni settimana di navigazione; documentazione comprovante l'ormeggio dell'imbarcazione; documentazione attestante l'acquisto di beni e/o servizi presso esercizi commerciali ubicati fuori dall'Unione Europea.

fine di ciascuno spostamento ed, eventualmente, i trasferimenti effettuati per prove e/o spostamenti tecnici o relativi a manutenzione.

Il Provvedimento n. 341339/2020 ha, inoltre, precisato che, nel caso in cui l'utilizzatore dell'unità da diporto fornisca preventivamente al locatore una dichiarazione circa la percentuale di navigazione che si presume sarà effettuata al di fuori delle acque territoriali comunitarie, la quota non assoggettabile ad imposta sarà da ritenersi determinata in maniera 'provvisoria'. Il locatore potrà, quindi, emettere fattura in parziale o totale esclusione dall'imposta, salvo poi l'obbligo per il locatario di verificare a consuntivo quanto precedentemente dichiarato e, in caso di scostamenti, comunicare al locatore le eventuali differenze emerse, il quale a sua volta dovrà effettuare le necessarie variazioni in aumento o in diminuzione rispetto a quanto precedentemente fatturato e, se del caso, versare la maggiore imposta<sup>(44)</sup> dovuta.

Quanto sopra previsto dal nuovo Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, si sottolinea, è valido per i contratti di locazione o noleggio a lungo termine nei confronti dei soggetti non passivi d'imposta (*i.e.* B2C) di cui all' art. 7-*sexies*, comma 1, lettera *e-bis* del D.P.R. n. 633/1972.

La documentazione probatoria deve essere conservata dal fornitore e dall'utilizzatore per un periodo corrispondente al termine per gli accertamenti tributari (art. 57 del D.P.R. n. 633/1972).

Tale disciplina si applica ai contratti conclusi a decorrere dal 30 ottobre 2020, per i quali sarà così necessario dimostrare il concreto utilizzo del mezzo di trasporto al di fuori dell'Unione europea

In caso di contratti di *leasing* nautico (*i.e.* a lungo termine) conclusi con soggetti passivi d'imposta residenti nel territorio dello Stato, pertanto, l'intero ammontare della prestazione è soggetta a Iva nella misura ordinaria, a prescindere che l'utilizzo dell'unità da diporto avvenga poi effettivamente nelle acque nazionali/comunitarie o, invece, in acque extra-UE.

(44) In tal caso, il locatore è invece dispensato dall'obbligo di versamento delle sanzioni stante la sua condotta diligente.

# Le operazioni internazionali

## Le importazioni

Occorre, anzitutto, distinguere l'immissione in libera pratica dall'immissione in consumo. Il primo istituto è la procedura mediante la quale è attribuita la posizione doganale di merce comunitaria a una merce non comunitaria. Essa implica la dichiarazione della merce in dogana e la conseguente applicazione dei dazi doganali, delle misure di politica commerciale e l'espletamento delle altre formalità previste per l'introduzione del prodotto nel territorio doganale comunitario.

L'immissione in consumo, invece, è l'operazione mediante cui merce estera, per la quale sono state espletate le procedure doganali, è sottoposta alle misure di fiscalità interna (IVA, accise): la merce può così essere liberamente lasciata alla disponibilità dell'importatore, viene immessa nel circuito commerciale nazionale ed è equiparata in tutto alla merce unionale.

Diverso è l'istituto dell'importazione definitiva, il quale è correlato anche all'immissione in consumo di merce terza in uno Stato membro e comporta, oltre all'assolvimento dei dazi, anche delle misure di fiscalità interna dovute in corrispondenza dell'immissione in consumo di beni esteri.

Ai fini dell'imposta rilevano le importazioni da 'chiunque effettuate', prescindendo dallo *status* di soggetto passivo dell'importatore, ai sensi dell'art. 67 del D.P.R. n. 633/1972.

Sono, altresì, soggette a IVA le operazioni:

- di reimportazione a scarico di esportazione temporanea fuori dall'UE;
- di reintroduzione di beni precedentemente esportati fuori dall'UE.

Di contro, non sono soggette all'imposta le importazioni di unità da diporto adibite alla navigazione in alto mare e destinate all'esercizio dell'attività commerciale (cfr. art. 68, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972) e quelle effettuate da esportatori abituali che si avvalgono della facoltà di importare senza applicazione dell'IVA (art. 8, comma 1, lett. c) del D.P.R. n. 633/1972).

Ai sensi dell'art. 69 del D.P.R. n. 633/1972, la base imponibile, relativa all'IVA da assolvere in dogana con l'aliquota ordinaria vigente in Italia, si fonda sulle regole di determinazione del valore doganale di transazione e, in particolare, occorre tenere in considerazione:

- il valore del mezzo dichiarato (o accertato) in dogana;
- i diritti doganali (a eccezione dell'IVA all'importazione);
- le spese di inoltro del mezzo fino al luogo di destinazione all'interno del territorio UE che figura sul documento di trasporto.

L'IVA all'importazione, infine, è accertata, liquidata e riscossa in dogana per ciascuna operazione<sup>(45)</sup>.

È ammesso, infine, l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA versata all'atto dell'importazione, purché l'operatore economico (soggetto passivo) annoti la dichiarazione doganale nel registro degli acquisti<sup>(46)</sup>.

L'imposta assolta sull'importazione è detraibile, solo se la nave o l'imbarcazione da diporto forma oggetto dell'attività propria dell'impresa ed è in ogni caso esclusa per gli esercenti arti e professioni<sup>(47)</sup>.

## Le cessioni all'esportazione

Si parla di cessioni all'esportazioni dirette, ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. a), D.P.R. n. 633/1972 laddove si realizzano congiuntamente i seguenti requisiti:

- il trasferimento della proprietà o di altro diritto reale di godimento dei beni tra un soggetto passivo d'imposta e un altro;
- la materia uscita dei beni fuori dal territorio unionale;
- il trasporto o la spedizione dei beni 'a cura o a nome del cedente'.

La nozione è diversa da quella di 'esportazione doganale', in quanto quest'ultima concerne l'uscita dei beni dall'UE, identificando così una nozione più ampia rispetto a quella rilevante ai fini IVA (unica che consente la formazione di *plafond*).

(45) Art. 70 comma 1 del D.P.R. n. 633/1972.

(46) Art. 25 comma 1 del D.P.R. n. 633/1972.

(47) Art. 19-*bis*1 comma 1 lett. b) del D.P.R. n. 633/1972.

In caso di cessione da parte di un privato, l'operazione infatti costituirà un'esportazione sotto il profilo doganale, ma sarà fuori campo IVA per carenza del requisito soggettivo.

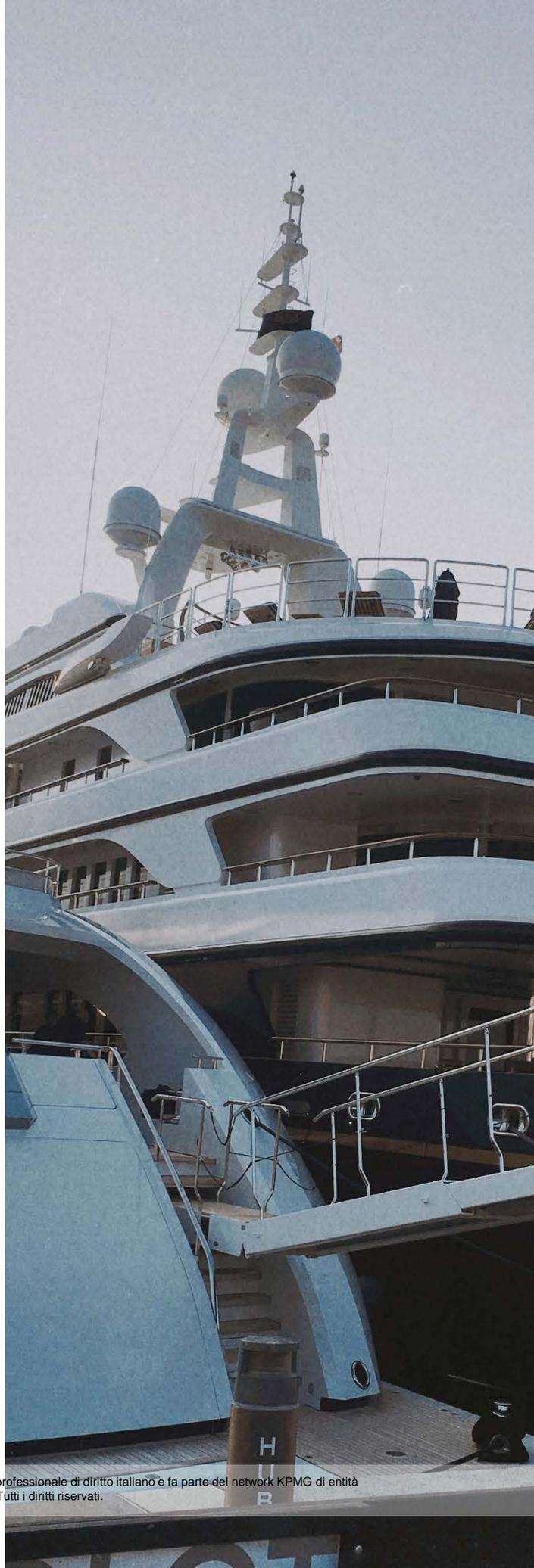
L'art. 8, comma 1, lett. b), D.P.R. n. 633/1972 disciplina le esportazioni indirette, che si configurano quando l'operazione è effettuata con trasporto a cura o a nome del cessionario non residente.

In particolare, i requisiti per la non imponibilità della cessione indiretta sono:

- i beni devono essere acquistati da un operatore economico non evidente o non stabilito in Italia;
- i beni devono essere esportati senza subire lavorazioni nel territorio nazionale;
- l'esportazione va eseguita entro 90 giorni dalla consegna dei beni al concessionario non residente<sup>(48)</sup>.

