

**ISSN 1127-8579**

**Pubblicato dal 10/10/2016**

**All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/38677-l-ammissione-temporanea-dei-pleasure-yacht-extra-u-e>**

**Autore: Pittaluga Francesco**

**L'ammissione temporanea dei pleasure yacht extra U.E.**

# L'ammissione temporanea dei *pleasure yacht* extra U.E.

Ottobre 2016



*dott. Francesco F. Pittaluga*

*Pur garantendo la massima affidabilità riguardo al contenuto della presente opera, l'Autore non risponde dei danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'opera rispecchia esclusivamente l'interpretazione dell'Autore, e non impegna in modo alcuno l'Amministrazione delle Dogane e dei Monopoli o altre Amministrazioni dello Stato.*

**La presente opera è coperta dal diritto d'autore e come tale tutelata ai sensi della L. 633/1941.** *Delle parti della presente opera già state oggetto di preventiva pubblicazione è stata data debita indicazione in corrispondenza del relativo capitolo. Eventuali riproduzioni, anche solo parziali, della stessa dovranno essere preventivamente autorizzate dall'Autore e, in ogni caso, dell'effettiva paternità dell'opera dovrà essere fatta menzione in nota.*

*La Spezia, Ottobre 2016*

## **Merci unionali e non unionali, delimitazione del territorio doganale della U.E. e parti di territorio escluse dalla disciplina I.V.A..**

Ai sensi dell'art. 5 del regolamento (UE) n. 952 del 9 ottobre 2013 del Parlamento e del Consiglio dell'Unione Europea<sup>1</sup>, sono considerate:

- ⇒ "**MERCI UNIONALI**" quelle che rientrano in una delle categorie seguenti:
- a) merci interamente ottenute nel territorio doganale dell'Unione, senza aggiunta di merci importate da paesi o territori non facenti parte del territorio doganale dell'Unione;
  - b) merci introdotte nel territorio doganale dell'Unione da paesi o territori non facenti parte di tale territorio e immesse in libera pratica;
  - c) merci ottenute o prodotte nel territorio doganale dell'Unione esclusivamente da merci di cui alla lettera b) oppure da merci di cui alle lettere a) e b);
- ⇒ "**MERCI NON UNIONALI**", tutte le merci diverse da quelle di cui al paragrafo precedente o che hanno perso la posizione doganale di merci unionali.

Il "**TERRITORIO DOGANALE DELL'UNIONE**" comprende i seguenti territori, le acque territoriali, le acque interne e lo spazio aereo sovrastante:

- il territorio del Regno del Belgio;
- il territorio della Repubblica di Bulgaria;
- il territorio della Repubblica ceca;
- il territorio del Regno di Danimarca, a eccezione delle isole FærOer e della Groenlandia;

---

<sup>1</sup> Di seguito, semplicemente "C.D.U."

- il territorio della Repubblica federale di Germania, a eccezione dell'isola di Heligoland e del territorio di Busingen (trattato del 23 novembre 1964 tra la Repubblica federale di Germania e la Confederazione elvetica);
- il territorio della Repubblica di Estonia;
- il territorio dell'Irlanda;
- il territorio della Repubblica ellenica,
- il territorio del Regno di Spagna, a eccezione di Ceuta e Melilla;
- il territorio della Repubblica francese, a eccezione dei paesi e territori d'oltremare francesi cui si applicano le disposizioni della parte quarta del TFUE;
- il territorio della Repubblica di Croazia;
- il territorio della Repubblica italiana, a eccezione dei comuni di Livigno e Campione d'Italia e delle acque nazionali del Lago di Lugano racchiuse fra la sponda e il confine politico della zona situata fra Ponte Tresa e Porto Ceresio;
- il territorio della Repubblica di Cipro, conformemente alle disposizioni dell'atto di adesione del 2003;
- il territorio della Repubblica di Lettonia;
- il territorio della Repubblica di Lituania;
- il territorio del Granducato del Lussemburgo;
- il territorio dell'Ungheria;
- il territorio di Malta;
- il territorio del Regno dei Paesi Bassi in Europa;
- il territorio della Repubblica d'Austria;
- il territorio della Repubblica di Polonia;

- il territorio della Repubblica portoghese;
- il territorio della Romania;
- il territorio della Repubblica di Slovenia;
- il territorio della Repubblica slovacca;
- il territorio della Repubblica di Finlandia;
- il territorio del Regno di Svezia;
- il territorio del Regno Unito di Gran Bretagna ed Irlanda del Nord, le isole Normanne e l'isola di Man.

Sono inoltre considerati parte del territorio doganale dell'Unione Europea, pur non facendone parte, sulla base delle convenzioni e dei trattati internazionali che sono ad essa applicabili:

- Il territorio di Monaco quale definito nella convenzione doganale conclusa a Parigi il 18 maggio 1963;
- Il territorio delle zone di sovranità del Regno Unito di Akrotiri e Dhekelia quali definite nel trattato relativo all'istituzione della Repubblica di Cipro, firmato a Nicosia il 16 agosto 1960.

Degna di nota è la non perfetta sovrapposizione fra il “territorio politico” della U.E. ed il suo “territorio doganale”: in particolare, le merci originarie e provenienti dalle “zone escluse” (Isole Faeroer, Groenlandia, Ceuta, Melilla, Heligoland e Busingen, i paesi territori dell'Oltremare a cui si applicano le disposizioni della parte IV del T.F.U.E., Livigno, Campione d'Italia, le acque italiane del Lago di Lugano racchiuse fra la sponda e il confine politico della zona situata fra Ponte Tresa e Porto Ceresio) sono da considerare a tutti gli effetti non unionali e dunque la loro presenza all'interno del territorio doganale comunitario ne determina la posizione di contrabbando, salvo il caso in cui si trovino vincolate ad un regime doganale speciale come definito dal C.D.U. o siano state previamente immesse in libera pratica; viceversa, le merci originarie del Principato di Monaco, di Akrotiri e Dhekelia, delle Isole Normanne e dell'Isola di Mann sono considerate quali merci unionali e, dunque, non possono essere oggetto di contrabbando, ma possono

essere alle condizioni che diremo, oggetto del reato di evasione I.V.A. all'importazione, punito esattamente come il contrabbando.

Al contrario, non sono considerati parte del territorio doganale della U.E. alcuni possedimenti "di oltremare" appartenenti alle ex potenze coloniali ed indicati negli artt. 198 e ss. del T.F.U.E.; il fatto che si tratti di territori "esterni" alla zona doganale comunitaria è confermato dal successivo art. 200 § 1 del T.F.U.E. che assicura alle merci originarie di essi l'estensione del divieto di dazi doganali già previsto per gli Stati membri: è evidente che, se si trattasse di porzioni del territorio doganale della U.E., la citata disposizione non avrebbe alcun senso.

Tale considerazione è stata sancita anche dalla giurisprudenza di legittimità che, decidendo su un ricorso avverso un provvedimento di sequestro di un natante da diporto battente bandiera delle Bermuda e presente nelle acque territoriali comunitarie da oltre 18 mesi, ha così motivato:

*“La questione centrale sottoposta al Collegio ...omissis... riguarda la configurabilità, in termini di fumus, dello stesso reato con riferimento ad imbarcazioni iscritte nei registri navali di Bermuda; questione che si incentra sulla possibilità di considerare tali registri - e quindi il territorio delle Bermuda - come riferibili all'Unione europea. Al riguardo, come affermato dal Tribunale di Napoli, si osserva che **le Bermuda costituiscono un territorio d'oltremare britannico**, come tale direttamente interessato dalla parte 4 del T.F.U.E. in tema - per l'appunto - di associazione dei paesi e territori d'oltremare (PTOM); interessato, innanzitutto, dalla prima disposizione di questa parte (art. 198, ex art. 182 T.C.E.), ampiamente richiamata nel ricorso, a mente della quale <gli Stati membri convengono di associare all'Unione i paesi ed i territori non europei che mantengono con la Danimarca, la Francia, i Paesi Bassi e il Regno Unito delle relazioni particolari>. Orbene, questa norma ...omissis... possiede carattere puramente programmatico e non trasforma affatto i territori in oggetto in territorio dell'Unione europea tout court, come tale direttamente soggetto al diritto europeo; l'associazione di cui al medesimo art. 198, infatti, proprio in ragione dei rapporti che storicamente legano tali paesi con taluni degli stati membri, ha il solo fine di contribuire allo sviluppo economico e sociale di questi, favorendo le relazioni ed il partenariato tra i PTOM medesimi e l'Unione europea sotto molteplici profili (come dai successivi artt. 199 - 202 T.F.U.E.), senza però realizzare alcuna integrazione di questi all'Unione. ...omissis... **Le Bermuda, pertanto, al pari di tutti i PTOM, costituiscono a***



***tutt'oggi un territorio non ricompreso nell'Unione europea, sì da dar luogo - a fronte della pacifica condotta contestata con riguardo all'imbarcazione in sequestro - al fumus della fattispecie di reato contestata, quantomeno con riguardo alla presente fase cautelare***<sup>2</sup>.

