

Roma, Palazzo dei Congressi  
11 - 12 Ottobre 2017

# LE FORNITURE DI CARBURANTI IN ESENZIONE IVA, ACCISE E DOGANE

Avv. Ettore Sbandi  
*Studio legale tributario Santacroce&Associati*

## ESENZIONE IVA – ESENZIONE ACCISE – ESENZIONE DOGANE

L'esenzione ai fini dell'**IVA** e delle **accise** trova il proprio fondamento giuridico su distinti presupposti di carattere sostanzialmente **OGGETTIVO**, legati alle caratteristiche ed agli utilizzi dei beni.

L'esenzione in materia di **dogane** trova il proprio fondamento giuridico sul diverso piano dell'esportazione, con i connessi adempimenti.

Restano però dei **DISALLINEAMENTI APPLICATIVI**.

## **IVA E ACCISE: STESSA RATIO, DIVERSI PRESUPPOSTI**

**IVA – 8bis DPR 633.72** – Navi adibite alla navigazione in alto mare e destinate all'attività commerciale o della pesca (+ pesca costiera, salvataggio o assistenza, demolizione, escluse le unità da diporto).

**ACCISE – Tab. A TUA – DM 225.15** – Esenzione per gli energetici impiegati come carburanti per la navigazione nelle acque marine comunitarie, compresa la pesca (+ acque interne per trasporto e pesca + dragaggio - escluse le unità da diporto).

**DOGANE – CDU** – Esportazione – Bene UE lascia territorio UE.

# PROFILI DOGANALI

## REG. UE N. 952 DEL 2013 (CDU) – ART. 269

1. Le merci unionali che devono uscire dal territorio doganale dell'Unione sono vincolate al **regime di esportazione**.
2. Il par. 1 non si applica alle [...] c) merci UE 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.
3. Le **formalità** concernenti la dichiarazione in dogana all'esportazione di cui alla normativa doganale si applicano ai casi di cui al paragrafo 2, lettere a), b) e c).

## ART. 254 TULD

### Probabile superamento della norma per 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. La precedente disposizione è applicabile alle unità italiane e straniere da diporto, a condizione che siano in partenza da un porto marittimo dello Stato con diretta destinazione ad un porto estero e a condizione che la partenza avvenga entro le otto ore successive all'imbarco e sia annotata sul giornale delle partenze ed arrivi per l'imbarco delle provviste di bordo in franchigia doganale e che, in caso di rientro in un porto nazionale, lo scalo nel porto estero risulti comprovato mediante il visto apposto sul giornale delle partenze ed arrivi per l'imbarco delle provviste di bordo in franchigia doganale dall'autorità marittima o doganale estera”.

# PROFILI ACCISE

## ACCISE – TAB. A – DM 225.15

**Art. 17 TUA:** i prodotti soggetti ad accisa sono esenti dal pagamento della stessa quando sono destinati: forniture diplomatiche, organizzazioni internazionali, Forze Nato, accordo internazionale bilaterale.

**Art. 24 TUA:** fermo l'art. 17 e le altre norme UE, i prodotti energetici destinati agli usi elencati nella tabella A TUA sono ammessi ad esenzione o all'aliquota ridotta nella misura ivi prevista (anche mediante restituzione dell'imposta pagata).



## TABELLA A TUA – è prevista l'esenzione, tra gli altri, per:

- gli **oli combustibili**
- impiegati come **carburanti**
- per la **navigazione nelle acque marine comunitarie**, compresa la pesca,
- con **esclusione delle imbarcazioni private da diporto**,
- e impieghi come carburanti nella navigazione nelle acque interne, limitatamente al trasporto di merci, e per il dragaggio di vie navigabili e porti.

Il tema delle forniture in esenzione ha sviluppato nel tempo varie criticità e molteplici interventi di prassi (DM 577.95, circ. 10D14, DM 225.15, circ. 5D16, circ. 11D16, circ. 25D16, Ris. 69.17).