La fattura di vendita emessa dal cedente nazionale soggetto passivo deve essere intestata a un concessionario non residente e non può indicare il suo rappresentante fiscale ovvero riportare una partita IVA italiana.

(48) Cfr. Corte di Giustizia, 19 dicembre 2013, C-563/12 e Agenzia delle Entrate, Risol., 10 novembre 2014, n. 98.



# Profili doganali delle unità da diporto

## L'importazione delle unità da diporto

Le unità da diporto non unionali destinate al mercato dell'UE o destinate all'uso privato nell'ambito del territorio doganale dell'Unione sono vincolate al regime di immissione in libera pratica<sup>(49)</sup>.

L'immissione in libera pratica è un regime doganale definitivo, che attribuisce alle merci non unionali la posizione doganale di merci unionali<sup>(50)</sup> a seguito:

- della riscossione dei dazi dovuti all'importazione;
- della riscossione, ove opportuno, di altri oneri;
- dell'applicazione delle misure, dei divieti e delle restrizioni di politica commerciale;
- dell'espletamento delle altre formalità stabilite per l'importazione delle merci.

Con specifico riferimento ai dazi dovuti per l'importazione di unità da diporto, gli stessi sono determinati, in base alla Tariffa doganale dell'Unione<sup>(51)</sup>, nella seguente misura:

Codice NC	Descrizione dei beni	Aliquota daziaria
8903	Panfili e altre navi e imbarcazioni da diporto o da sport; imbarcazioni a remi e canoe:	
8903 10	Imbarcazioni pneumatiche:	
8903 10 10	di peso unitario inferiore o uguale a 100 kg	2,7%
8903 10 90	Altre	1,7%
8903 91	Imbarcazioni a vela anche con motore ausiliario:	
8903 91 10	per la navigazione marittima	esenzione
8903 91 90	Altre	1,7%
8903 92	Imbarcazioni a motore, diverse dai fuoribordo:	
8903 92 10	per la navigazione marittima	esenzione
8903 92 91	di lunghezza inferiore o uguale a 7,5 m	1,7%
8903 92 99	di lunghezza superiore a 7,5 m	1,7%
8903 99	Altre:	
8903 99 10	di peso unitario inferiore o uguale a 100 kg	2,7%
8903 99 91	di lunghezza inferiore o uguale a 7,5 m	1,7%
8903 99 99	di lunghezza superiore a 7,5 m	1,7%

(49) Art. 201 del CDU.

(50) Non costituisce importazione l'ingresso nel territorio dell'Unione europea di unità da diporto in ammissione temporanea, regime che permette l'utilizzo nel territorio doganale dell'Unione europea, in esonero totale o parziale dai dazi all'importazione o dalle misure di politica commerciale, di merci non unionali destinate a essere nuovamente esportate senza aver subito modifiche.

(51) L'art. 56, par. 1, del CDU, prevede espressamente che "I dazi all'importazione e all'esportazione dovuti sono basati sulla tariffa doganale comune. Le altre misure stabilite da disposizioni dell'Unione specifiche nel quadro degli scambi di merci sono applicate, se del caso, in base alla classificazione tariffaria delle merci in questione".

La fiscalità interna (IVA e accise) è, invece, assoluta nello Stato membro dove la merce è immessa in consumo, realizzandosi, in questo luogo, l'importazione definitiva dei beni<sup>(52)</sup>.

In particolare, l'IVA all'importazione condivide con i dazi la caratteristica di trarre origine dal fatto dell'importazione nell'Unione e dell'introduzione nel circuito economico degli Stati membri, con la conseguenza che fatto generatore ed esigibilità dell'IVA all'importazione sono collegati a quelli dei dazi, pur rimanendo da questi distinti<sup>(53)</sup>.

L'IVA è, pertanto, assoluta al momento dell'importazione dell'unità da diporto ed è riscossa dall'Agenzia delle dogane sulla base degli elementi presenti nella dichiarazione doganale<sup>(54)</sup>.

L'IVA all'importazione è corrisposta per ogni singola operazione e la base imponibile sulla quale calcolarla coincide con il valore doganale<sup>(55)</sup>.

L'art. 69 del D.P.R. n. 633/1972 prevede, infatti, che l'IVA all'importazione debba essere commisurata al valore dei beni importati, determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale.

Nello specifico, al valore doganale occorre sommare i diritti doganali (dazi, accise, imposte di consumo, esclusa la stessa IVA) e le spese di inoltro fino al luogo di destinazione nella UE indicato sui documenti di trasporto (nolo, assicurazione, controstallia, trasporto, movimentazione)<sup>(56)</sup>.

(52) Artt. 67 e ss. del D.P.R. n. 633/1972; art. 2, del D.Lgs. n. 594/92.

(53) Corte di Giustizia, 11 luglio 2013, C-272/12; anche Cass., 6 aprile 2018, n. 8473.

(54) A differenza delle transazioni interne, in relazione alle quali la base imponibile coincide con il corrispettivo concordato tra le parti (art. 13 del D.P.R. n. 633/1972).

(55) La base primaria per il valore in dogana delle merci è il valore di transazione, ossia il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando queste sono vendute per l'esportazione verso l'UE, eventualmente adeguato (art. 70 del CDU). Documento giustificativo, a tal fine, è la fattura (art. 145 del RE). Al valore di transazione devono essere sommati determinati elementi, tassativamente previsti dall'art. 71 del CDU. Qualora sussistano dubbi sul fatto che il valore di transazione dichiarato rappresenti l'importo totale pagato o da pagare, o non fosse possibile determinare il valore di transazione, il valore doganale dei prodotti importati deve essere stabilito sulla base dei metodi alternativi elencati dall'art. 74 del CDU, da utilizzarsi in rigoroso ordine gerarchico: valore di transazione di merci identiche o similari, vendute per l'esportazione verso l'UE ed esportate nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento delle merci da valutare (art. 141 del RE); metodo deduttivo (art. 142 del RE); metodo del valore calcolato (art. 134 del RE); metodo 'fall-back' (art. 144, comma 1 del RE).

(56) All'atto dell'importazione di una imbarcazione, anche il gasolio residuo contenuto nel serbatoio dell'imbarcazione deve essere sottoposto al prelievo dei relativi diritti doganali e, pertanto, anche dell'accisa (Cass. 27105/2019).

Il compimento delle procedure doganali di importazione definitiva, con il versamento dei dazi e dell'IVA, determina l'immissione in consumo dell'unità da diporto senza la necessità di ulteriori adempimenti.

L'art. 60 del D.L. n. 1/2012 ha infatti apportato una modifica integrativa all'art. 36, comma 4 del TULD, escludendo l'obbligo di iscrizione nei registri previsti dal codice della navigazione, affinché le unità da diporto, costruite all'estero o provenienti da bandiera estera, siano considerate destinate al consumo nel territorio doganale.

Al riguardo, l'Agenzia delle dogane ha chiarito che l'immissione in consumo nel territorio comunitario di una imbarcazione da diporto proveniente da un territorio extracomunitario è legata al completamento delle previste procedure doganali di importazione, non risultando più richiesta, per quanto attiene agli stretti profili doganali, l'iscrizione nei registri navali e la conseguente assunzione della bandiera italiana<sup>(57)</sup>.

(57) Nota delle Dogane prot. 22756 del 24 febbraio 2012. La stessa nota conferma che un'analoga semplificazione delle formalità doganali è stata prevista relativamente all'applicazione del regime doganale dell'esportazione alle unità da diporto.

## L'esportazione delle unità da diporto

Sotto il profilo doganale, l'esportazione è il regime definitivo cui sono vincolate le merci che devono uscire dal territorio doganale dell'Unione<sup>(58)</sup>.

A seguito della modifica apportata dal D.L. n. 1/2012 all'art. 36, comma 4 del TULD, per l'esportazione delle imbarcazioni da diporto, a differenza delle altre imbarcazioni, non è più prevista la cancellazione dalle matricole o dai registri navali nazionali.

La nuova norma stabilisce, infatti, che le unità da diporto si intendono esportate su semplice rilascio di una dichiarazione di esportazione definitiva da parte dell'esportatore.

Nonostante il chiaro intento di semplificazione della modifica legislativa, l'Agenzia delle dogane ha sottolineato che la dichiarazione resa dall'esportatore non può considerarsi sostitutiva delle formalità doganale previste dalla normativa europea per l'esportazione delle imbarcazioni fuori dal territorio doganale dell'UE<sup>(59)</sup>.

Al riguardo, la circolare dell'Agenzia chiarisce la necessità, al fine di poter beneficiare del regime di non imponibilità IVA, di cui all'art. 8, comma 1 del D.P.R. n. 633/1972, di un'effettiva uscita fisica delle unità da diporto dall'Unione Europea, non attribuendo nessun valore al requisito giuridico documentale dell'avvenuta immatricolazione o iscrizione nei registri (c.d. imbandieramento) di uno Stato estero.

Proprio con riferimento alle imbarcazioni da diporto per le quali siano state espletate le formalità di iscrizione nei registri navali di un Paese terzo, l'Agenzia delle dogane precisa che la prova dell'effettiva uscita dal territorio doganale può essere fornita dall'esportatore, presentando all'ufficio doganale competente:

- a. in via principale, la dichiarazione resa dall'armatore o dal comandante dell'unità da diporto di aver raggiunto le acque internazionali e quindi di aver oltrepassato il limite delle dodici miglia che delimita il territorio doganale della UE, accompagnata dalla rilevazione satellitare della posizione della imbarcazione in acque internazionali, fornita attraverso il sistema A.I.S (*Automatic Identification System*) monitorato dalla Capitaneria di porto, per le unità da diporto che ne sono provviste per legge o che lo abbiano in dotazione;
- b. in alternativa, la documentazione comprovante l'arrivo del natante in un porto terzo.