Le navi in generale, ed le unità da diporto in particolare, sono “merci” né più né meno come una qualunque altra *res* e, pertanto, anche esse sono suscettibili nelle due categorie di merci unionali e non unionali. Per quanto riguarda le prime, *nulla quaestio* salvo il caso in cui provengano da zone poste al di fuori della “linea I.V.A.”<sup>3</sup>, nel qual caso possono essere comunque oggetto della violazione (a seconda dei casi, di rilievo penale o amministrativo) di cui agli artt. 1, 67 e 70 d.P.R. 633/1972 in combinato disposto con gli artt. 282 e ss. del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> Corte Cass., Sez III, n. 33413 del 29/07/2015 (ud. 23/06/2015).

<sup>3</sup> In particolare, ai sensi dell’art. 7 del d.P.R. 633/1972 – attuativo dell’art. 6 della direttiva 2006/112/CEE del Consiglio del 28 novembre 2006 non fanno parte del territorio comunitario a fini I.V.A. (che, per il resto, coincide con il territorio doganale della U.E.):

- per quanto concerne l’Italia, i Comuni di Livigno, Campione d’Italia e le acque italiane del Lago di Lugano;
- per la Repubblica Ellenica, il **Monte Athos**;
- per la Repubblica Federale di Germania, l’isola di Heligoland ed il territorio di Busingen;
- per la Repubblica francese, **i territori d’oltremare di cui agli artt. 349 e 355 § 1 del T.F.U.E.**;
- per il Regno di Spagna, Ceuta, Melilla e le **Isole Canarie**;
- per la Repubblica di Finlandia, l’Isola di Aland;
- **le isole anglo-normanne**.

Come si vede, rispetto al “territorio doganale”, nel “territorio I.V.A.” non sono compresi il Monte Athos, le Isole Canarie, i territori dell’oltremare di cui agli artt. 349 e 355 § 1 del T.F.U.E., l’Isola di Aland e le isole anglo-normanne (Jersey, Guernsey, Alderney, Sark, Herm, Jethou, Brecqhou e Lihou. Tutte queste, ad eccezione di Jersey, compongono il baliato di Guernsey).

Tutte le merci provenienti da questi territori devono, prima di essere immesse in consumo all’interno delle zone del territorio doganale comunitario “soggette” ad I.V.A., scontare la relativa imposta.

L’art. 7 della direttiva 2006/112/CEE dispone che “*Ai fini dell’applicazione della presente direttiva, il Principato di Monaco, l’Isola di Man e le zone di sovranità del Regno Unito di Akrotiri e Dhekelia tenuto conto delle convenzioni e dei trattati da essi conclusi rispettivamente con la Francia, il Regno Unito e Cipro, non sono considerati paesi terzi*”

<sup>4</sup> Di seguito, semplicemente T.U.L.D..



Uno dei “regimi speciali” che rende legittima la temporanea presenza all'interno del territorio doganale comunitario (che, come detto, comprende anche le acque territoriali) di unità da diporto “non immesse in libera pratica” è la c.d. **ammissione temporanea**, la cui disciplina è rinvenibile, oltre che nel C.D.U., nel regolamento delegato (UE) n. 2015/2446 della Commissione del 28/07/2015<sup>5</sup> e nel regolamento di esecuzione (UE) n. 2015/2447 della Commissione del 24/11/2015<sup>6</sup> - in vigore dal 1° maggio del 2016 - e, in parte, negli artt. 216 e 218 del T.U.L.D..

Nello specifico, la disciplina dell'ammissione temporanea è, in parte, comune a tutte le tipologie di navi (definiti “*mezzi di trasporto marittimi e fluviali*”) e, in parte, subisce una netta diversificazione a seconda dell'uso effettivo di queste ultime, dovendosi operare un distinguo fra unità commerciali e da diporto.

E' preliminarmente necessario esaminare alcune definizioni proprie del diritto doganale, fondamentali per l'applicazione delle disposizioni che andremo a breve ad esaminare. Si tratta:

⇒ dell'art. 212 § 1 del RD-C.D.U., per il quale:

*“il termine «mezzi di trasporto» comprende anche i normali pezzi di ricambio, accessori e attrezzature che accompagnano il mezzo di trasporto”;*

⇒ dell'art. 215 § 4 del RD-C.D.U., a mente del quale

*“a) per «uso privato» si intende l'uso di un mezzo di trasporto diverso dall'uso commerciale; b) per «uso commerciale» si intende l'uso di mezzi di trasporto per il trasporto di persone a titolo oneroso o per il trasporto industriale o commerciale di merci, a titolo oneroso o gratuito<sup>7</sup>”.*

---

<sup>5</sup> Di seguito, semplicemente “RD-C.D.U.”.

<sup>6</sup> Di seguito, semplicemente “RE-C.D.U.”.

<sup>7</sup> Ma non anche a titolo di cortesia che – pertanto – in nessun caso potrà mai essere considerato uso commerciale. Per quanto riguarda, invece, il trasporto gratuito, l'Agenzia delle Dogane, con circolare 8/D prot. n. 535 del 18/02/2014 ha precisato che l'art. 555 § 1 lett a) D.A.C. (in allora vigente, ed oggi sostituito proprio dal citato art. 215 Reg. Del. C.D.U.) è stato modificato “*al fine di allineare la regolamentazione comunitaria alla Convenzione di Istanbul nella definizione di uso commerciale di un mezzo di trasporto. In particolare, è stato precisato che non può considerare uso commerciale il trasporto gratuito di*

Per quanto riguarda i mezzi di trasporto marittimo o fluviale, la distinzione fra “uso commerciale” e “uso non commerciale” (id est, il diporto) è di fondamentale importanza in quanto determina una diversità di trattamento ai fini del regime di ammissione temporanea.

Infatti, per quanto riguarda i **MEZZI DI TRASPORTO MARITTIMO E FLUVIALE AD USO PRIVATO CIRCOLANTI ALL'INTERNO DEL TERRITORIO DOGANALE COMUNITARIO E NON IMMESSI IN LIBERA PRATICA** è prevista l'esenzione dal pagamento dei diritti di confine (e dunque la libera circolazione) a patto che siano soddisfatte contemporaneamente le seguenti due condizioni:

⇒ in primo luogo, il mezzo deve essere immatricolato fuori del territorio doganale unionale (ossia in uno Stato extra U.E.) a nome di una persona stabilita fuori del medesimo territorio (in caso di persona fisica, si ha riguardo al luogo di residenza).

Qualora il mezzo non sia oggetto di immatricolazione nel Paese extra U.E. (come è, in Italia, il natante), la condizione si intende verificata laddove esso appartenga ad una persona stabilita fuori del territorio doganale comunitario (cfr. art. 212 § 3 punto a del RD-C.D.U.);

⇒ in secondo luogo, il mezzo deve essere utilizzato da una persona stabilita al di fuori del territorio doganale comunitario o, a talune condizioni, da una persona stabilita al suo interno (cfr. art. 212 § 3 punto b del RD-C.D.U.).

In caso di utilizzo privato da parte del titolare dell'immatricolazione stabilito al di fuori del territorio doganale della U.E., ovviamente, *nulla quaestio* stante il suo buon diritto di utilizzare la *res* di sua proprietà.

**In caso di utilizzo privato da parte di un soggetto – diverso rispetto all'intestatario dell'immatricolazione – stabilito (ossia residente) al di fuori del territorio doganale della U.E.**, è prevista quale unica condizione la presenza di una specifica “autorizzazione scritta” all'utilizzo rilasciata dall'intestatario: in sostanza, l'utilizzatore deve essere in possesso di una delega emessa dal titolare dell'immatricolazione.

---

*persone mentre rientra in tale dizione il trasporto oneroso di persone ed il trasporto industriale o commerciale di merci a titolo oneroso o gratuito”.*

**In caso di utilizzo da parte di un soggetto stabilito all'interno del territorio doganale della U.E.**, il legislatore richiede sia realizzata almeno una delle seguenti ulteriori condizioni:

- il mezzo di trasporto deve essere utilizzato in condizioni di emergenza (cfr. art. 214 § 1 lett. c RD-C.D.U.).

Rispetto alla precedente formulazione dell'art. 559 § 1 lett c) del regolamento (CEE) n. 2454/1993, non è più previsto che tale utilizzo possa essere protratto per un periodo massimo di cinque giorni; ciò – nondimeno – non determina alcuna sostanziale modifica della norma posto che, per sua stessa natura, la “condizione di emergenza” è quella caratterizzata da circostanze fattuali tali da non poter rendere esigibile una reazione diversa da parte del soggetto agente.