**L'esenzione non si applica per le imbarcazioni extra UE (in quanto non accessibile in AT).**

**È necessaria la preventiva importazione dei mezzi.**

**Forniture dirette solo da deposito fiscale.**

**L'impianto distributore che fornisce riveste invece qualifica di destinatario registrato.**

## CIRCOLARE 10D14 (in vigore del DM n. 577.95)

- Per le imbarcazioni extra UE (commercial vessel/yacht), l'unità navale destinata all'uso noleggio presuppone l'IMPORTAZIONE DEFINITIVA della stessa (non è possibile con AT).
- (i) immatricolazione, (ii) dichiarazione di arrivo, (iii) utilizzo a noleggio, (iv) appartenenza ad organizzazione aziendale con disponibilità del mezzo ed equipaggio.
- PROCEDURA: denuncia UD competente, rifornimento previa presentazione documenti di bordo, memorandum.

## DM N. 225.15

La norma ministeriale non innova radicalmente il precedente impianto di cui al DM n. 577.95, ma introduce una serie di adempimenti e precisazioni.

Tra questi, si rileva la nuova definizione di FORNITURA DIRETTA, ovvero la fornitura di carburanti esenti per la navigazione effettuata, direttamente da un deposito fiscale, mediante autocisterna, bettolina o a mezzo tubazione.

## **Circolare 5D16 sul DM 225.15**

- A. Impiego acque territoriali per navigazione tra porti nazionali e tra porti nazionali e comunitari, anche con attraversamento di acque extra UE.
- B. Obbligo di preventiva denaturazione per i carburanti (non per gli oli lubrificanti).
- C. Esercizio di impianto di distribuzione con la qualifica di destinatario registrato.

- D. Per la circolazione, si conferma che il trasferimento agli impianti di distribuzione avviene con e-AD.
- E. Per la circolazione, nelle forniture dirette da deposito fiscale la movimentazione avviene sulla scorta di un documento DAS, debitamente appurato dal comandante dell'imbarcazione rifornita. Il DAS è conservato dal deposito fiscale.

## Circolare 11D16 sul DM 225.15

- A. non per navi extra UE (per le quali si procede con il trattamento doganale delle provviste di bordo);
- B. per navi con bandiera extra UE solo se importate;
- C. Esenzione anche per forniture immediatamente successive;
- D. Sanatoria “a termine” per i depositi commerciali esercenti forniture dirette, nelle more della trasformazione in depositi fiscali.

## D.D. Dogane prot. n. 124230/16

- Olio combustibile – SENZA DENATURAZIONE
- Gasolio navigazione – CON DENATURAZIONE

*Dal 1.1.19, il gasolio carburante per la navigazione è denaturato anche negli impieghi nelle acque marittime diverse da quelle marine comunitarie ed interne.*

*Sino al 31.12.18, ferma l'obbligatoria denaturazione nei casi del DM 255.15, l'impiego del gasolio denaturato per la destinazione nelle acque diverse da quelle marine IT e UE è facoltativo.*



## Circolare 25D16 sul DM 225.15

**DAS** – L'olio combustibile come carburante nelle imbarcazioni in navigazione nelle acque marine comunitarie e nelle acque interne è impiegato non denaturato; il prodotto circola con DAS.

**DAS** – Il gasolio come carburante nelle imbarcazioni in navigazione nelle acque marine UE e IT è impiegato previa specifica denaturazione; nei rifornimenti diretti il prodotto circola con DAS.

**DAU** – Pertanto, nei casi di cui sopra, non va fatto ricorso all'espletamento di formalità doganali

## Ris. 69E17

Poiché l'art. 269 CDU ha escluso il regime dell'esportazione per le forniture in esenzione, ma ne richiede solo le formalità per soddisfare la necessità di provare l'avvenuto approvvigionamento:

- ***Per le imbarcazioni EXUE e/o per la navigazione EXUE, si procede con DAU***
- ***Per le imbarcazioni IT e UE, nell'ambito del DM 225.15, dunque per la navigazione IT o UE, si procede con DAS e memorandum.***

# PROFILI IVA

## Art. 8 bis del DPR n. 633 del 1972 (operazioni assimilate alle esportazioni, se non comprese nell'art. 8):

- cessioni di **(i)** navi adibite alla navigazione in alto mare e destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca; **NONCHÉ (ii)** le cessioni di navi adibite alla pesca costiera o ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unità da diporto;
- **bunkeraggi (e forniture, vettovagliamento, ecc..) navi di cui sopra.**

## Circ. 43/E/11

- Differenze tra noleggio e locazione e astratta riconducibilità di entrambi all'utilizzo commerciale.
- Forniture per i viaggi a vuoto per imbarcare nuovi clienti non imponibili.
- L'esclusione delle unità da diporto non riguarda le unità comunque coperte da contratti di noleggio (uso commerciale) e debitamente registrate.