Ai fini dell'IVA, ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972, si è in presenza di un'esportazione non imponibile quando un operatore italiano cede a un cliente extracomunitario unità da diporto di sua produzione o commercio mediante trasporto o spedizione fuori del territorio comunitario direttamente o tramite un terzo (spedizioniere, vettore ecc.) dallo stesso incaricato in cambio del pagamento di un corrispettivo.

In particolare, perché si configuri una cessione all'esportazione è necessario, ai fini della disciplina IVA, che si realizzino congiuntamente due condizioni:

- il trasferimento della proprietà o di altro diritto reale di godimento dell'imbarcazione;
- la materiale uscita dell'imbarcazione dal territorio comunitario che deve essere provata con apposita documentazione rilasciata dagli Uffici doganali.

Nelle esportazioni dirette<sup>(60)</sup> la prova di uscita è costituita dal messaggio 'risultato di uscita' che la dogana di uscita dei beni invia alla dogana di partenza entro il giorno successivo a quello in cui il bene lascia il territorio doganale dell'Unione.

A tale proposito, le note dell'Agenzia delle dogane del 3 maggio 2007, n. 1434 e 27 giugno 2007 n. 3945 e la circolare 11 maggio 2011, n. 16/D hanno fornito importanti istruzioni per un corretto comportamento degli operatori doganali.

(58) Art. 263 del CDU.

(59) Agenzia delle dogane, Circ. 14/D del 12 maggio 2016.

(60) Di cui all'art. 8, comma 1, lett. a) del D.P.R. n. 633/1972, nelle quali l'esportatore è l'intestatario della dichiarazione doganale di export (trasporto effettuato a nome e per conto del cedente).

Di seguito si riportano le regole da seguire:

1. al momento della presentazione dell'unità da diporto all'ufficio doganale di esportazione<sup>(61)</sup>, questo procede alla registrazione delle dichiarazioni presentate nel sistema informativo doganale nazionale AIDA e riceve un numero di identificazione univoco MRN (acronimo di *Movement Reference Number*);
2. eseguiti i controlli e autorizzato lo svincolo del bene, l'ufficio doganale di esportazione provvede alla stampa e alla consegna al dichiarante del DAE (documento accompagnamento esportazione). Il DAE riporta gli estremi dell'MRN, con la funzione di accompagnare l'unità da diporto dalla dogana di esportazione alla dogana di uscita<sup>(62)</sup>;
3. a seguito dello svincolo della merce, l'ufficio di esportazione provvede alla trasmissione in via elettronica all'ufficio di uscita dei dati riportati nella dichiarazione doganale;
4. la dogana di uscita riceve il DAE al momento dell'arrivo del bene;
5. completate le formalità dovute, l'ufficio doganale di uscita invia alla dogana di esportazione il messaggio 'risultati di uscita'. Tale messaggio, registrato nella base dati AIDA, costituisce la prova dell'uscita dell'imbarcazione dal territorio comunitario per le operazioni svolte in ambito AES (*Automated Export System*)<sup>(63)</sup>.

Qualora, decorsi 90 giorni dalla data di svincolo delle merci per l'esportazione, la dogana di partenza non abbia ricevuto il messaggio di uscita o l'esportatore, anche prima del decorso di tale termine, abbia la certezza che la merce sia uscita ma non abbia ricevuto il 'risultato di uscita' può essere attivata una procedura di ricerca o di appuramento (c.d. procedura di 'follow up')<sup>(64)</sup> ed, eventualmente, possono essere fornite prove cc.dd. alternative dell'uscita della merce, ossia:

— attestazioni e certificazioni rilasciate da una dogana o da altre pubbliche amministrazioni estere, ovvero idonei documenti di trasporto internazionale;

— attestazioni apposte da autorità estere, sui documenti doganali emessi a scorta di merci introdotte nel territorio doganale, salvo che a tali documenti sia riconosciuta, a condizione di reciprocità, la medesima efficacia attribuita alle analoghe attestazioni apposte dalle dogane italiane<sup>(65)</sup>.

L'Amministrazione doganale, inoltre, con nota 24 dicembre 2009, n. 169792, ha ritenuto valida, ai fini della prova dell'esportazione, la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà resa, ai sensi dell'art. 47 del D.P.R. n. 445 del 2000, dall'interessato (esportatore/rappresentante legale della società esportatrice) ove si dichiara:

- a. la regolare uscita della merce di cui all'MRN n. ...., dal territorio comunitario;
- b. che la merce uscita dal territorio comunitario corrisponde a quella dichiarata nella dichiarazione doganale di cui all'MRN n. ....;
- c. la data dell'uscita (certa o presunta);
- d. qualora nota, la dogana di effettiva uscita.

Tale dichiarazione deve essere firmata in presenza del funzionario doganale o, in alternativa, qualora presentata già firmata, corredata da copia del documento di identità del firmatario.

La dichiarazione di cui alla lettera a) nonché i documenti a corredo devono consentire all'ufficio doganale di esportazione di desumere che la merce oggetto della dichiarazione doganale corrisponde a quella effettivamente uscita dall'Unione Europea.

(61) Ossia l'ufficio doganale in cui viene presentata la dichiarazione di esportazione, ai sensi dell'art. 221 dell'RE.

(62) Ossia l'ufficio doganale dal quale la merce esce materialmente dal territorio dell'Unione Europea, ai sensi dell'art. 329 del RE.

(63) Nota dell'Agenzia delle dogane 27 giugno 2007, n. 3945.

(64) Art. 335 del RE.

(65) Art. 346 del TULD.



# L'ammissione temporanea delle unità da diporto

Il regime di ammissione temporanea rientra, insieme all'uso finale, nel regime speciale doganale dell'uso particolare<sup>(66)</sup>.

Tale regime, ai sensi dell'art. 250 del Reg UE 952/2013 (CDU), permette l'utilizzo temporaneo nel territorio dell'Unione europea, in esonero totale o parziale dei dazi all'importazione, dell'IVA e delle misure di politica commerciale, di merci non unionali destinate a essere nuovamente esportate o vincolate a un altro regime doganale senza aver subito modifiche, a eccezione del loro deprezzamento normale dovuto all'uso che ne è stato fatto<sup>(67)</sup>.

Possono, tuttavia, essere autorizzate dall'Agenzia delle dogane le riparazioni e le operazioni di manutenzione, incluse le revisioni e le messe a punto o le misure destinate a conservare i beni o a garantirne la compatibilità con i requisiti tecnici indispensabili per consentire il loro utilizzo nell'ambito del regime<sup>(68)</sup>.

Il regime di ammissione temporanea è appurato quando le merci importate temporaneamente sono riesportate o vincolate a un successivo regime doganale ovvero distrutte.

(66) Dal 1° maggio 2016, i regimi doganali si distinguono in: regimi definitivi e regimi speciali. I regimi definitivi (immissione in libera pratica ed esportazione) determinano, stante l'assolvimento di tutte le misure relative alla fiscalità e alla politica commerciale, un cambiamento della posizione doganale dei beni, che da non unionali diventano unionali nell'immissione in libera pratica e viceversa nel regime di esportazione. I regimi speciali (transito, deposito, uso particolare - ammissione temporanea e uso finale - perfezionamento (artt. 210 e ss. del CDU), invece, non comportano immediatamente un mutamento della posizione doganale delle merci e non determinano un'immediata riscossione dei diritti doganali.

(67) Per approfondimenti, Fabio M., 'Manuale di diritto a pratica doganale', Milano, 2019, e D'Alfonso F., 'Regime doganale dell'ammissione temporanea e disciplina IVA', in L'iva, 2019, pag. 38.

(68) Art. 204 del CDU. Nell'ambito della normativa nazionale, il D.P.R. n. 43/1973 (TULD) parla di 'importazione temporanea' di beni extra-UE, non distinguendo dunque le merci introdotte nell'UE per essere sottoposte a una lavorazione o a una trasformazione e, successivamente, essere ri-inviolate fuori dal territorio comunitario (regime unionale del c.d. perfezionamento attivo).

In linea generale, il periodo massimo per il quale i beni possono rimanere vincolati al regime di ammissione temporanea per la stessa finalità e sotto la responsabilità dello stesso titolare dell'autorizzazione è di 24 mesi, anche se il regime è stato appurato vincolando le merci a un altro regime speciale e queste sono state poi nuovamente vincolate al regime di ammissione temporanea<sup>(69)</sup>.

Con riferimento ai mezzi di trasporto marittimi e fluviali ad uso privato, l'art. 217, lett. e) del Reg. UE 2446/2017 (RD) prevede, invece, che il termine massimo di appuramento è pari a 18 mesi, decorrenti dalla data di ingresso del natante nelle acque comunitarie.

Il regime di ammissione temporanea può essere utilizzato unicamente a condizione che:

- le merci non siano destinate a subire modifiche, a eccezione del loro deprezzamento normale dovuto all'uso effettuato;
- sia possibile garantire l'identificazione delle merci vincolate al regime, salvo quando, tenuto conto della natura delle merci o dell'uso previsto, l'assenza di misure di identificazione non può dar adito a un'utilizzazione abusiva del regime oppure quando è possibile verificare se sono soddisfatte le condizioni previste per le merci equivalenti<sup>(70)</sup>;
- il titolare del regime sia stabilito al di fuori del territorio doganale dell'Unione, salvo che sia altrimenti disposto;
- siano soddisfatti i requisiti relativi all'esenzione totale o parziale dai dazi stabiliti nella normativa doganale.

(69) Art. 251, par. 2, del CDU.

(70) Si veda art. 223 del CDU.

L'ammissione temporanea può essere concessa in esonero totale o parziale dei dazi<sup>(71)</sup>.

L'esenzione totale dei dazi all'importazione è ammessa in relazione a determinate merci, non solo quando il richiedente e il titolare del regime sono stabilito al di fuori del territorio doganale dell'Unione, ma anche quando essi sono stabiliti nell'UE.