Pertanto, anche prima della modifica normativa, era da ritenere di davvero difficile verifica una situazione emergenziale di durata protratta nel tempo.

Ad ogni buon conto, la novella impone sicuramente una più attenta valutazione della situazione fattuale portata all'attenzione del funzionario doganale al fine di valutare – oltre che la reale esistenza della situazione di emergenza – anche la sua attuale perduranza nonché l'ineluttabilità del comportamento del soggetto agente;

- il mezzo viene utilizzato **a titolo occasionale** e **secondo le istruzioni del titolare dell'immatricolazione** che **deve** però **trovarsi all'interno del territorio comunitario al momento dell'utilizzo** (cfr. art. 215 § 1 del RD-C.D.U.).

In sostanza, è ben possibile che il titolare dell'immatricolazione consenta ad un proprio conoscente, un proprio amico o ad un proprio parente di utilizzare il mezzo nautico all'interno del territorio (acque territoriali) comunitario ma, in questo caso, è necessario che:

- tale utilizzo avvenga secondo le istruzioni (scritte) rilasciate dal titolare dell'immatricolazione e comunque a titolo meramente occasionale;

- il titolare dell'immatricolazione sia fisicamente presente all'interno del territorio comunitario (non è necessario che si trovi fisicamente a bordo) al momento dell'utilizzo<sup>8</sup>.

**La prova dell'effettiva presenza all'intero del territorio doganale comunitario del titolare dell'immatricolazione nel momento dell'effettivo utilizzo del mezzo deve essere fornita dall'utilizzatore;**

- il mezzo viene utilizzato in forza di uno specifico contratto di noleggio<sup>9</sup> avente forma scritta purché l'utilizzo avvenga a titolo occasionale e sia finalizzato (cfr. art. 215 § 2 del RD-C.D.U.):

⇒ al rientro presso il proprio luogo di residenza all'interno della U.E..

Potrebbe essere il tipico caso del turista italiano che si reca in Tunisia per visitare il Paese e lì noleggia una imbarcazione da diporto con la quale decide di effettuare una mini crociera lungo le coste tunisine, maltesi e siciliane al fine di ammirare le bellezze naturali del luogo, riconsegnando poi l'imbarcazione al termine del noleggio presso un porticciolo turistico nazionale.

In tale caso, entro 3 settimane dalla conclusione del contratto il bene deve essere riconsegnato, dall'utilizzatore, all'impresa di locazione stabilita all'interno del territorio doganale comunitario ovvero essere riesportato<sup>10</sup>;

⇒ ovvero all'uscita dal territorio doganale. Anche in tale ipotesi, è previsto un identico arco temporale di 3 settimane dalla conclusione del contratto di noleggio affinché l'unità lasci definitivamente il suddetto territorio.

- il mezzo di trasporto è utilizzato da una persona fisica stabilita nel territorio doganale comunitario ed alle dipendenze del proprietario dello stesso, stabilito al di fuori del territorio della U.E., a condizione

---

<sup>8</sup> In tale caso, ovviamente, la condizione potrà essere soddisfatta nel solo caso in cui il titolare dell'immatricolazione sia una persona fisica.

<sup>9</sup> Deve, però, trattarsi di unità non registrata quale ad uso commerciale.

<sup>10</sup> Cfr. art. 218 § 3 RD-C.D.U..

che l'utilizzo - privato o commerciale - sia previsto dal contratto di lavoro ed avvenga (cfr. art. 215 § 3 del RD-C.D.U.):

- ⇒ in caso di uso privato, esclusivamente per i tragitti fra il posto di lavoro ed il luogo di residenza del dipendente;
- ⇒ in caso di uso professionale, al fine di svolgere le mansioni professionali proprie previste dal contratto di lavoro.

Ora, tale disposizione è di per sé applicabile anche ai mezzi di trasporto marittimo e fluviale ma, sinceramente, a parere di chi scrive ben difficilmente il caso potrà verificarsi in caso di mezzi di trasporto marittimo; piuttosto, una qualche possibilità si potrà avere per i mezzi fluviali e lacuali utilizzati all'interno di bacini internazionali quali, ad esempio, il Lago di Lugano o il Lago Maggiore.

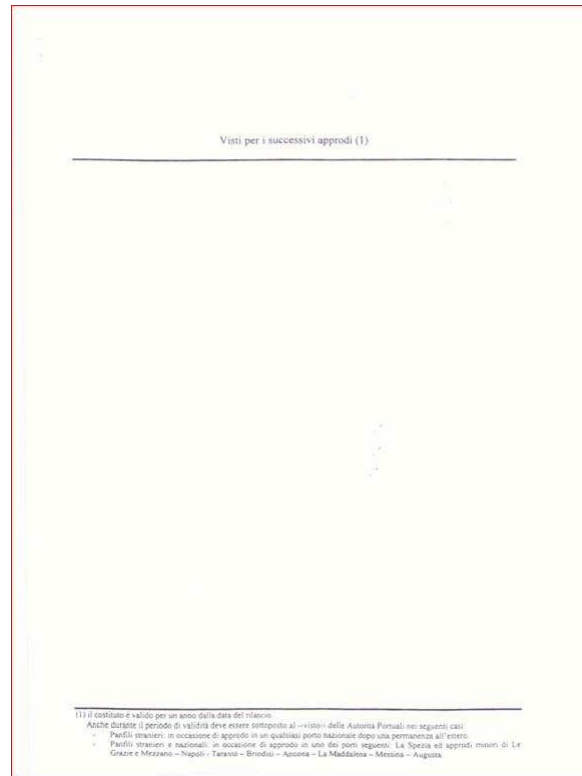
**In ogni caso, l'unità non può permanere all'interno del territorio doganale per un periodo superiore a 18 mesi** (cfr. art. 217 § 1 lett. e RD-C.D.U.), **trascorsi i quali o viene importata o altrimenti cade automaticamente in posizione di contrabbando.**

In ordine alla prova del rispetto del citato termine di 18 mesi, la normativa comunitaria non prescrive alcunché ma corre il dovere di rammentare che il Ministero delle Infrastrutture e Trasporti, con nota port. n. 7776 del 18/05/2010, rispondendo ad una serie di quesiti del Comando Generale del Corpo delle Capitanerie in ordine all'adozione di procedure semplificate in materia di arrivi e partenze ex artt. 179 e 181 del Cod. nav. in relazione alle unità da diporto adibite esclusivamente a noleggio, ha chiarito che

*“...omissis... possono essere ritenute esenti dagli obblighi relativi all'espletamento delle formalità di arrivo e partenza: 1.1) tutte le unità che effettuano navigazione lusoria, di diporto <puro> (siano esse nazionali, comunitarie o extracomunitarie), sono esenti dalle formalità di arrivo e partenza; 1.2) **le unità da diporto nazionali o comunitarie adibite ad usi commerciali, ferme restando, in entrambe i casi 1.1 e 1.2, per le unità di bandiera estera, le disposizioni relative al rilascio del costituito di arrivo, ove previsto ...omissis...**”.*

Pertanto, i *pleasure yacht* battenti bandiera estera, ancora oggi, al momento dell'arrivo nelle acque territoriali italiane, devono munirsi del c.d.





La mancata emissione del costituito di arrivo nel primo porto italiano è suscettibile di determinare non pochi problemi all'armatore straniero specie in punto di grave difficoltà, da parte sua, di provare il momento iniziale per il decorso del termine di ammissione temporanea e conseguente nascita dell'obbligazione doganale e discendente pretesa dell'Amministrazione finanziaria a ricevere il pagamento dei tributi doganali costituiti da dazio ed I.V.A.<sup>11</sup>.

Per quanto concerne, invece, i **MEZZI DI TRASPORTO MARITTIMO O FLUVIALE AD USO COMMERCIALE**, l'esenzione dal pagamento dei diritti di confine (e dunque la libera circolazione) è prevista a condizione che sussistano contemporaneamente tutte le seguenti condizioni:

- ⇒ in primo luogo, anche in questo caso deve essere immatricolato in uno Stato extra U.E. a nome di una persona stabilita fuori del territorio doganale (in caso di persona fisica, si avrà riguardo al luogo di residenza). Qualora si tratti di un bene non oggetto di immatricolazione nel Paese extra U.E. (ad es. un mezzo d'opera), la condizione si intende verificata laddove appartenga ad una persona stabilita fuori del territorio doganale comunitario;

<sup>11</sup> EZIO VANNUCCI, "Le norme per i pleasure yacht battenti bandiera straniera", in *Nautica & Fisco*, Febbraio 2014, p. 83



- ⇒ in secondo luogo, il mezzo deve essere utilizzato per “*il tempo necessario per effettuare le operazioni di trasporto*” (cfr. art. 217 § 1 lett. b del RD-C.D.U.). Tale periodo, pertanto, costituisce in una condizione di legittimità dell'utilizzo e termine finale di appuramento del regime di ammissione temporanea.

