



**AGENZIA DELLE DOGANE
E DEI MONOPOLI**

CIRCOLARE N. 10/D

Roma, 14 luglio 2014

Protocollo: RU 67167

Alle Direzioni interregionali e regionali delle dogane

Rif.:

Alla Direzione interprovinciale delle dogane di Bolzano e Trento

Allegati:

Agli Uffici delle dogane

e, per conoscenza:

Alle Direzioni centrali – area dogane

Agli Uffici centrali – area dogane

Al Dipartimento delle finanze

All’Agenzia delle Entrate

Al Comando generale della Guardia di Finanza

OGGETTO: D.Lgs.n.504/95, Punto 3, Tabella A, D.M. n.577/95. Impiego di carburanti in esenzione da accisa, denaturati, e di oli lubrificanti non soggetti a tassazione per la navigazione in acque marine comunitarie. Unità commerciali noleggate per diporto battenti bandiera di Paesi non appartenenti all’UE. Criteri applicativi del beneficio fiscale.

Continuano a registrarsi approdi lungo le coste italiane di yacht con scafi generalmente di grandi dimensioni, aventi nazionalità di immatricolazione extracomunitaria, adibiti a scopi commerciali nel settore turistico e che operano stagionalmente nel nostro Paese, attività che hanno assunto una particolare rilevanza sul piano nazionale.

Trattasi, generalmente, di imbarcazioni battenti bandiera di Stati extra-UE, di proprietà di soggetti residenti fuori dal territorio comunitario, alle quali le competenti autorità degli stessi Stati hanno riconosciuto la qualifica di “*commercial vessel*” o di “*commercial yacht*”, utilizzate in forza di contratti di

noleggio (*charter*) per la navigazione in prossimità delle zone costiere tra porti italiani.

Come noto, tale tipologia di mezzi nautici ha costituito oggetto di disciplina nazionale, per quanto qui interessa, ad opera dell'art.60, comma 2, del D.L.n.1/2012, convertito, con modificazioni, in legge n.27/2012, in materia di uso commerciale delle unità da diporto. Più specificamente, la predetta disposizione, apportando una modifica integrativa al comma 3 dell'art.2 del D.Lgs.n.171/2005, ha esteso la possibilità di utilizzo in via esclusiva per attività di noleggio nelle acque territoriali, consentita alle unità da diporto battenti bandiera di uno Stato membro, anche a quelle che battono bandiera di un Paese extraeuropeo.

Attesa l'autonomia dei distinti ordinamenti settoriali, il suddetto quadro normativo che ha riconosciuto il descritto impiego delle unità da diporto extracomunitarie non può fissare alcun vincolo sistematico né imporre conseguenze necessarie sulla disciplina tributaria. Nulla muta, pertanto, in ordine all'esclusione delle unità da diporto immatricolate in un Paese non appartenente all'Unione Europea, in quanto tali, dall'agevolazione fiscale di cui in oggetto.

Non rinvenendosi alcun collegamento diretto tra i due sistemi giuridici, infatti, il richiamo delle norme sulla nautica da diporto può costituire presupposto per l'applicazione di fattispecie agevolate soltanto se opportunamente integrato da espresse condizioni, di natura tributaria, introdotte a tutela dell'interesse fiscale.

Su tali premesse, tenuto conto delle segnalazioni pervenute da Strutture periferiche di questa Agenzia nonché delle istanze delle associazioni di categoria, d'intesa con la Direzione centrale legislazione e procedure doganali e con la Direzione centrale antifrode e controlli, si forniscono di seguito i richiesti indirizzi applicativi sull'individuazione dei requisiti legittimanti il rifornimento alle predette imbarcazioni di carburanti agevolati ai sensi del punto 3, Tabella A, allegata al D.Lgs.n.504/95.

I. Posizione doganale della nave destinata all'esercizio di attività commerciale

L'unità navale battente bandiera di un Paese Terzo che viene destinata all'uso di noleggio presuppone, ai fini dell'impiego di carburanti denaturati in esenzione e di oli lubrificanti non soggetti a tassazione, l'importazione definitiva della stessa.