Tra i beni ammessi all'esonero totale dei dazi vi rientrano i mezzi di trasporto adibiti alla navigazione marittima e nelle acque interne, se:

- sono immatricolati al di fuori dell'UE a nome di una persona stabilita fuori da tale territorio;
- se non sono immatricolati, devono essere di proprietà di una persona stabilita fuori del territorio doganale dell'UE;
- sono utilizzati da una persona stabilita fuori del territorio unionale<sup>(72)</sup>.

In caso di utilizzo privato da parte di un soggetto extra-UE diverso dall'intestatario dell'immatricolazione, la concessione dell'esenzione totale del dazio all'importazione è subordinata alla condizione che tale persona sia debitamente autorizzata per iscritto dal titolare dell'autorizzazione. In altri termini, in questa circostanza l'utilizzatore deve essere in possesso di una delega emessa dal soggetto che ha provveduto all'immatricolazione<sup>(73)</sup>.

Con riferimento alle imbarcazioni, esistono, inoltre, ipotesi nelle quali soggetti unionali possono beneficiare, in qualità di utilizzatori, dell'esonero totale del dazio.

(71) L'ammissione temporanea con parziale esonero dai dazi all'importazione è concessa con riferimento ai beni che non soddisfano tutte le prescrizioni pertinenti per l'esenzione totale e non è concessa per i prodotti di consumo (art. 206 del RD). In tale ipotesi, l'introduzione della merce nel territorio unionale comporta il sorgere dell'obbligazione doganale e il conseguente assolvimento (parziale) del dazio, nonché il versamento integrale dell'IVA. In particolare, l'art. 252 del CDU statuisce che *"l'importo dei dazi all'importazione per le merci vincolate al regime di ammissione temporanea in esenzione parziale dai dazi all'importazione è pari al 3% dell'importo del dazio all'importazione che sarebbe stato dovuto per tali merci se esse fossero state immesse in libera pratica nella data in cui sono state vincolate al regime dell'ammissione temporanea. Tale importo è dovuto per ogni mese o frazione di mese per cui le merci sono rimaste vincolate al regime dell'ammissione temporanea in esenzione parziale dal dazio all'importazione."*

*L'importo del dazio all'importazione non è superiore a quello che sarebbe stato dovuto se le merci in questione fossero state immesse in libera pratica nella data in cui sono state vincolate al regime di ammissione temporanea"*.

(72) Art. 212 del RD.

(73) Art. 212, par. 3, ultimo periodo, del RD.

In particolare, le persone stabilite nell'UE possono usufruire del regime di ammissione temporanea in esenzione totale se il mezzo di trasporto è utilizzato in una situazione di emergenza<sup>(74)</sup> ovvero se lo stesso, su richiesta del titolare dell'immatricolazione (il quale deve trovarsi nel territorio comunitario), è utilizzato privatamente e occasionalmente<sup>(75)</sup>.

Inoltre, coloro che hanno la residenza nell'UE beneficiano di un'esenzione daziaria totale per le imbarcazioni che hanno noleggiato in virtù di un contratto scritto, sempreché le utilizzino privatamente per tornare nel proprio luogo di residenza nel territorio doganale comunitario ovvero per lasciarlo<sup>(76)</sup>.

In tale circostanza, ai sensi dell'art. 218, par. 3, del RD, entro tre settimane dalla conclusione del contratto relativo alla locazione o alla nuova locazione, l'unità da diporto deve essere restituita all'impresa di locazione unionale, se l'imbarcazione è stata utilizzata per tornare nel luogo di residenza, oppure deve essere riesportata, se la stessa è stata utilizzata dal soggetto per lasciare il territorio doganale dell'UE.

Le persone fisiche residenti nell'UE possono altresì usufruire di un'esenzione totale dai dazi all'importazione per i mezzi di trasporto adibiti a uso commerciale o privato a condizione che siano alle dipendenze del proprietario, del locatario o dell'affittuario del mezzo di trasporto e che il datore di lavoro sia stabilito al di fuori di tale territorio doganale<sup>(77)</sup>.

Regole particolare, infine, sono previste per la riesportazione nel caso di servizi di noleggio professionale<sup>(78)</sup>.

(74) Art. 214, lett. c), del RD. Rispetto alla precedente formulazione dell'art. 559, par. 1, lett. c), Reg. CEE 2454/93 non è più previsto che tale utilizzo possa essere protratto per un periodo massimo di cinque giorni.

(75) Art. 215, par 1, del RD. È, ad esempio, possibile che il titolare dell'immatricolazione consenta a un proprio conoscente di utilizzare l'imbarcazione all'interno delle acque unionali. In tale circostanza, per beneficiare dell'esenzione daziaria, l'utilizzo deve, da un lato, avvenire secondo le istruzioni scritte del titolare dell'immatricolazione, che deve trovarsi nel territorio comunitario, e, dall'altro, essere a titolo occasionale.

(76) Art. 215, par. 2, del RD.

(77) Art. 215, par. 3, del RD. Si ricorda che su richiesta dell'autorità doganale, la persona che utilizza il mezzo di trasporto deve presentare copia del contratto di lavoro.

(78) Art. 218 del RD.

E invero, se un mezzo di trasporto è stato temporaneamente importato nell'Unione in esenzione totale dai dazi all'importazione in conformità all'art. 212 ed è stato restituito a un'impresa di locazione avente sede nel territorio doganale dell'Unione, la riesportazione in appuramento del regime di ammissione temporanea deve essere effettuata entro sei mesi dalla data di entrata dell'imbarcazione nel territorio doganale dell'Unione<sup>(79)</sup>.

Se, invece, l'unità da diporto è nuovamente locata dall'impresa di locazione a una persona stabilita al di fuori del territorio comunitario o a persone fisiche che hanno la loro residenza abituale all'interno dell'UE, la riesportazione in appuramento del regime di ammissione temporanea deve essere realizzata entro sei mesi dalla data di entrata del mezzo di trasporto nel territorio doganale dell'Unione ed entro tre settimane dalla conclusione del relativo contratto.

### **La dichiarazione per l'ammissione temporanea**

Le dichiarazioni in dogana per l'ammissione temporanea delle imbarcazioni possono essere presentate verbalmente presso l'ufficio doganale nel primo porto di arrivo nel territorio dell'UE<sup>(80)</sup>.

Per i mezzi di trasporto dichiarati verbalmente, l'autorizzazione è concessa alla persona che ha il controllo fisico delle merci al momento dello svincolo delle stesse per il regime di ammissione temporanea, a meno che tale persona agisca per conto di un altro soggetto; in tal caso l'autorizzazione è concessa a quest'ultimo.

(79) Al riguardo, l'art. 218, par. 1, ultimo periodo del RD prevede che *“la data di entrata nel territorio doganale dell'Unione è considerata la data di conclusione del contratto di locazione in base al quale il mezzo di trasporto era utilizzato al momento dell'ingresso in tale territorio, a meno che la data effettiva di entrata sia stata dimostrata”*.

(80) Cfr. art. 136 del RD.

L'Agenzia delle dogane ha chiarito che *“per un pleasure yacht, registrato in un Paese terzo, la richiesta della dichiarazione verbale – prevista dall'art. 136 del RD al fine di attestare il momento di ingresso nel territorio doganale dell'Unione – debba considerarsi una ‘facoltà’ e non un obbligo, tenuto conto che già il semplice passaggio della frontiera dell'Unione (in questo caso l'ingresso nelle acque territoriali) comporta il vincolo al regime di ammissione temporanea”*<sup>(81)</sup>.

Qualora, tuttavia, il titolare dell'unità da diporto decidesse comunque di presentare la dichiarazione verbale per farsi attestare dall'ufficio doganale il momento di ingresso dell'imbarcazione nel territorio comunitario e il conseguente inizio del periodo di appuramento, lo stesso può utilizzare l'all. 71-01 del RD<sup>(82)</sup>, senza la richiesta di ulteriori garanzie, dimostrando che il natante:

- è registrato in un Paese terzo ed è di proprietà di un soggetto extra-UE;
- proviene da un territorio al di fuori dell'UE.

In assenza della dichiarazione verbale per l'ammissione temporanea, il momento di arrivo nelle acque comunitarie di un'imbarcazione battente bandiera estera può essere dimostrato dal c.d. costituito di arrivo, rilasciato dall'autorità marittima del primo porto di approdo nazionale e avente la durata di 12 mesi<sup>(83)</sup>.

Tale documento, che prova l'inizio della decorrenza del termine di appuramento entro cui l'unità da diporto deve essere importata o vincolata a un altro regime doganale, deve essere restituito all'atto della partenza verso un porto estero, all'autorità marittima competente per il luogo di ultimo approdo.

Poiché il costituito di arrivo ha una validità di 12 mesi, inferiore rispetto al termine massimo di appuramento del regime di ammissione temporanea (18 mesi), qualora la permanenza dell'imbarcazione eccedesse tale limite temporale, il titolare del regime dovrebbe chiedere il rilascio di un nuovo documento, in sostituzione di quello in scadenza.

(81) Comunicazione Agenzia delle dogane - UCINA del 3 maggio 2019. Si veda Casaregola V., *“Da confermare la dichiarazione verbale per l'ammissione temporanea dello yacht”*, in Eutekne.info.

(82) Il modulo di cui all'all. 71-01 del RD è composto da una prima parte da compilare a cura dell'armatore con i propri dati, quelli dell'unità da vincolare al regime di ammissione temporanea (descrizione dell'unità, modello e lunghezza, valore, bandiera e numero di registrazione, identificativo IMO), dell'utilizzo per finalità di diporto e del periodo di 18 mesi di appuramento con relativa scadenza, e di una seconda parte riservata all'Agenzia delle dogane.

(83) Per l'efficacia del costituito di arrivo, si vedano Cass., 21297 e 21298/2018.