La nuova formulazione regolamentare non fa più riferimento ad un “*trasporto che inizia o termina fuori del territorio doganale comunitario*”.

Il superamento dei termini massimi di ammissione temporanea sopra richiamati così come l'utilizzo dell'unità da diporto:

- ⇒ immatricolata a nome di un soggetto stabilito nel territorio doganale comunitario;
- ⇒ immatricolata in un paese extra U.E., da parte di un soggetto stabilito (residente) in un Paese comunitario al di fuori dei casi previsti dalle disposizioni sopra citate;
- ⇒ immatricolata in un Paese extra U.E., da parte di un soggetto residente al di fuori del territorio unionale ed utilizzata a scopo privato ma in assenza dell'autorizzazione del titolare dell'immatricolazione;

costituisce di per sé un caso di contrabbando extraispettivo (o di evasione I.V.A. all'importazione, ai sensi degli artt. 1, 67 e 70 del d.P.R. 633/1972) che, qualora non ricorrano le ipotesi (già costituenti aggravante, ed ora fattispecie autonoma di reato) di cui all'art. 295 c. 2 e c. 3 T.U.L.D., potrebbe rendere il comportamento sanzionabile solo a titolo amministrativo ai sensi:

- ⇒ dell'art. 295-bis del T.U.L.D. qualora l'importo complessivo dei diritti di confine evasi (costituiti dal dazio in misura generalmente pari al 10% ed alla correlata I.V.A. in misura pari al 22%) sia inferiore o uguale ad € 3.999,96;
- ⇒ degli artt. 282 e 292 del T.U.L.D. in combinato disposto con l'art. 1 D. Lgs. 8/2016, qualora l'importo dei diritti di confine complessivamente evasi sia superiore ad € 3.999,96 ma comunque inferiore alla soglia di cui all'art. 295 c. 3 del T.U.L.D..

Nel caso in cui sussistano le ipotesi di cui al citato art. 295 c. 2 e 3 del T.U.L.D., la violazione commessa ha connotazione penale.

In ogni caso, trova applicazione la sanzione accessoria di cui all'art. 301 T.U.L.D. e, pertanto, indipendentemente dal valore dei diritti di confine evasi, l'unità navale è soggetta a sequestro preventivo ex art. 321 c.p.p. o cautelativo ex art. 13 della L. 689/1981 finalizzato alla successiva confisca a titolo definitivo.

## **La sospensione del termine di appuramento: il rimessaggio.**

In linea generale, si può dire che la nave o l'imbarcazione in regime di ammissione temporanea deve, entro la scadenza del termine massimo di permanenza nelle acque comunitarie, essere immessa in libera pratica o lasciare le zone anzidette recandosi nelle acque territoriali di uno Stato extra-U.E..

In circostanze eccezionali il termine di appuramento può subire una interruzione per poi riprendere il suo decorso – fino alla sua originaria e naturale scadenza – una volta che le cause che la hanno determinata sono venute meno.

In particolare, allorché l'unità extra-U.E. (dovendosi intendere per tale quella che non è mai stata immessa in libera pratica e non quella che batte bandiera di un Paese extra U.E., stante l'intervenuta possibilità di importare le unità in questione senza procedere alla loro iscrizione presso i registri navali italiani e, dunque, senza “imbandierarle”) viene fatta oggetto di interventi di manutenzione, programmati o straordinari che siano, si ha una modifica del regime doganale a cui la stessa è vincolata; essa, infatti, non sarà più oggetto di ammissione temporanea ma, piuttosto, di perfezionamento attivo con tutte le conseguenze che ne derivano in tema di procedure doganali da seguire e, soprattutto, di eventuali garanzie da prestare.

La disposizione di riferimento è l'art. 216 c. 4 del T.U.L.D. a mente del quale “*per i mezzi di trasporto [imbarcazioni di cui alla Convenzione di Ginevra del 18 maggio 1956, approvata e resa esecutiva in Italia con la legge 3 novembre 1961, n. 1553, n.d.r.], il regime della 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*”.

Nello specifico, il termine di appuramento viene **interrotto** in caso di unità custodite in rimessaggio a patto che siano rispettate le seguenti condizioni:

⇒ in primo luogo, deve essere presentata al competente ufficio doganale una istanza in cui viene dato atto dell'intenzione di procedere al "tiro a secco" o del "rimessaggio", eventualmente finalizzato all'inizio del ciclo di interventi manutentivi.

A tale istanza deve essere obbligatoriamente allegata la licenza di navigazione in originale (o il documento equipollente di cui il mezzo è dotato secondo la legislazione dello Stato di bandiera) e con essa deve essere richiesta la suggellatura a tutela degli interessi erariali;

⇒ ricevuta l'istanza, la Dogana procede alla verifica ispettiva del mezzo accertando che esso corrisponda effettivamente a quello descritto in atti e che non sia già decorso il termine massimo di appuramento previsto dalle disposizioni vigenti; in tale ipotesi, infatti, non si potrebbe dare luogo ad alcuna interruzione e gli ufficiali doganali dovrebbero procedere al sequestro del mezzo in quanto in posizione di contrabbando.

In esito alla verifica, i funzionari devono ritirare l'originale della licenza di navigazione (o del documento equipollente di cui il mezzo è dotato secondo la legislazione dello Stato di bandiera) e provvedere al suggellamento degli organi di governo curando altresì l'apposizione di idonea cartellonistica indicante la presenza dei suggelli e le conseguenze penali previste a carico di chi li rimuove (art. 349 c.p.);

⇒ il periodo minimo di rimessaggio non deve essere inferiore a 3 mesi continuativi;

⇒ al termine del periodo di rimessaggio, la parte interessata deve richiedere nuovamente l'intervento dell'autorità doganale la quale, dopo avere accertato l'effettuazione dei lavori dichiarati e riscontrato l'identità del mezzo e l'integrità dei sigilli a suo tempo apposti, provvede a rimuovere questi ultimi ed a riconsegnare la licenza di navigazione (o il documento equipollente di cui il mezzo è dotato secondo la legislazione dello Stato di bandiera) all'avente titolo.

Il significato del termine "interrotto" è, peraltro, oggetto di aspra disquisizione sia dottrinale sia giurisprudenziale. Infatti, a fronte di un orientamento che lo interpreta quale sinonimo di "sospeso" e propende quindi

per la ripresa del suo decorso una volta concluso il periodo di rimessaggio, un diverso orientamento – che fa principalmente leva sul significato etimologico della parola e che si fonda anche su una prassi invero abbastanza risalente del Ministero delle Finanze ma che ad oggi non pare essere stata smentita in via formale – conclude per l'azzeramento, al termine del rimessaggio, del termine di ammissione temporanea con la conseguenza che questo riprenderebbe a decorrere dall'inizio<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> *“Ciò premesso e pacifico, il motivo di ricorso investe l'interpretazione dell'art. 216 cit. laddove stabilisce - al comma 4 - che <per i mezzi di trasporto indicati nei precedenti commi il regime della 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 delle cautele stabilite dal Ministero delle Finanze>; in particolare, la questione - invero dirimente nella presente vicenda - inerisce al significato da assegnare al termine "interrotto", di fatto inteso dall'ordinanza quale <sospeso> (sì che, cessata la causa di sospensione - quale, in questo caso, il rimessaggio -il termine di 18 mesi riprende a decorrere, considerando anche il pregresso) e dal ricorrente quale "interrotto" tout court (sì che, cessato il medesimo evento, il citato termine decorre nuovamente ex novo e per l'intero). Orbene, ritiene la Corte che l'interpretazione corretta sia stata fornita dal ricorrente, sì da escludere il fumus del delitto contestato. In primo luogo, il significato normativamente assegnato al verbo <interrompere> individua un evento - verificatosi durante il decorso di un termine - di tale rilievo da costituire comunque un novum, tale cioè da causare una cesura "sostanziale" nello svolgere della fase (e del medesimo tempo), cessata la quale lo stesso riprenderà il proprio moto ex novo; al riguardo, esemplare è l'art. 160 cod. pen., in tema di prescrizione del reato, a mente del cui comma 3 "la prescrizione interrotta comincia nuovamente a decorrere dal giorno della interruzione", legata allo svolgersi di atti - tassativamente previsti nel comma 2 -intesi quale l'esplicitazione, da parte degli organi dello Stato, della volontà di esercitare il diritto punitivo in relazione ad un fatto-reato (Sez. U., n. 5838 del 28/1/2013, Citarella, Rv. 257824). Ipotesi che il legislatore ha espressamente distinto da quella della sospensione del medesimo termine, di cui all'art. 159 cod. pen., legata non già all'insorgenza di un novum nel senso suddetto, ma soltanto al verificarsi di un incidente - una <parentesi> procedimentale o processuale - destinato comunque ad esaurirsi in un dato tempo (acquisizione dell'autorizzazione a procedere, deferimento della questione ad altro giudizio, impedimento della parte o del difensore); tanto che, a norma dell'art. 159, comma 3, <la prescrizione riprende il suo corso dal giorno in cui è cessata la causa della sospensione>. Con specifico riferimento al caso che occupa, poi, questa interpretazione è stata confermata dall'Agenzia delle Dogane, la quale si è espressa al riguardo con le circolari indicate nel ricorso. In particolare, la n. 4499 del 2002 - proprio in ordine alle unità costituite in rimessaggio, come la <Equinox 8> - ha di fatto confermato le precedenti disposizioni in materia (di cui alla circolare n. 26 del 01/09/1981) e, pertanto, ha ribadito che: 1) debbono esser*