Se, per un verso, la realizzazione del mercato unico e l'instaurazione di un regime di libera concorrenza richiede un'armonizzazione delle legislazioni fiscali

dei Paesi membri con applicazione del principio di non discriminazione in base alla nazionalità, per l'altro, la concessione di agevolazioni previste dall'ordinamento tributario dello Stato a soggetti e/o merci di Paesi Terzi può trovare diretta applicazione solo in virtù di accordi internazionali che riconoscano la parità di trattamento impositivo tra la parti contraenti. In assenza di una specifica norma convenzionale, nel caso in esame il collegamento con il regime fiscale delle accise e il vincolo dei prodotti utilizzati come carburanti per natanti alle condizioni d'impiego fissate per la fruizione del beneficio non può che avvenire con la previa nazionalizzazione dell'imbarcazione.

Non può essere consentito, infatti, l'impiego di carburante agevolato ai sensi del punto 3 della Tabella A allegata al D.Lgs.n.504/95 quando il mezzo adibito alla navigazione marittima per uso commerciale risulti vincolato al regime di ammissione temporanea, la cui disciplina oltretutto non soddisfa le possibilità d'impiego e la natura dell'utilizzazione attribuita all'unità da diporto. Si rinvia, a titolo esemplificativo, alle stringenti condizioni riservate dall'art.558, par.1, del Regolamento (CEE) n.2454/93 della Commissione del 2.7.1993 all'individuazione del soggetto che ha in disponibilità il mezzo nautico, il quale mantiene la posizione di merce non comunitaria, nonchè alle modalità di esecuzione del trasporto.

Pertanto, essendo introdotta nello Stato per essere adibita specificamente ed esclusivamente ad attività commerciale, la nave è oggetto di importazione definitiva seppur senza obbligo di iscrizione nei registri navali nazionali.

Ciò in virtù della modifica apportata dal citato art.60, comma 1, del D.L.n.1/2012, all'art.36, comma 4, del D.P.R. n.43/1973 ai sensi della quale sostanzialmente le navi da diporto battenti bandiera di uno Stato non appartenente all'Unione Europea, definitivamente importate, sono escluse dal suddetto obbligo.

II. Requisiti dell'unità di bandiera extracomunitaria

Analogamente a quanto richiesto per le unità da diporto adibite a noleggio già destinatarie dell'agevolazione, ricorrendo la medesima *ratio*, anche quelle utilizzate per scopo commerciale battenti bandiera extracomunitaria devono essere in possesso di determinati requisiti per poter impiegare prodotti esenti da imposta.

In particolare, 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, che devono tutti coesistere:

- a) 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 di cui all’art.1 del D.L.n.457/1997, convertito, con modificazioni, in legge n.30/1998;
- b) sia stata oggetto di dichiarazione presentata, all’arrivo in porto, alla competente autorità marittima ai sensi dell’art.2, comma 3, del D.Lgs. n.171/2005, salvo che sia iscritta nel suddetto Registro internazionale;
- c) venga destinata in via esclusiva all’utilizzo mediante contratti di noleggio;
- d) appartenga ad un’organizzazione aziendale qualificata dalla disponibilità del mezzo nautico e di altri beni essenziali (ad es., la presenza di equipaggio arruolato alle dipendenze dell’armatore per l’esercizio dell’attività, una rete commerciale insistente sul territorio).

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 ai sensi dell’art.18 del D.Lgs.n.504/95.

III. Campo di applicazione

L’impiego di prodotti energetici in esenzione da accisa, ai sensi del punto 3 della Tabella A allegata al T.U. approvato con D.Lgs. n.504/95, nonché di oli lubrificanti non soggetti a tassazione, secondo quanto fissato dall’art.62, comma 2, del medesimo D.Lgs. n.504/95, da parte delle imbarcazioni in navigazione nelle acque marine comunitarie è disciplinato dal D.M. 16.11.95, n.577, che dispone, esclusivamente per i primi, la previa denaturazione.

L’uso delle unità da diporto mediante contratti di noleggio, comprovato dal vincolo di destinazione all’attività economica comprendente l’esecuzione di prestazioni di servizi a titolo oneroso, consente di attribuire natura commerciale alla navigazione esercitata dalle medesime e di essere ricompreso nel campo di applicazione del suddetto decreto ministeriale nonché, al contempo, delle correlate discipline di altri settori tributari riguardanti l’effettuazione di operazioni di trasporto nel territorio dello Stato.

Ciò comporta, tuttavia, a pena di esclusione dalla fruizione di prodotti energetici agevolati, la necessaria assunzione dell’esercizio nonché l’utilizzazione, entrambe

in via diretta, dell'unità commerciale noleggiata per fini di diporto da parte dell'impresa armatrice, non riconoscendosi il beneficio nei casi in cui la gestione del mezzo nautico è invece rimessa alla responsabilità della controparte negoziale.