## DEFINIZIONE DI NAVI ADIBITE ALLA NAVIGAZIONE IN ALTO MARE

Per prassi costante, il concetto di alto mare è universalmente riconosciuto dalla Convenzione UN sul diritto del mare (Montego Bay).

Tuttavia, per la non imponibilità non è sufficiente che le unità siano omologate a tale impiego sulla base delle loro caratteristiche strutturali (ex Cod. Nav.), ma è necessario che le stesse siano effettivamente utilizzate per la navigazione in alto mare.

## DEFINIZIONE DI NAVI ADIBITE ALLA NAVIGAZIONE IN ALTO MARE

Con la **Ris. 2 del 2017**, l'AE ha disposto che una nave possa considerarsi “adibita alla navigazione in alto mare” **se, con riferimento all'anno precedente, ha effettuato in misura superiore al 70 per cento viaggi in alto mare (ovvero, oltre le 12 miglia marine).**

Tale condizione deve essere verificata per ciascun periodo d'imposta sulla base di **documentazione ufficiale.**

## QUESTIONI

- Come viene calcolato il 70%?
- Quale è il regime di responsabilità di fornitore e rifornito?
- Quale è la documentazione ufficiale da considerare?
- Cosa si intende per viaggio?
- Esiste una best practice in proposito?
- Esistono dichiarazioni e impegni standard)?
- Sono valide le dichiarazioni ex DPR 445.00 del rifornito?
- Esistono disposizioni valide per i cantieri?



## **Ris. 2.17 - nave in costruzione o che non ha effettuato viaggi in mare.**

Il regime di non imponibilità può applicarsi in via anticipata sulla base di una dichiarazione dell'armatore dalla quale risulti che, una volta ultimata, la nave sarà adibita alla navigazione in alto mare. Tuttavia, relativamente a tali acquisti, la condizione dell'effettiva navigazione della nave in alto mare oltre il 70 per cento dei viaggi deve essere verificata entro l'anno successivo al varo della nave in mare, salvo variazioni dell'imposta.

## Ris. 69.17 - navi in importazione.

In analogia a quanto previsto per le navi in costruzione, il criterio di applicazione anticipata del beneficio fiscale può essere utilizzato anche nelle operazioni di importazioni di navi commerciali adibite alla navigazione in alto mare, incluse le unità adibite ad esclusivo scopo commerciale mediante contratto di noleggio, consentendo all'importatore di non pagare l'IVA al momento dell'espletamento delle formalità doganali, subordinatamente alla presentazione di una dichiarazione dell'armatore di destinare la nave almeno per il 70% in viaggi in alto mare.

**Ris. 1.17 – TRADERS** (non imponibilità con fornitura diretta) –  
CGUE 526/13.

**Ris. 69.17 – DOPPIO TRADER**

*Fornitore - Trader - Armatore*

*Fornitore - Trader - Trader - Armatore*

*VERIFICA INCOTERMS O TERMINE DI RESA UTILIZZATO*

**Ris. 1.17 – TRADERS** (non imponibilità con fornitura diretta) – CGUE 526/13.

**Ris. 69.17 – DOPPIO TRADER**

La “doppia” non imponibilità è applicabile 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 da parte di quest’ultima ai sensi dell’articolo 269, par. 3, del Codice doganale dell’Unione, di cui al Regolamento n. 952.13.

# PROFILI IVA – DOGANE – ACCISE

## BUNKERAGGI

Forniture	IVA	ACCISE	DOGANE
<b>UE IT</b>	Alto mare + Commerciale + (altri 8bis)	Uso commerciale + No diporto + Acque UE	Export Formalità / DAU
<b>EXTRA UE</b>	Alto mare + Commerciale + (altri 8bis)	Uso commerciale + No diporto + Acque UE (previo import)	Export Formalità / DAU