La “prassi risalente” a cui si è fatto testé riferimento è la circolare n. 26/D del 01/09/1981 del Ministero delle Finanze che così recita:

*“Con l’inserimento [dell’art. 216 c. 4 del T.U.LD., n.d.r.] si viene incontro ad istanze rappresentate da più parti in merito alla permanenza in Italia di imbarcazioni da diporto e di roulettes di proprietà di turisti stranieri, lasciate in custodia sino al successivo periodo di vacanze.*

*Saranno osservate al riguardo le seguenti condizioni e cautele:*

- a) deve essere data comunicazione in duplice copia alla dogana competente sul luogo di custodia o rimessaggio, che va indicato unitamente ai dati concernenti il veicolo ed il richiedente;*
- b) alla comunicazione vanno allegati i documenti relativi al veicolo o in mancanza di documenti deve essere richiesto l'intervento della dogana, a proprie spese, per procedere all'apposizione di piombi ad una o più parti del veicolo (timone, gancio di traino, ecc.);*
- c) copia della comunicazione viene restituita all'intestatario con attestazione di ricevuta dei documenti o di avvenuta apposizione di piombi, come indicato nel punto precedente;*
- d) il periodo di custodia o rimessaggio interrompe il regime di T.I. che inizia ex novo decorso tale periodo, sempreché la custodia o il rimessaggio abbiano una durata di almeno tre mesi continuativi;*
- e) alla fine del periodo di custodia o rimessaggio deve essere data comunicazione in duplice copia, con riferimento alla precedente; copia della comunicazione viene restituita all'interessato con le attestazioni di restituzione dei documenti o di avvenuta rimozione dei piombi;*
- f) l'utilizzo delle imbarcazioni e delle roulettes deve avvenire nel rispetto delle condizioni previste dalle Convenzioni di New York e di Ginevra richiamate nell'art. 216 di cui trattasi;*
- g) la permanenza in regime di temporanea importazione dei mezzi di trasporto suindicati è ammessa sino al termine massimo di un anno, ai sensi delle Convenzioni citate; resta fermo quanto indicato sub d) circa l'inizio di un nuovo periodo di permanenza;*
- h) a termine delle predette convenzioni, si rammenta che è vietato il noleggio, il prestito o l'impiego a fini lucrativi dei mezzi di trasporto di cui trattasi, successivamente alla loro introduzione in Italia in regime di temporanea importazione;*

---

*comunicare alla locale autorità doganale il luogo in cui l'unità sarà posta in rimessaggio, allegando i documenti di bordo con la richiesta d'apposizione di sigilli; 2) il periodo di custodia o rimessaggio interrompe il regime d'importazione temporanea, il cui termine, all'esito, riprenderà a decorrere interamente ex novo, a condizione che l'unità sia rimasta in custodia o rimessaggio per la durata di almeno tre mesi continuativi” (Corte Cass., Sez. III, sentenza n. 30895 del 16/07/2015, ud. 22/04/2015, resa in sede cautelare).*

---

- i) *per il periodo di rimessaggio delle imbarcazioni da diporto resta ferma la riscossione della tassa di stazionamento di cui alla legge 6/3/1976, n. 51 e successive modificazioni”*

ma, chi scrive, nutre seri dubbi in ordine alla sua perdurante efficacia dato che nessuna delle vigenti disposizioni comunitarie prevede la possibilità di interrompere il termine massimo di ammissione temporanea essendo, invece, prevista – in linea generale – la sospensione del termine di decorrenza di un regime speciale allorché la merce venga vincolata ad un altro regime speciale.

Vi sono dei casi in cui il “rimessaggio” non è dovuto alla necessità di un intervento manutentivo – e dunque all’attivazione di un nuovo regime doganale – essendo conseguenza di un atto dell’Autorità Giudiziaria o dell’Autorità di pubblica sicurezza.

Ebbene, tali provvedimenti cautelari o cautelativi non hanno efficacia immediata ai fini dell’interruzione del termine che continuerà pertanto a decorrere, a meno che la parte interessata non richieda l’intervento dell’Autorità doganale per il suggellamento del mezzo e l’adozione delle altre cautele richieste nell’interesse dell’Erario.

Sul punto, la giurisprudenza di legittimità è già intervenuta prima con sentenza della Corte di Cassazione, Sezione III, n. 38724 del 21/09/2007, e, più recentemente, con sentenza della Sezione III, n. 19616 del 13/05/2014 (ud. 26/03/2014) che così ha deciso:

*“Si invoca dal ricorrente la interruzione del termine ai sensi del cit. D.P.R., art. 216, comma 4. La norma sopra richiamata prevede che <per i mezzi di trasporto indicati nei precedenti commi il regime della 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>.*

*Questa Sezione, con la sentenza n.38724 del 21/09/2007 ha affermato il principio che il delitto di contrabbando doganale è configurabile anche per i mezzi di trasporto in temporanea importazione quando siano cessate le condizioni previste per l’importazione temporanea ovvero sia decorso il termine ... fissato dalla legge ai fini della permanenza in importazione temporanea di merci estere sul suolo nazionale. In motivazione si precisa che <il regime della temporanea importazione è interrotto durante il periodo in cui tali mezzi, pur permanendo nel territorio nazionale, rimangono*



*inutilizzati a condizione che siano stati custoditi con l'osservanza delle prescrizioni e cautele stabilite dal Ministero delle Finanze.*

*L'Autorità finanziaria, per poter impartire le relative istruzioni, deve ovviamente essere informata formalmente dall'interessato, il quale, al fine di usufruire dell'interruzione (che opera ovviamente solo per l'importazione temporanea) ha l'onere di comunicare al Ministero la causa di inutilizzabilità>.*

*Il Collegio ritiene di non discostarsi da tale indirizzo interpretativo, risultando infondati i rilievi sollevati dal ricorrente.*

*E' vero che la norma non prevede, espressamente, una formale comunicazione all'autorità finanziaria. Ma è assolutamente evidente che, in tanto il Ministero delle Finanze potrà impartire le condizioni e cautele della custodia, in quanto sia stato formalmente informato. L'omessa comunicazione frustra, palesemente, le finalità della norma che vuole consentire all'amministrazione, una volta venuta a conoscenza della mancata utilizzazione, non solo di impartire le necessarie istruzioni, ma anche di esercitare il controllo, in qualsiasi momento, in ordine al permanere della condizione di non utilizzazione.*

*Né la norma fa alcuna distinzione in ordine al <motivo> della mancata utilizzazione, non distinguendo tra cause volontarie, accidentali o dipendenti da <factum principis>.*

*Sicché, anche in presenza di un sequestro disposto dall'A.G., non viene meno l'onere di comunicazione all'Amministrazione finanziaria, sussistendo ugualmente le ragioni poste a base della informativa. Anche nell'ipotesi di sequestro il Ministero delle Finanze deve venire, invero, a conoscenza della data di inizio della mancata utilizzazione, del luogo in cui l'imbarcazione si trova, delle condizioni in cui versa il natante, delle ragioni e delle modalità del provvedimento ed infine del momento della cessazione del vincolo. E ciò al fine di esercitare la vigilanza ed i poteri previsti dalla norma.*

*Contrariamente a quanto assume il ricorrente la mancata comunicazione non viene, poi, elevata ad <elemento costitutivo del reato>. Il reato di contrabbando doganale, come si è visto, si perfeziona, per i mezzi di trasporto in temporanea importazione, al momento in cui è cessato il termine di diciotto mesi previsto dalla normativa.*