Il mancato rilascio del costituito di arrivo o della dichiarazione verbale comporta l'impossibilità, per l'armatore, di provare il momento iniziale per il decorso del termine di appuramento, con conseguente rischio dell'insorgenza dell'obbligazione doganale<sup>(84)</sup>.

La natura di regime agevolativo dell'ammissione temporanea, infatti, determina un'inversione dell'onere probatorio a carico del contribuente, che, in assenza di documentazione certa e ufficiale, potrebbe avere difficoltà a dimostrare la legittima permanenza dello yacht nelle acque comunitarie in esenzione totale dai dazi all'importazione e in regime di non imponibilità IVA.

### **Appuramento del regime**

L'ammissione temporanea delle unità da diporto in esenzione totale dei dazi all'importazione prevede, ai sensi dell'art. 217, lett. e) del RD, un limite di permanenza pari a 18 mesi all'interno delle acque territoriali unionali.

Trascorso tale termine, che decorre dalla presentazione della dichiarazione verbale ovvero dal costituito di arrivo, sorge l'obbligo di provvedere all'importazione definitiva del bene (con conseguente pagamento dei diritti doganali e dell'IVA) oppure di attribuire un diverso regime doganale.

Se entro il termine di appuramento pari a 18 mesi l'unità da diporto non è trasferita fuori del territorio dell'UE o il mezzo di trasporto non è stato vincolato a un'altra destinazione doganale, si determina altresì una fattispecie di contrabbando penalmente rilevante, ai sensi dell'art. 216, comma 2, del TULD<sup>(85)</sup>.

Con la riforma del codice doganale, in vigore dal 1° maggio 2016, sono state modificate le norme in materia di interruzione del termine di appuramento per i mezzi di trasporto (incluse le imbarcazioni) in ammissione temporanea.

Il previgente art. 553, par. 2, del DAC prevedeva la possibilità, su richiesta del titolare del regime, di prorogare il termine di appuramento di 18 mesi *“per la durata durante la quale le merci non vengono utilizzate”*<sup>(86)</sup>.

Dal 1° maggio 2016 sono state modificate le norme in tema di interruzione del termine di appuramento dei mezzi di trasporto in ammissione temporanea, eliminando, in particolare, la previsione che consentiva di prorogare il termine per il periodo nel quale l'unità da diporto permane nel territorio doganale dell'UE ma non viene utilizzata (come per le imbarcazioni in rimessaggio).

L'art. 251, par. 3, del CDU, infatti, prevede che quando, in circostanze eccezionali, l'uso autorizzato non può essere completato entro 18 mesi, le autorità doganali possono concedere una proroga di detto periodo, per un lasso di tempo ragionevole, su richiesta giustificata del titolare dell'autorizzazione.

In tale ambito possono essere inclusi i programmi di manutenzione e *refit* delle unità da diporto nel territorio doganale UE<sup>(87)</sup>.

(84) Vannucci E., 'Le norme per i pleasure yacht battenti bandiera straniera', in Nautica&Fisco, 2014, pag. 83.

(85) L'art. 216, comma 2, del TULD prevede che *“i mezzi di trasporto ammessi alle facilitazioni di cui al precedente comma conservano la condizione di merce estera in temporanea importazione e possono essere nazionalizzati alle condizioni previste per ciascuna categoria dalla legislazione italiana; per il loro uso nel territorio dello Stato quando manchino o siano venute a cessare le condizioni indicate nelle convenzioni citate nel predetto comma resta ferma l'applicabilità delle pene stabilite per il reato di contrabbando”*.

(86) Tale disposizione era stata recepita nell'art. 216, comma 4, del TULD, il quale dispone che, per le imbarcazioni da diporto, soggette alla Convenzione di Ginevra del 1956, *“il regime di temporanea importazione è interrotto durante il periodo in cui tali veicoli, pur permanendo nel territorio doganale, rimangono inutilizzati, sempreché siano custoditi con l'osservanza delle condizioni e cautele stabilite dal Ministero delle finanze”*. Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate, nella guida Nautica&Fisco (sino alla IV edizione) riportava che *“il termine di appuramento viene interrotto in caso di unità custodite in rimessaggio”*, al rispetto di specifiche condizioni come la comunicazione all'ufficio doganale di competenza del luogo di custodia e la permanenza in rimessaggio per almeno tre mesi continuativi. Secondo la C.M. 26/81, infine, una volta concluso il termine di interruzione, il regime di ammissione temporanea ricomincerebbe a decorrere *ex novo* (cfr. anche Cass. 30895/2015; Cass., 19616/2014 e Cass., 38724/2007).

(87) Nautica&Fisco, V edizione.

Pur essendo dunque escluso, ai fini interruttivi, il rimessaggio, dovrebbero invece rientrare le situazioni in cui la messa a secco è conseguenza di un atto dell'autorità giudiziaria, come nel caso di sequestro<sup>(88)</sup>.

Qualora, invece, si verificasse un sequestro su richiesta di privati, la Suprema Corte non ha riconosciuto l'interruzione del termine per l'appuramento dell'ammissione temporanea per evidenti finalità antielusive<sup>(89)</sup>.

(88) Seppur anteriore alle modifiche del CDU, la Corte di Cassazione ha affermato la necessità di comunicare il sequestro all'Agenzia delle dogane competente, al fine di consentire all'Ufficio di esercitare i controlli necessari. La comunicazione, inoltre, incide sulla decorrenza del termine in ragione della mancata utilizzazione del natante (Cass., 19616/2014).

(89) Cass., 19616/2014. Anche art. 13, comma 2 della Convenzione di Ginevra del 1956, secondo cui *"l'obbligo della riesportazione nel termine di validità del documento d'importazione temporanea è sospeso durante lo spazio di tempo in cui l'imbarcazione o l'aeromobile non possa essere esportato perché staggito, sempre che il sequestro non sia stato operato a domanda di privati"*.



# Il perfezionamento attivo delle unità da diporto

Il perfezionamento fa parte dei cd. regimi speciali e comprende il perfezionamento attivo e il perfezionamento passivo<sup>(90)</sup>.

Il regime di perfezionamento attivo è un regime doganale sospensivo e nasce allo scopo di incoraggiare e agevolare l'attività degli esportatori unionali, consentendo loro di importare senza pagare alcun dazio o prelievo agricolo, né subire l'effetto di alcuna misura di politica commerciale, le merci destinate a essere trasformate nell'UE e, pertanto, riesportate al di fuori di essa, sotto forma di prodotti compensatori, ovvero vincolate a un altro regime doganale oppure distrutte.

Attraverso tale regime speciale si cerca di evitare che la tariffa doganale comune crei difficoltà agli operatori economici obbligati a rifornirsi all'estero per certi materiali, avendo difficoltà a reperirli nel territorio unionale.

È, tuttavia, necessario evitare che, utilizzando il perfezionamento attivo, produttori comunitari ne siano danneggiati e, per questo motivo, il rilascio dell'autorizzazione di cui all'art. 221, par. 1, lett. a) del CDU è subordinato alla sussistenza di determinati requisiti<sup>(91)</sup>.

(90) Art. 210, par. 1, lett. d) del CDU. Attraverso il regime del perfezionamento passivo, merci unionali possono essere temporaneamente esportate dal territorio doganale dell'Unione per essere sottoposte a operazioni di perfezionamento (art. 259 del CDU). Tale regime, pertanto, consente di effettuare l'uscita di merci unionali e la reintroduzione dei prodotti compensatori, con il vantaggio di vedere applicati i dazi esclusivamente sul valore dell'operazione di perfezionamento effettuata al di fuori del territorio doganale dell'Unione. In altri termini, il regime in esame consente di ottimizzare i costi correlati alle regole sul valore doganale dei beni, escludendo dalla base imponibile dei dazi all'importazione il valore delle merci unionali, che hanno rappresentato oggetto di lavorazione estera.

(91) A partire dal 2 ottobre 2017 le domande di autorizzazione al perfezionamento attivo devono essere inoltrate sul portale 'Eu Trade Portal' tramite il Customs Decisions System (CDS), codice IPO (cfr. Agenzia delle dogane, Circ., 31 gennaio 2018, n. 138154/RU).

In particolare, l'autorizzazione è concessa esclusivamente alle persone che:

- sono stabilite nel territorio doganale dell'Unione<sup>(92)</sup>;
- offrono tutte le necessarie garanzie di un ordinato svolgimento delle operazioni<sup>(93)</sup>;
- qualora possa sorgere un'obbligazione doganale o altre imposte, costituiscono una garanzia a norma dell'art. 89;
- utilizzano o fanno utilizzare le merci o effettuano o fanno effettuare operazioni di perfezionamento delle merci.

Inoltre, l'autorizzazione è concessa soltanto quando le autorità doganali possono garantire l'esercizio della vigilanza doganale senza dover introdurre misure amministrative sproporzionate rispetto alle esigenze economiche in questione e sempreché gli interessi essenziali dei produttori dell'Unione non vengano pregiudicati dall'autorizzazione per il regime di perfezionamento (condizioni economiche)<sup>(94)</sup>.

L'operatore economico che intende avvalersi del regime di perfezionamento, per riparazioni o per lavorazioni su un'imbarcazione senza volerla importare (con conseguente assolvimento di dazi e IVA), deve presentare la relativa domanda di autorizzazione all'ufficio doganale competente in relazione al luogo in cui le operazioni di perfezionamento saranno effettuate o, almeno, dove la prima di tali operazioni sarà posta in essere.

Una volta ricevuta la richiesta di autorizzazione, l'autorità doganale, al più tardi entro 30 giorni<sup>(95)</sup>, stabilisce il termine entro cui l'unità da diporto (prodotto compensatorio) deve essere esportata o riesportata o aver ricevuto un'altra destinazione doganale.

(92) Ai sensi dell'art. 162, par. 2, del RD l'autorizzazione può essere richiesta anche da una persona stabilita fuori del territorio unionale.