A tale criterio di carattere generale, consolidato nella disciplina fiscale della fattispecie in esame, deve parimenti rispondere l'impiego delle unità da diporto battenti bandiera extracomunitaria per scopi commerciali.

Con riguardo all'ambito di operatività della citata disposizione, ancora, si chiarisce che l'utilizzo di prodotti energetici denaturati è richiesto nei casi di:

- a) navigazione diretta tra porti nazionali, inclusi i tragitti in cui coincidono il porto di partenza e quello di arrivo;
- b) navigazione diretta tra porto nazionale e porto comunitario, comprensiva di tragitti includenti acque non comunitarie.

IV. Richiesta di impiego carburanti denaturati e di oli lubrificanti

Soddisfatte le condizioni di cui al paragrafo II, l'operatore economico proprietario o, se diverso, l'armatore dell'unità commerciale noleggiata che intende fruire dell'agevolazione in esame presenta, 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:

- a) i dati identificativi del richiedente ed il numero EORI, riferito all'operazione doganale sopradescritta;
- b) 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;
- c) le informazioni sull'organizzazione aziendale e la durata prevista di impiego delle unità adibite a scopo commerciale nel territorio nazionale;
- d) la dichiarazione attestante il possesso dei requisiti di cui al paragrafo II 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 ed i dati tecnici del motore con indicazione del consumo medio orario.

V. Adempimenti procedurali per il rifornimento

Il rifornimento di prodotti energetici denaturati e di oli lubrificanti non soggetti a tassazione alle unità commerciali noleggiate battenti bandiera di un Paese extracomunitario avviene previa presentazione della documentazione di bordo dell'imbarcazione e, in particolare, dell'esemplare della denuncia di avvio dell'attività vistata dall'Ufficio delle dogane nonché del contratto di noleggio.

Dal *memorandum* d'imbarco di cui all'art.4, comma 2, del D.M. n.577/95 devono risultare le seguenti indicazioni:

- a) le generalità della ditta esercente l'impianto di distribuzione;
- b) i dati identificativi dell'unità navale rifornita, ricompresi tra quelli indicati ai sensi della lett. b) del paragrafo IV;
- c) quantitativo di prodotto energetico prelevato;
- d) numero di protocollo e data di ricezione della denuncia di avvio dell'attività;
- e) estremi ricognitivi del contratto di noleggio (data, luogo di conclusione del contratto, ecc...).

Il memorandum è numerato, datato e firmato dall'esercente l'impianto di distribuzione, o da un suo delegato, e dal comandante dell'unità commerciale noleggiata per fini di diporto; nella parte dello scarico del registro di cui al citato art.4, comma 1, sono annotati gli estremi del memorandum, che va allegato al medesimo registro.

Gli imbarchi di prodotti energetici sono annotati dall'esercente l'impianto di distribuzione nel libretto vidimato dall'Ufficio delle dogane; il comandante dell'imbarcazione appone sul medesimo libretto le ore di moto ed i conseguenti consumi.

Analoghe incombenze valgono per i rifornimenti effettuati direttamente dai depositi fiscali.



Richiedendo l'agevolazione in esame una specifica disciplina che individui precisi adempimenti per l'imbarco di carburanti esenti da accisa, la stessa non può che trovare applicazione successivamente alla ricorrenza dei requisiti legittimanti come sopra individuati nella presente circolare, in modo da consentire agli organi di controllo di presiedere al regolare impiego dei prodotti energetici esenti.

Tuttavia, avendo costituito il riconoscimento del descritto beneficio oggetto di istruzioni operative emanate su base locale da taluni organi periferici di questa Agenzia, ai soggetti esercenti unità da diporto utilizzate mediante contratti di noleggio, battenti bandiera extracomunitaria, già ammessi alla fruizione di carburanti denaturati sarà garantito un termine congruo per conformarsi alle prescrizioni sopraindicate.

Si invitano codeste Strutture territoriali ad osservare le direttive impartite con la presente circolare ed a conformare i propri atti agli indirizzi applicativi nella medesima contenuti. Eventuali fattispecie che presentassero elementi di novità saranno prontamente segnalate a questa Direzione centrale.

Il Direttore Centrale

Dott. Pasquale Di Maio

*Firma autografa sostituita a mezzo stampa ai sensi
dell'art.3, comma 2, del D.Lgs. 39/93*