*E' onere dell'interessato, che voglia avvalersi della interruzione di detto termine mettere in condizione il Ministero delle Finanze di esercitare i poteri di vigilanza. **La comunicazione, quindi, incide soltanto sulla decorrenza del termine in ragione della mancata utilizzazione del natante.***



*Il Tribunale ha, altresì, rilevato che, in ogni caso, secondo le previsioni di cui alla L. n. 479 del 1995, art. 7 il periodo di sospensione non possa operare nel caso di specie, trattandosi di sequestro conservativo disposto a richiesta del privato a garanzia del proprio credito. La legge richiamata dal Tribunale riguarda la ratifica ed esecuzione della convenzione sull'ammissione temporanea di merci, con annessi, fatta a Istanbul ed all'art. 7, comma 3 dell'Allegato 1, prevede che <se le merci, compresi i mezzi di trasporto, poste in ammissione temporanea non possono essere riesportate a seguito di un sequestro, diverso da un sequestro effettuato dietro richiesta legale di privati, l'obbligo di riesportazione è sospeso per tutta la durata del sequestro>. Tale legge riguarda più generalmente l'ammissione temporanea di merci (compresi i mezzi di trasporto).*

*Più correttamente va fatto riferimento (ed in tal senso, trattandosi di questione di diritto, va precisata la motivazione dell'ordinanza impugnata) alla L. 3 novembre 1961, n. 1553 di ratifica ed esecuzione della Convenzione di Ginevra del 18 maggio 1956, relativa all'importazione temporanea per uso privato di imbarcazioni da diporto o aeromobili. Tale legge, richiamata espressamente nel D.P.R. n. 43 del 1973, art. 216, comma 1, all'art. 13 comma 2 del Preambolo, prevede ugualmente che <quando un'imbarcazione o un aeromobile non potrà essere riesportato in seguito a un sequestro e che questo sequestro non è stato effettuato a richiesta di privati, l'obbligo di riesportazione nel termine di tempo di validità del documento di importazione temporanea sarà sospeso durante la durata del sequestro>.*

*La norma, quindi è chiarissima (con l'evidente finalità di impedire elusioni o strumentalizzazione del regime di importazione temporanea) nell'escludere, senza alcuna eccezione, dalla sospensione del termine i sequestri disposti su richiesta di privati”.*

## **Le imbarcazioni provenienti da parti del territorio doganale comunitario esterne alla “linea I.V.A.”: è configurabile il reato di evasione I.V.A. all'importazione?**

L'art. 1 d.P.R. 633/1972 dispone che l'I.V.A. si applica:

- ⇒ alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese, arti e professioni;

⇒ alle importazioni da chiunque effettuate.

Il successivo art. 67 del d.P.R. cit. sussume nell'ambito delle importazioni anche le operazioni:

*“aventi per oggetto beni introdotti nel territorio dello Stato che siano originari da Paesi o territori non compresi nel territorio della Comunità e che non siano già stati immessi in libera pratica in altro Paese membro della Comunità Europea, ovvero che siano provenienti da Paesi esclusi dalla Comunità anorma dell'art. 7”.*

Nella logica del legislatore nazionale, riproduttiva di quanto stabilito in ambito comunitario, l'I.V.A., pur rimanendo un tributo unico, è dovuta in funzione di presupposti e con modalità di accertamento e pagamento completamente diversi a seconda che si tratti di un'imposta connessa a scambi interni (nel qual caso trova applicazione solo in relazione ad operazioni effettuate nell'esercizio di imprese, arti e professioni, con talune specifiche eccezioni – inerenti i mezzi di trasporto nuovi – allorché si tratti di scambi intracomunitari) o di un'imposta connessa agli scambi internazionali (nel qual caso trova applicazione sempre e comunque). A fronte di tale “duplicità”, sono anche distinti i sistemi di liquidazione e di riscossione da parte dell'Erario: se, a fronte delle operazioni “interne” o “intracomunitarie” (ma solo se poste in essere da soggetti I.V.A.) la determinazione del carico tributario avviene con il c.d. “sistema delle masse” calcolato con cadenza trimestrale o mensile in ragione del volume d'affari di ciascun soggetto debitore, **a fronte delle “importazioni” (nel senso sopra indicato) l'imposta viene liquidata e riscossa “per singola operazione”, ossia in concomitanza di ciascuna operazione doganale, da chiunque sia effettuata.**

Ciò è sancito dall'art. 69 del d.P.R. cit. in forza del quale:

*“L'imposta è commisurata, con le aliquote indicate nell'art. 16, al valore dei beni importati, determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale, aumentato dell'ammontare dei diritti doganali dovuti, ad eccezione dell'imposta sul valore aggiunto, nonché dell'ammontare delle spese d'inoltro fino al luogo di destinazione all'interno del territorio della Comunità che figura sul documento di trasporto sotto la cui scorta i beni sono introdotti nel territorio medesimo.”.*

L'art. 70 del d.P.R. cit., ancora, dispone che

**“l'imposta relativa alle importazioni** [termine da intendersi sempre secondo la definizione datane dall'art. 67 sopra visto, n.d.r.] **è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione. Si applicano, per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine”.**

E' dunque chiaro che, in caso di importazione:

- l'I.V.A. deve essere corrisposta in costanza di ciascuna operazione, rimanendo così sottratta al sistema di “liquidazione per masse” previsto dagli artt. 27 e ss. d.P.R. 633/1972;
- il regime sanzionatorio applicabile non è quello previsto dal d.P.R. 633/1972 (per le violazioni aventi rilevanza meramente amministrativa) o dal D. Lgs. 74/2000 (per quelle aventi rilevanza penale) ma, piuttosto, quello previsto dal T.U.L.D. e, dunque, in caso di dolosa omissione del pagamento dell'imposta, trovano applicazione – *ma solo quod poenam*, rimanendo comunque una violazione distinta (non a caso, la giurisprudenza parla di “evasione dell'I.V.A. all'importazione”) - gli artt. 282 e ss. T.U.L.D..

A fronte di tale duplice atteggiarsi dell'imposta, le “deviazioni” rispetto alla regola generale concernente le modalità di accertamento e liquidazione (ossia quella della “liquidazione per masse”) sono da considerare del tutto eccezionali e devono essere interpretate secondo criteri di stretta literalità.

Una di tali eccezioni, come detto, concerne i beni provenienti dalle parti del territorio doganale comunitario esterni alla c.d. “linea I.V.A.” ossia quelli che, in linea generale, viaggiano sotto scorta del documento doganale T2LF: questi, infatti, possono essere immessi in consumo nel territorio comunitario “interno alla linea I.V.A.” solo previo pagamento dell'imposta che, nel caso di specie, viene assolta mediante emissione di bolletta doganale con indicazione, nel campo 37, del codice “4900”.

I casi più comuni, per quanto attiene la nautica da diporto, sono relativi ad unità bandierate in una delle c.d. *Channel Islands* (Jersey, Guernsey, Alderney, Sark, Herm, Jethou, Brecqhou e Lihou), posizionate immediatamente a nord della Normandia ma che, per ragioni storiche, sono nell'orbita di influenza del Regno Unito. Di seguito, una rappresentazione del loro posizionamento:



La giurisprudenza, per lungo tempo incerta se ritenere l'I.V.A. un diritto di confine o una imposta di consumo solo accertata e liquidata contestualmente ai diritti di confine ma avente comunque natura separata da questi ultimi, ormai propende per tale seconda tesi e, per tale ragione, **ha riconosciuto** – con diversi arresti giurisprudenziali, e salva la presenza di specifici accordi bilaterali tesi ad evitare la duplicazione dell'imposta (l'ipotesi dell'esistenza di tali accordi è di per sé impossibile laddove ci si trova di fronte a parti del territorio doganale comunitario “esterne” rispetto alla linea I.V.A.) - **la configurabilità della violazione di “evasione I.V.A. all'importazione”** la cui disciplina, stante il richiamo operato dall'art. 70 d.P.R. 633/1972 al T.U.L.D., è *quod poenam* la medesima del contrabbando doganale<sup>13</sup>.

<sup>13</sup> Come riconosciuto dalla Corte Cass., Sezione III, con sentenza n. 66/6741 del 22 febbraio 2006, l'introduzione clandestina di merce [non soggetta a dazio doganale] dalla Svizzera nel territorio dello Stato senza il pagamento dell'IVA non configura il delitto di contrabbando previsto e punito dall'art. 292 T.U.L.D. che fa riferimento al pagamento dei diritti di confine (dazio), bensì il reato di evasione dell'IVA all'importazione previsto dall'art. 70 del D.P.R. 633/1972. L'evasione dell'I.V.A. all'importazione configura un reato distinto ed autonomo

da quello di contrabbando ed il rinvio effettuato dall'art. 70 d.P.R. 633/1972 all'art. 292 T.U.L.D. opera esclusivamente *quoad poenam*.