(93) Ai sensi dell'art. 221, par. 3, lett. b) del CDU "si ritiene che un operatore economico autorizzato per le semplificazioni doganali soddisfi detta condizione se nell'autorizzazione di cui all'articolo 38, paragrafo 2, lettera a), si tiene conto dell'attività relativa al regime speciale interessato".

(94) Per l'esame delle condizioni economiche, si vedano artt. 166 e ss. del RD. Anche CGE, 21 luglio 2016, Causa C-4/15, in [www.curia.eu](http://www.curia.eu).

(95) Art. 171 del RD.

Tale termine è fissato tenendo conto del tempo necessario per effettuare le operazioni di perfezionamento e decorre dal giorno in cui l'imbarcazione extra-UE è vincolata al regime<sup>(96)</sup>. Una volta appurata l'operazione, la garanzia prestata dall'operatore sui diritti sospesi sarà riaccreditata.

Il termine di appuramento, infine, può essere prorogato dall'autorità doganale, dietro richiesta presentata dal titolare dell'autorizzazione debitamente motivata<sup>(97)</sup>.

Tra le operazioni di perfezionamento rientrano<sup>(98)</sup>:

- la lavorazione, compresi il montaggio, assemblaggio e adattamento ad altre merci;
- la trasformazione;
- la distruzione;
- la riparazione, compreso il riattamento e la messa a punto;
- l'utilizzazione di merci che non si ritrovano nei prodotti trasformati, ma che ne permettono l'ottenimento o la facilitazione ancorché scomparendo totalmente o parzialmente nel processo di trasformazione.

Infine, il perfezionamento attivo si considera 'appurato' quando l'unità da diporto vincolata al regime, o i prodotti trasformati a seguito delle lavorazioni, sono vincolati a un regime successivo, sono usciti dal territorio dell'UE, sono stati distrutti o abbandonati.

In caso di immissione in libera pratica dell'imbarcazione, l'operatore economico potrà scegliere se far gravare l'obbligazione doganale solo sulla merce non unionale originariamente vincolata al regime<sup>(99)</sup> ovvero sul prodotto trasformato immesso in libera pratica<sup>(100)</sup>.

(96) Ai sensi dell'art. 257, par. 3, del CDU "il periodo di cui al primo comma è fissato in mesi e non supera sei mesi. Esso decorre dalla data di accettazione della dichiarazione di esportazione dei prodotti trasformati ottenuti dalle corrispondenti merci equivalenti".

(97) Art. 257, par. 2, del CDU. Le domande possono essere rinnovate o modificate ex art. 164 del RD.

(98) Art. 5, par. 1, n. 37 del CDU. Con specifico riferimento al perfezionamento attivo, l'art. 256, parr. 2 e 4, del CDU prevede che "tale regime può essere utilizzato in casi diversi dalla riparazione e distruzione solo quando, senza pregiudizio dell'uso di accessori per la produzione, le merci vincolate al regime possono essere identificate nei prodotti trasformati" e per "merci destinate a essere oggetto di operazioni atte a garantire la loro conformità a requisiti tecnici per la loro immissione in libera pratica; merci che devono essere oggetto di manipolazioni usuali".

(99) Al riguardo, l'art. 86, par. 3, del CDU prevede che "quando sorge un'obbligazione doganale per prodotti trasformati in regime di perfezionamento attivo, su richiesta del dichiarante l'importo del dazio all'importazione corrispondente all'obbligazione è determinato in base alla classificazione tariffaria, al valore in dogana, al quantitativo, alla natura e all'origine delle merci vincolate al regime di perfezionamento attivo al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana relativa a tali merci".

(100) Al riguardo, l'Agenzia delle dogane ha affermato che "la scelta sulla modalità di tassazione che l'operatore intende applicare sui prodotti compensatori, in caso di immissione in libera pratica, deve essere effettuata al momento della presentazione dell'istanza in quanto, in base a tale scelta, si determinerà la necessità o meno di effettuare il preventivo esame delle condizioni economiche, soprattutto nel caso le operazioni abbiano ad oggetto merci sensibili" (Agenzia delle dogane, Circ., 8/2016).

# L'esportazione temporanea delle unità da diporto

Quando le unità da diporto devono essere destinate a un uso temporaneo all'estero ed è prevista una futura reintroduzione nel territorio nazionale, si può procedere con un'esportazione temporanea<sup>(101)</sup>.

Tale regime è particolarmente utile nei casi di esposizione dell'imbarcazione in fiere che si svolgono in Paesi terzi.

In tali casi, i beni possono essere temporaneamente esportati - permanendo all'estero per un periodo massimo di cinque anni<sup>(102)</sup> - e successivamente reimportati senza pagamento dei relativi diritti doganali.

Nel caso di vendita all'estero della merce, è necessario che l'operazione sia regolarizzata ai fini doganali con la presentazione della dichiarazione doganale d'esportazione definitiva.

Nel caso in cui il Paese di destinazione abbia aderito alla Convenzione ATA, è possibile ricorrere all'istituto dell'esportazione temporanea con emissione di un carnet ATA che accompagna la merce<sup>(103)</sup>.

Attraverso il carnet ATA si evitano di pagare i dazi e l'IVA alla dogana, purché le merci siano reimportate entro i termini indicati nel documento, che non possono in ogni caso eccedere quello di validità del carnet stesso (pari a 12 mesi).

Il titolare è, inoltre, esonerato dall'obbligo di depositare, presso la dogana del Paese di importazione, una cauzione o l'ammontare dei diritti doganali a garanzia della mancata riesportazione delle merci.

La richiesta del carnet deve essere rivolta alla Camera di Commercio territorialmente competente, previa prestazione di un'apposita cauzione.

(101) Art. 214 del TULD.

(102) Circ. n. 7/148/IX del 21 gennaio 1982.

(103) La cui lista è consultabile all'indirizzo <http://www.unioncamere.net/commercioEstero/ata/paesi.htm>.



# Il perfezionamento passivo delle unità da diporto

In applicazione del regime di perfezionamento passivo<sup>(104)</sup> è possibile, nel rispetto di determinati requisiti, esportare temporaneamente beni destinati a subire lavorazioni (quali il montaggio, l'assemblaggio, la riparazione compreso il riattamento e la messa a punto)<sup>(105)</sup>, beneficiando di determinate agevolazioni.

Per usufruire di tale regime è necessario richiedere l'autorizzazione all'Agenzia delle dogane, inoltrando la richiesta sul portale '*Eu Trade Portal*' tramite il *Customs Decisions System* (CDS). Tale autorizzazione può avere una validità massima di cinque anni a decorrere dalla data in cui diventa efficace<sup>(106)</sup>.

Una volta ultimate le lavorazioni nel Paese terzo, le unità da diporto saranno reimportate nell'Unione Europea, con il vantaggio di essere assoggettati al pagamento dei diritti doganali solo sul valore aggiunto rappresentato dal corrispettivo per la lavorazione svolta.

Nel caso in cui sia comprovato che le unità da diporto sono state inviate all'estero per essere riparate gratuitamente, in forza di un'obbligazione contrattuale o legale di garanzia, oppure per un difetto materiale o di fabbricazione, le stesse possono beneficiare di un'esenzione totale dei dazi all'importazione<sup>(107)</sup>.

(104) Art. 259 del CDU.

(105) Art. 5, par. 1, n. 37 del CDU.

(106) Art. 173 del RD.

(107) Art. 260, par. 1 del CDU.

# Le provviste di bordo ai fini doganali

Alle provviste di bordo è dedicata una disciplina doganale speciale.

Anzitutto, agli effetti doganali costituiscono provviste di bordo delle navi i generi di consumo di ogni specie occorrenti a bordo per assicurare:

- il soddisfacimento delle normali esigenze di consumo delle persone componenti l'equipaggio e dei passeggeri;
- l'alimentazione degli organi di propulsione della nave o dell'aeromobile e il funzionamento degli altri macchinari e apparati di bordo (c.d. 'bunkeraggio');
- la manutenzione e la riparazione della nave o dell'aeromobile nonché delle relative dotazioni di bordo;
- la conservazione, la lavorazione e la confezione a bordo delle merci trasportate<sup>(108)</sup>.

Le provviste di bordo estere, sotto il profilo doganale, possono essere già esistenti sulle imbarcazioni, essere imbarcate o trasbordate ovvero sbarcate.

Le provviste di bordo estere esistenti sulle navi italiane e straniere al loro arrivo in un porto o rada o altro punto di approdo marittimo dello Stato possono essere consumate a bordo, in esenzione dai diritti doganali, durante la permanenza. Sono, invece, assoggettate a imposizione daziaria le provviste estere consumate sulle imbarcazioni italiane militari e da diporto durante l'intero periodo di sosta nelle acque marittime nazionali<sup>(109)</sup>.

(108) Art. 252 del TULD.

(109) Art. 253 del TULD. Le provviste di bordo imbarcate o trasbordate possono essere consumate nel porto in esenzione dai diritti doganali, prima della partenza della nave, alle condizioni stabilite dall'art. 253 del TULD (art. 254 del TULD).

Per quanto riguarda l'imbarco e il trasbordo di provviste di bordo sulle navi, trova applicazione l'art. 254 del TULD, secondo cui *"i generi costituenti provviste di bordo imbarcati o trasbordati sulle navi in partenza dai porti dello Stato si considerano usciti in transito o riesportazione se esteri ovvero in esportazione definitiva se nazionali o nazionalizzati"*.

Tale disposizione si applica alle navi militari italiane solo quando debbono recarsi in crociera fuori del mare territoriale e altresì alle unità italiane e straniere da diporto, a condizione che:

- siano in partenza da un porto marittimo dello Stato con diretta destinazione a un porto estero;
- la partenza avvenga entro le otto ore successive all'imbarco e sia annotata sul giornale delle partenze e arrivi per l'imbarco delle provviste di bordo in franchigia doganale;
- in caso di rientro in un porto nazionale, lo scalo nel porto estero risulti comprovato mediante il visto apposto sul giornale nautico dall'autorità marittima o doganale estera.

Qualora tali condizioni non si verificano, l'operazione non potrà rappresentare una esportazione, con conseguente decadenza dai benefici fiscali e applicazione delle relative sanzioni.

Si tratta di una *fictio juris* che permette di considerare le provviste di bordo nazionali o nazionalizzate imbarcate o trasbordate su navi in partenza da porti italiani come definitivamente uscite in esportazione.

La nave in partenza, di fatto, è considerata un luogo extra-UE, di talché l'esportazione è anticipata al momento dell'imbarco o del trasbordo della merce, senza attendere l'effettivo superamento del limite del mare territoriale nel corso della navigazione.

L'anticipazione al momento dell'imbarco o del trasbordo dell'esportazione definitiva delle provviste di bordo costituisce un'eccezione al principio generale sancito dall'art. 36 del TULD, secondo cui il presupposto dell'obbligazione tributaria, relativamente alle merci nazionali e nazionalizzate, è costituito dalla loro destinazione al consumo fuori dal territorio dello Stato<sup>(110)</sup>.

(110) La Corte di Cassazione ha affermato che l'imbarcazione è 'in partenza' se può salpare dal porto in qualsiasi momento e a propria discrezione, 'libera' da vincoli. Tale analisi, in particolare, non deve essere condotta in astratto, ma *"va necessariamente effettuata con giudizio ex ante, ossia con riguardo alla situazione esistente al momento della fornitura: l'evento imprevedibile sopravvenuto, infatti, non può influire sullo status della nave, che al momento della richiesta di approvvigionamento era oggettivamente 'libera' da ogni vincolo e pronta a partire"* (Cass., 5482/2020; 12313/2006). Pertanto, non può essere considerata 'nave in partenza' un'imbarcazione sottoposta a sequestro conservativo.

L'imbarco delle provviste di bordo sulle unità da diporto in partenza è comprovato dalla dichiarazione doganale di esportazione, ai sensi dell'art. 269 del CDU<sup>(111)</sup>.

Le provviste di bordo la cui cessione all'esportazione avviene, invece, in regime di non imponibilità IVA, ai sensi dell'art. 8-*bis*, lett. d) del D.P.R. n. 633/1972<sup>(112)</sup>, non sono vincolate al regime di esportazione, ma è comunque necessario effettuare le formalità concernenti la dichiarazione in dogana all'esportazione al fine di dimostrare l'avvenuto imbarco<sup>(113)</sup>.

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 325/2019, ha precisato che, nonostante l'entrata in vigore dell'obbligo di emissione della fattura elettronica, per provare l'imbarco delle provviste è ancora necessaria la registrazione della fattura d'acquisto su apposito registro di bordo e che sulla copia cartacea della fattura il Capitano annoti la propria dichiarazione di avvenuto imbarco<sup>(114)</sup>.

Le provviste di bordo di origine nazionale sbarcate dalle navi per l'immissione in consumo nel territorio doganale comunitario sono esenti dai diritti doganali, salvo il recupero dei diritti restituiti o abbuonati all'atto dell'esportazione<sup>(115)</sup>.

Se si tratta di navi non in partenza, lo sbarco delle provviste nazionali è effettuato prescindendo dalle formalità doganali.

Infine, ai sensi dell'art. 264 del TULD, il direttore dell'Agenzia delle dogane competente può autorizzare le imprese esercenti servizi di trasporto marittimo, i provveditori di bordo, comprese le aziende petrolifere, gli enti militari, le amministrazioni e gli enti portuali e loro concessionari a istituire depositi speciali per la custodia delle provviste di bordo estere e nazionali, vincolate all'imbarco sulle navi in partenza.

Agli effetti doganali, le provviste introdotte in tali depositi si considerano uscite dal territorio doganale in transito o riesportazione se estere e in esportazione definitiva se nazionali o nazionalizzate, con la conseguenza che l'operazione sarà non imponibile ai fini IVA ex art. 8, co. 1, lett. d) D.P.R. n. 633/1972 anche se l'imbarco non è immediato<sup>(116)</sup>.

Nei depositi speciali è consentito procedere allo scondizionamento dei colli, alla preparazione di pasti confezionati, a miscele e a ogni altra manipolazione richiesta dalle esigenze di bordo.

(111) In tali ipotesi, la cessione all'esportazione delle provviste di bordo destinate alle unità da diporto in partenza entro le 8 ore successive all'imbarco è effettuata ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/72.

(112) Si veda parte IVA, par. 'le provviste e dotazioni di bordo'.

(113) Art. 269, par. 2 e 3 del CDU.

(114) Direzione delle dogane n. 30819/8, div. XV, dell'11 aprile 1973; Risol. Agenzia delle Entrate 6/E/2018 e 2/E/2017.

(115) Art. 260, comma 1 del TULD.

(116) Si vedano C.M. del 3 novembre 1973, n. 62 e R.M. 2 aprile 1980, n. 420450.



# Il bunkeraggio ai fini doganali

Il rifornimento di carburante alle unità da diporto è di regola soggetto ad accisa, con applicazione dell'aliquota prevista per gli usi di carburazione.

L'esenzione da accisa è concessa, esclusivamente:

- alle unità da diporto (italiane e straniere), a condizione che siano in partenza da un porto marittimo dello Stato con diretta destinazione a un porto estero<sup>(117)</sup>;
- alle unità da diporto adibite ad attività di noleggio.

Con Decreto n. 225 del 15 dicembre 2015<sup>(118)</sup>, infatti, il Ministero dell'economia e delle finanze ha chiarito che sono esenti da accisa i rifornimenti di gasolio, olio combustibile e benzina utilizzati nei seguenti impieghi:

- navigazione nelle acque marine comunitarie<sup>(119)</sup>, compresa la pesca;
- navigazione nelle acque interne, limitatamente alla pesca e al trasporto delle merci;
- dragaggio di vie navigabili e porti;

(117) *Al riguardo, la Corte di Cassazione, con la sentenza 23 ottobre 2020, n. 23226 ha affermato il seguente principio di diritto "in tema di esenzione d'accisa per l'utilizzazione di carburante per la navigazione, l'art. 2, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 171 del 2005, limitandosi a prevedere che "l'unità da diporto è utilizzata a fini commerciali: a) quando è oggetto di contratti di locazione e di noleggio", va disapplicato perché in contrasto con l'art. 14, n. 1, lett. c), della Direttiva del Consiglio n. 2003/96/CE, dovendosi invece accertare, con onere della prova in capo al soggetto che invoca l'esenzione, che la navigazione da parte dell'utilizzatore implichi una prestazione di servizi a titolo oneroso".* Ai fini dell'esenzione dell'accisa, pertanto, non è sufficiente la mera circostanza che il natante sia l'oggetto di un contratto di locazione o noleggio, ossia per il solo fatto dell'avvenuta conclusione di un simile contratto, ma è necessario dimostrare l'effettivo uso per scopi commerciali dell'unità da diporto da parte dell'utilizzatore.

(118) Recante norme per disciplinare l'impiego dei prodotti energetici e degli oli lubrificanti nelle imbarcazioni in navigazione nelle acque marine comunitarie e nelle acque interne.

(119) I carburanti esenti ai sensi del punto 3 della Tabella A allegata al TUA sono quelli impiegati nelle acque territoriali e nelle acque marittime interne, incluse quelle lagunari e le acque portuali, e che ricadono nella disciplina del D.M. n. 225/2015 anche quelli riforniti ad imbarcazioni in navigazione diretta tra porti nazionali o da questi verso porti comunitari su tratte che comportano l'attraversamento di acque non comunitarie (Circolare dell'Agenzia delle Dogane 5/D/2016).

- navigazione nelle acque interne di unità da diporto adibite a esclusivo scopo commerciale mediante contratto di noleggio, sempreché ricorrano la necessaria assunzione dell'esercizio nonché l'utilizzazione della medesima unità direttamente da parte del soggetto esercente l'attività di noleggio<sup>(120)</sup>.

Con riferimento alle unità da diporto adibite a scopo commerciale mediante contratto di noleggio, l'Agenzia delle dogane ha precisato che il D.M. n. 225/2015 riserva l'esenzione fiscale all'impresa che utilizza il carburante per la prestazione di servizi di navigazione marittima a titolo oneroso, fermo restando il vincolo di esclusiva destinazione dell'unità da diporto all'attività di noleggio.

L'attribuzione del beneficio fiscale è subordinata, altresì, alla sussistenza delle condizioni legittimanti - identificate nella diretta assunzione dell'esercizio ed utilizzazione dell'unità commerciale noleggiata da parte del soggetto esercente, contenuto tipizzato del contratto di noleggio.

Viene richiesto, sostanzialmente, che lo scopo ultimo dell'uso del mezzo nautico sul quale è impiegato il carburante esente mantenga la riconosciuta qualificazione commerciale attraverso il coinvolgimento pieno ed immediato dell'esercente nella gestione del servizio di navigazione e nella conduzione tecnica dell'unità da diporto.

(120) Nell'ambito del 'pacchetto infrazioni' di novembre della Commissione europea (MEMO/18/6247), è indicata, fra l'altro, una procedura nei confronti dell'Italia relativa all'agevolazione fiscale in materia di accise concessa agli yacht. Al riguardo, la Commissione europea ha fatto pervenire all'Italia un parere motivato in materia di accise sul carburante, in quanto la normativa nazionale permetterebbe di classificare le imbarcazioni da diporto nolleggiate come 'commerciali', anche quando sono utilizzate per uso personale. Tale situazione consentirebbe un'indebita fruizione dell'esenzione da accisa che dovrebbe spettare, secondo la normativa UE, solo per il carburante utilizzato dalle compagnie di navigazione a fini commerciali, ossia per la vendita di servizi di navigazione marittima, quando il soggetto che noleggia l'imbarcazione presta a terzi detti servizi.