Quasi conforme, in quanto con tale decisione è stata riconosciuta l'identità fra il reato di evasione I.V.A. in importazione e quello di contrabbando I.V.A.: Corte Cass., Sezione III, n. 20914 del 23 maggio 2001.

Sul punto, si veda anche Corte Cass., Sezione III, n. 2832 del 11/10/1997, Abbatista, per la quale *"Il reato di evasione dell'I.V.A. all'importazione di cui agli artt. 1, 67 e 70 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 è soggetto alla stessa disciplina sanzionatoria penale prevista dal contrabbando, ivi compresa quella relativa alle circostanze aggravanti speciali di cui agli artt. 295 e 296 del D.P.R. 23 gennaio 1973 n. 43"* (in senso conforme: Corte Cass., Sezione III, n. 665 del 15/04/1998).

Più di recente, si veda la Corte Cass, Sez. III, sentenza n. 16860 del 04/05/2010, con cui è stato così deciso: *"Il giudice dell'udienza preliminare presso il tribunale di Bergamo, con sentenza del 28 ottobre del 2008, all'esito del rito abbreviato, assolveva, per l'insussistenza del fatto, T.D. e S.G. dal reato di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 70, punito a norma del D.P.R. n. 43 del 1973, art. 295, comma 3, per omesso pagamento dell'IVA all'importazione relativa all'introduzione nel territorio dello Stato di un elicottero, ed il solo T.D. dal delitto di bancarotta fraudolenta documentale relativa alla società ...omissis..., dichiarata fallita con sentenza del tribunale di Bergamo del ...omissis..., per non averlo commesso. Secondo l'accusa, per quanto ancora rileva in questo grado, il citato velivolo era stato acquistato il (OMISSIS) dalla società francese <...omissis...> ed era stato formalmente intestato alla <...omissis...> con sede in ...omissis..., della quale era legale rappresentante il S.. Al momento della consegna era presente anche il T.. Il S. lo aveva importato definitivamente nella confederazione elvetica il (...omissis.... Dopo l'acquisto l'elicottero era stato trasferito in ...omissis... all'eliporto di ...omissis... dove era stato utilizzato dal T. per il traffico aereo in territorio ...omissis... per uso privato, in violazione della normativa sull'ammissione temporanea dei mezzi di trasporto esteri. Per uso privato si intendono tutte le finalità diverse dall'uso commerciale. Quest'ultimo è limitato all'utilizzo del mezzo per il trasporto di persone a titolo oneroso. In definitiva, anche se il mezzo, era formalmente intestato ad una società avente sede fuori del territorio doganale comunitario, era stato tuttavia utilizzato per uso privato dal T. che risiedeva nel territorio ...omissis.... A fondamento dell'assoluzione per l'insussistenza del reato di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 70, il tribunale osservava che l'imputato aveva dimostrato di avere pagato l'IVA in ...omissis... versando il tributo nella misura del 7, 6 % del valore dei velivolo, altrimenti si sarebbe verificata una doppia imposizione, la quale escludeva la violazione contestata in ipotesi d'importazione dalla Confederazione elvetica. Ricorre per cassazione il Procuratore della Repubblica presso il tribunale di Bergamo relativamente al sol reato di omesso pagamento dell'IVA all'importazione deducendo: la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 67 e 70, e art. 555 e segg. del Regolamento CE 2454 del 1993: assume che i mezzi di trasporto esteri, scaduto il periodo di ammissione temporanea, devono essere riesportati o*

---



---

*definitivamente importati nel Paese in cui vengono utilizzati; pertanto il T. avrebbe dovuto importare definitivamente in ...omissis... il mezzo utilizzato in questo Paese chiedendo nel Paese di provenienza il rimborso dell'IVA versata; proprio perché la Confederazione Elvetica garantisce ai soggetti passivi la completa neutralità dell'imposta e proprio perché era possibile il rimborso dell'IVA versata in ...omissis... non si poteva verificare una doppia imposizione preclusiva della configurabilità del reato contestato; la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 70, con riferimento alla direttiva comunitaria n. 388 del 1977, avendo il Giudice dell'udienza preliminare omissis di considerare che il comportamento dei prevenuti poteva configurare un' ipotesi di "abuso del diritto" nella misura in cui integra operazioni condotte ai soli fini dell'evasione dell'IVA, in quanto l'intestazione del mezzo ad un anstalt domiciliato nel ...omissis..., l'esportazione dalla ...omissis... e l'importazione definitiva in ...omissis... con il conseguente trasferimento in ...omissis..., paese nel quale era utilizzato per fini privati configurano operazioni dirette ad ottenere un vantaggio fiscale. Resistono al ricorso i prevenuti con memoria con cui sostengono .a)che il velivolo era stato utilizzato per scopi aziendali e pubblicitari e non per fini privati: il T. ha usato l'elicottero nella qualità di amministratore della società ...omissis... che si occupa della commercializzazione del marchio ...omissis...su incarico della società P...omissis... reale ed unica proprietaria del veicolo; che il bene non era mai stato definitivamente importato in ...omissis..., in quanto aveva effettuato numerosi viaggi all'estero e non era mai trascorso un periodo continuativo di sei mesi in ...omissis... e comunque il mezzo apparteneva a soggetto residente fuori del territorio doganale; che il reato è insussistente per avere il prevenuto dimostrato di avere pagato l'IVA in ...omissis...; che il pagamento dell'IVA in ...omissis... esclude il reato, ferma restando eventualmente la possibilità per gli uffici competenti italiani di recuperare la differenza; che il dedotto abuso del diritto non è stato in alcun modo dimostrato in ogni caso il T. aveva agito in assoluta buona fede per la complessità della materia e per il fatto che le pratiche burocratiche erano state espletate da altro soggetto. Il ricorso va accolto. Si deve premettere che, secondo l'art. 10, comma 3 della sesta direttiva IVA (77/ 388 CEE), <quando i beni importati sono soggetti a dazi doganali, ...o imposte di effetto equivalente...il fatto generatore si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui scattano il fatto generatore e l'esigibilità di questi dazi o prelievi comunitari. Qualora i beni importati non siano stati assoggettati ad alcuno di tali dazi o prelievi comunitari, gli Stati membri applicano le disposizioni vigenti per i dazi doganali, per ciò che si riferisce al fatto generatore dell'imposta ed alla sua esigibilità>. Tale norma è stata sostanzialmente riprodotta nell'art. 71, commi 2 e 3, della direttiva 2006/112 nel testo in vigore per il 2009, direttiva che costituisce un testo unico in materia di IVA, le cui norme, ove non espressamente previsto, hanno una portata confermativa o interpretativa delle corrispondenti norme previgenti. Fatta questa premessa, rilevato che, in fatto, si è accertato che il velivolo era stato usato per fini privati, ossia per un fine diverso da quello per il trasporto di persone, si osserva che, in base all'art. 558 del Regolamento Comunitario n. 2454 del 1993, i mezzi di trasporto sono esonerati dal pagamento*