Per tali ragioni, restano esclusi dall'applicazione dell'agevolazione i carburanti impiegati dalle unità da diporto, quando utilizzate mediante contratti di locazione<sup>(121)</sup>: in forza di tale contratto, infatti, la disponibilità del bene è trasferita dal locatore al conduttore (il diportista privato) con conseguente assunzione, da parte di quest'ultimo, di ogni onere e rischio connesso alla navigazione, nonché di ogni aspetto organizzativo concernente l'armamento e la gestione dell'imbarcazione<sup>(122)</sup>.

Con riferimento alle imbarcazioni commerciali noleggiate per diporto, battenti bandiera di Paesi non appartenenti all'Unione Europea, i carburanti utilizzati hanno diritto all'esenzione da accisa, previa nazionalizzazione dell'imbarcazione<sup>(123)</sup>.

Dopo essere stata nazionalizzata, l'unità commerciale noleggiata per fini di diporto può impiegare carburanti agevolati ed oli lubrificanti non soggetti a tassazione se ricorrono i seguenti presupposti applicativi<sup>(124)</sup>, che devono tutti coesistere:

- risulti immatricolata quale yacht commerciale ('*commercial vessel*', o '*commercial yacht*' o '*yacht for commercial use*') nel registro delle navi dello Stato di bandiera o nel Registro Internazionale<sup>(125)</sup>;
- sia stata oggetto di dichiarazione presentata, all'arrivo in porto, alla competente autorità marittima<sup>(126)</sup>, salvo che sia iscritta nel suddetto Registro Internazionale;

(121) Circolare Agenzia delle Dogane 5/D/2016.

(122) Nautica&Fisco, V edizione. La giurisprudenza di legittimità ha chiarito che l'aver fatto risultare al momento dei rifornimenti di carburante, contrariamente al vero, di avere adibito l'imbarcazione ad attività di noleggio anziché ad attività di locazione integra il reato di sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici di cui all'art. 40 del TUA, che punisce la destinazione degli oli minerali a un utilizzo diverso rispetto a quello per cui è concessa l'agevolazione di imposta (Cass., 5809/2019). L'unità deve, pertanto, essere oggetto di importazione definitiva, non essendo consentito l'impiego di carburante agevolato ai sensi del punto 3 della Tabella A allegata al TUA quando il mezzo adibito alla navigazione marittima per uso commerciale risulti vincolato al regime di ammissione temporanea (Circolare Agenzia delle dogane 10/D/2014).

(123) L'unità deve, pertanto, essere oggetto di importazione definitiva, non essendo consentito l'impiego di carburante agevolato ai sensi del punto 3 della Tabella A allegata al TUA quando il mezzo adibito alla navigazione marittima per uso commerciale risulti vincolato al regime di ammissione temporanea (Circolare dell'Agenzia delle dogane 10/D/2014).

(124) Elencati dalla Circolare Agenzia delle dogane 10/D/2014.

(125) Di cui all'art. 1 del D.L. n. 457/1997, convertito, con modificazioni, in Legge n. 30/1998.

(126) Ai sensi dell'art. 2, comma 3, del D.Lgs. n. 171/2005.

- venga destinata in via esclusiva all'utilizzo mediante contratti di noleggio;
- appartenga ad un'organizzazione aziendale qualificata dalla disponibilità del mezzo nautico e di altri beni essenziali<sup>(127)</sup>.

Il certificato di iscrizione della nave commerciale nel registro del Paese terzo, la copia della dichiarazione timbrata e vistata dalla autorità marittima nazionale nonché le copie dei contratti di noleggio in forma scritta sono mantenuti a bordo, unitamente alla documentazione attestante la categoria dell'unità in conformità alle Convenzioni internazionali, con obbligo di esibizione su richiesta degli organi di controllo<sup>(128)</sup>.

L'operatore economico proprietario o, se diverso, l'armatore dell'unità commerciale noleggiata che intende fruire dell'esenzione da accisa deve presentare, prima dell'inizio dell'attività, all'Ufficio delle dogane territorialmente competente sul luogo in cui è stabilito o, se non è stabilito, sul principale centro di attività commerciale o sul luogo in cui la nave abitualmente staziona, una denuncia in duplice esemplare recante le seguenti notizie:

- i dati identificativi del richiedente ed il numero EORI, riferito all'operazione doganale sopradescritta;
- lo Stato di immatricolazione, il numero e la data di registrazione; il nome; il numero IMO o, se non assegnato, altro codice identificativo; le caratteristiche di ciascuna unità utilizzata;

(127) Ad esempio, la presenza di equipaggio arruolato alle dipendenze dell'armatore per l'esercizio dell'attività, una rete commerciale insistente sul territorio.

(128) Ai sensi dell'art. 18 del D.Lgs. n. 504/95

- le informazioni sull'organizzazione aziendale e la durata prevista di impiego delle unità adibite a scopo commerciale nel territorio nazionale;
- la dichiarazione attestante il possesso dei requisiti e, in particolare, la destinazione in via esclusiva delle unità navali all'esercizio dell'attività di noleggio.

Ricevuta la denuncia, l'Ufficio delle dogane ne restituisce un esemplare al richiedente debitamente protocollato, con l'apposizione del visto che ha valore di presa d'atto di quanto dichiarato. L'esemplare della denuncia, che ha efficacia per la durata indicata dal richiedente, va mantenuto a bordo.

Il richiedente, per ciascuna unità navale, si munisce di un libretto, preventivamente vidimato dall'Ufficio delle dogane senza intervento dell'autorità marittima, recante nell'intestazione il numero di protocollo e la data di ricezione della denuncia di avvio dell'attività e che riporta le caratteristiche dell'imbarcazione e i dati tecnici del motore con indicazione del consumo medio orario.

#### **Modalità di rifornimento di carburanti esenti**

Il D.M. n. 225/2015 conferma l'obbligo generalizzato della preventiva denaturazione dei carburanti esenti, scandendo la formula per la benzina e indicando espressamente le sostanze da aggiungere<sup>(129)</sup>.

Gli oli lubrificanti, invece, non sono soggetti a denaturazione<sup>(130)</sup>.

L'imbarco dei prodotti petroliferi è effettuato dietro presentazione di un libretto di controllo e mediante compilazione di un apposito *memorandum*, debitamente numerato, datato e firmato dall'esercente l'impianto o da un suo delegato e dal marittimo o comandante dell'imbarcazione rifornita.

Dal *memorandum* devono risultare le seguenti indicazioni:

- generalità della ditta esercente l'impianto di distribuzione;
- estremi dell'imbarcazione rifornita;
- quantitativo di prodotto rifornito (litri, densità reale, temperatura reale, valore, numerazione del contalitri, iniziale e finale);
- dichiarazione di aver effettuato le prescritte annotazioni sul libretto di controllo dell'imbarcazione.

Per le imbarcazioni di nazionalità dei Paesi comunitari, il rifornimento deve essere effettuato dietro presentazione della documentazione di bordo dell'imbarcazione, i cui estremi sono riportati nel *memorandum*.

Per poter usufruire dei prodotti petroliferi agevolati, le imbarcazioni devono essere, altresì, munite di un libretto di controllo, nel quale sono annotati gli imbarchi e i consumi dei prodotti petroliferi agevolati. Il libretto è composto di tre parti:

- nella prima parte sono annotate le caratteristiche dell'imbarcazione con riferimento alle relative carte di bordo e i dati tecnici del rispettivo motore con indicazione del consumo medio orario in rapporto alla potenzialità del motore;
- nella seconda parte sono annotati gli imbarchi di prodotti petroliferi effettuati con indicazione degli estremi del *memorandum*;
- nella parte terza sono annotate le ore di moto e i conseguenti consumi.

(129) Art. 2, comma 3, D.M. n. 225/2015.

(130) Art. 9, comma 1, D.M. n. 225/2015.



# Contatti

**Massimo Fabio**  
**Partner**  
E: [mfabio@kpmg.it](mailto:mfabio@kpmg.it)  
T: +39 348 270 2922

**Fabio Avenale**  
**Partner**  
E: [favenale@kpmg.it](mailto:favenale@kpmg.it)  
T: +39 348 308 1150

**Aurora Marrocco**  
**Associate Partner**  
E: [amarrocco@kpmg.it](mailto:amarrocco@kpmg.it)  
T: +39 348 011 2651

**Carmen Atzeni**  
**Senior Manager**  
E: [catzeni@kpmg.it](mailto:catzeni@kpmg.it)  
T: +39 349 497 4054

**Valeria Baldi**  
**Manager**  
E: [vbaldi@kpmg.it](mailto:vbaldi@kpmg.it)  
T: +39 347 332 9138

**Lorenzo Ugolini**  
**Manager**  
E: [lorenzougolini@kpmg.it](mailto:lorenzougolini@kpmg.it)  
T: +39 345 747 4105



[kpmg.com/it/socialmedia](https://kpmg.com/it/socialmedia)



[kpmg.com/app](https://kpmg.com/app)

Tutte le informazioni qui fornite sono di carattere generale e non intendono prendere in considerazione fatti riguardanti persone o entità particolari. Nonostante tutti i nostri sforzi, non siamo in grado di garantire che le informazioni qui fornite siano precise ed accurate al momento in cui vengono ricevute o che continueranno ad esserlo anche in futuro. Non è consigliabile agire sulla base delle informazioni qui fornite senza prima aver ottenuto un parere professionale ed aver accuratamente controllato tutti i fatti relativi ad una particolare situazione.

© 2020 Studio Associato - Consulenza legale e tributaria è un'associazione professionale di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Limited, società di diritto inglese. Tutti i diritti riservati.

Denominazione e logo KPMG sono marchi e segni distintivi utilizzati su licenza dalle entità indipendenti dell'organizzazione globale KPMG