---

---

*dei dazi all'importazione alle seguenti condizioni: a) che siano immatricolati fuori del territorio doganale a nome di un soggetto residente fuori di tale territorio ;b) che siano utilizzati da una persona stabilita fuori del territorio doganale, salvo il disposto degli artt. 559, 560 ed 561; c) che in caso di uso commerciale siano utilizzati esclusivamente per un trasporto che inizi o termini fuori del territorio doganale della Comunità; possono tuttavia essere utilizzati per il traffico interno quando le disposizioni vigenti nel settore del trasporto lo consentano. Il successivo art. 562, fissa un termine perentorio di mesi sei per l'appuramento. Scaduto tale termine il mezzo si considera definitivamente importato nel Paese in cui viene utilizzato. Per la scadenza del termine di mesi sei non è necessario che il velivolo rimanga continuativamente ed ininterrottamente nel territorio CEE. Opinando diversamente il termine potrebbe essere facilmente eluso. Nella fattispecie non ricorreva la condizione di cui alla lett. b), della norma anzidetta perché il mezzo, ancorché formalmente intestato ad una società estera, era di fatto utilizzato per un uso diverso da quello commerciale, da un cittadino ...omissis... stabilmente residente in ...omissis..., ossia dal T.. Questi, alla scadenza del periodo di appuramento, avrebbe dovuto presentare la dichiarazione per la definitiva importazione del mezzo nel territorio italiano e pagare IVA. **Il mancato pagamento dell'imposta configura il reato di evasione dell'IVA all'importazione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 70, che è punita a norma della legge doganale.** Il pagamento dell'Iva nella confederazione Elvetica non escludeva il reato in base all'Accordo stipulato il 19 Dicembre 1972 tra la Confederazione Elvetica e la Comunità Europea, in quanto non avrebbe generato un fenomeno di doppia imposizione. L'Accordo anzidetto prevede infatti all'art. 3, che i dazi doganali all'importazione negli scambi tra la ...omissis... e la Comunità sono gradualmente soppressi (con eliminazione totale a far data dal 1 luglio 1977) e che "nessun nuovo dazio doganale all'importazione viene introdotto", aggiungendo poi, all'art. 6, che "nessuna nuova tassa di effetto equivalente a dei dazi doganali all'importazione è introdotta negli scambi tra la Comunità e la ...omissis...". Inoltre l'art. 4 prevede che: "Le disposizioni relative alla graduale soppressione dei dazi doganali all'importazione sono applicabili anche ai dazi doganali a carattere fiscale. Le Parti contraenti possono sostituire con tassa interna un dazio doganale a carattere fiscale o l'elemento fiscale di un dazio doganale". Conformemente a quanto stabilito da quest'ultima disposizione, la Corte di cassazione ha più volte affermato, con decisioni che questo Giudice ritiene di ribadire, che l'Accordo sottoscritto tra la Confederazione Elvetica e la Comunità lascia <impregiudicata la facoltà di riscossione dell'Iva all'atto dell'ingresso delle merci nel territorio degli Stati aderenti alla Comunità, trattandosi di imposta il cui presupposto finanziario è diverso da quello dei dazi doganali> (sentenza emanata da questa Sezione il 30 aprile - 10 giugno 2002, n. 22555, Panseri, rv 221884; Cass. n. 17432 del 2005). Tale orientamento, ormai consolidato, è stato ribadito e precisato con la decisione n. 36198 del 2007, con cui si è rimarcato che il reato di violazione dell'Iva all'importazione (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 70) non è affatto escluso dall'Accordo tra la Confederazione Elvetica e la Comunità in quanto l'Iva costituisce un tributo interno che, secondo i principi*

---



---

del Trattato CE, è dovuto allo Stato al momento dell'ingresso delle merci, a meno che non si provi che il tributo è già stato assolto anteriormente, sia pure al momento dell'esportazione dallo Stato di provenienza. Si può dunque affermare che la giurisprudenza di questa Corte ritiene in modo costante che l'Accordo tra Confederazione Elvetica e Comunità impedisca di ritenere ancora sussistente il reato di contrabbando e, al contrario, ammetta la sussistenza dell'ipotesi di evasione dell'Iva all'importazione, con l'unico limite del divieto di doppia imposizione. Questa, introducendo un trattamento fiscale discriminatorio tra merci nazionali e merci importate, violerebbe il principio di neutralità dell'imposta, voluto dall'art. 4 dell'Accordo e, come tale, sarebbe inapplicabile per contrasto con l'Accordo. Richiamati i principi applicabili in tema di Iva all'importazione, allorché la merce proviene dalla Confederazione Elvetica, si deve rilevare che l'importazione definitiva del mezzo nel nostro Paese non avrebbe generato alcun fenomeno di doppia imposizione, perché la legislazione elvetica in materia di IVA si è uniformata ai principi contenuti nella direttiva comunitaria 77/388 e riconosce la neutralità dell'imposta. La tassazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto all'epoca del fatto era disciplinata dalla legge federale sull'IVA del 2 settembre 1999. Anche nella Confederazione elvetica l'IVA è concepita come un'imposta sul consumo e viene riscossa ad ogni fase di produzione o distribuzione nonché sulle importazioni di beni. Relativamente agli scambi commerciali con i Paesi esteri, la normativa ...omissis... prevede: a) l'esenzione dall'imposta per una serie di operazioni classificabili come cessioni all'esportazioni ed operazione assimilate a norma dell'art. 19, tra le quali rientra "la messa a disposizione per l'uso o il godimento (segnatamente la locazione o il noleggio) di veicoli ferroviari e aeromobili, purché il beneficiario della fornitura li utilizzi prevalentemente all'estero" (art. 19 comma 2, n. 2); b) il diritto alla detrazione dell'imposta assolta per le forniture di beni e le prestazioni di servizi correlate con la successiva esportazione dei medesimi, il tutto a norma dell'art. 19, comma 1, legge citata. **Dai principi dianzi esposti emerge che negli scambi tra la ...omissis... e La Comunità Europea la merce non subisce alcuna tassazione all'atto dell'esportazione, evitando fenomeni di doppia imposizione che, in base all'orientamento espresso da questa corte, escluderebbero la configurabilità del reato di evasione dell'IVA all'importazione.** D'altra parte, lo stesso ricorrente, sia pure tardivamente, finisce con il riconoscere che essendo le aliquote dei due Paesi diverse, avrebbe comunque dovuto pagare la differenza, ma ritiene tale inadempimento sanzionato solo dal punto di vista tributario. **In realtà l'evasione dell'IVA all'importazione configura un reato che nella fattispecie si è consumato alla scadenza del termine di appuramento.** Concludendo, questa Corte ritiene che il Tribunale di Bergamo abbia illegittimamente escluso l'esistenza del reato. Di conseguenza il provvedimento impugnato deve essere annullato con rinvio per un nuovo esame. Il secondo motivo si deve ritenere assorbito perché l'abuso del diritto sarebbe stato eventualmente configurabile, se il fatto non avesse integrato il reato di evasione dell'IVA all'importazione".

---

---

Più di recente, sul punto, sancendo la palese erroneità di un precedente giurisprudenziale che non aveva riconosciuto la sussistenza del delitto di contrabbando in caso di importazione illecita di beni dalla Confederazione Elvetica (riconoscendo però il reato equivalente di cui agli artt. 1, 67 e 70 d.P.R. 633/1972), è stato deciso “*Si può dunque concludere che la giurisprudenza di questa Corte ritiene in modo costante che l'Accordo tra Confederazione Elvetica e Comunità **impedisca di ritenere ancora sussistente il reato di contrabbando e, al contrario, ammetta la sussistenza dell'ipotesi di evasione dell'Iva all'importazione, con l'unico limite del divieto di doppia imposizione.*** Tale conclusione appare del tutto in linea con la decisione della Corte di Giustizia che ha affermato che l'Iva all'importazione costituisce un tributo interno e non una tassa ad effetto equivalente ai dazio doganale (sentenza del 25 febbraio 1998 nella causa n. 299/1986), con decisione che esclude, contrariamente a quanto ritenuto dalla citata sentenza n. 10677 del 2004, il contrasto del regime dell'Iva all'importazione, e le relative sanzioni, con l'art. 95 del Trattato CE in materia di libera circolazione. Merita di essere ricordato, poi, che sia la citata sentenza n. 22555 del 2002 sia la sentenza emessa da questa Sezione il 3 marzo-13 maggio 2005, n. 17835, Santoro (rv 231836), hanno escluso che l'Accordo tra Comunità e Confederazione Elvetica comporti l'automatica e totale applicazione dei principi comunitari al trasferimento di beni fra uno Stato membro e la Svizzera, con la conseguenza che solo per gli scambi comunitari opera il divieto di applicazione di un maggior livello sanzionatorio degli Illeciti (sentenza n. 22555/2002) e che solo tra i Paesi membri trova applicazione nella sua interezza il regime di libera circolazione (sentenza n. 17835/2005). Quest'ultima decisione ha, infine affermato che le violazioni in materia di Iva all'importazione comportano la confisca obbligatoria ai sensi del D.P.R. n. 43 del 1973, art. 301” (Corte Cass., Sezione III, 26/09/2012, n. 36077).

Ancora, e sempre con riferimento al “famigerato” accordo di libero scambio fra l'Italia e la Confederazione Elvetica, si legge: “*conformemente a quanto stabilito da quest'ultima disposizione, la Corte di cassazione ha più volte affermato, con decisioni che questo Giudice ritiene di ribadire, che l'Accordo sottoscritto tra la Confederazione Elvetica e la Comunità lascia <impregiudicata la facoltà di riscossione dell'Iva all'atto dell'ingresso delle merci nel territorio degli Stati aderenti alla Comunità, trattandosi di imposta il cui presupposto finanziario è diverso da quello dei dazi doganali> (sentenza emanata da questa Sezione il 30 aprile - 10 giugno 2002, n. 22555, Panseri, rv 221884; Cass. n. 17432/2005). Tale orientamento, ormai consolidato, è stato ribadito e precisato con la decisione n. 36198 del 2007, con cui si è rimarcato **che il reato di violazione dell'Iva all'importazione (art. 70 d.P.R. 633/1972) non è affatto escluso dall'Accordo tra la Confederazione Elvetica e la Comunità in quanto l'Iva costituisce un tributo interno che, secondo i principi del Trattato CE, è dovuto allo Stato al momento dell'ingresso delle merci,** a meno che non si provi che il tributo è già stato assolto*

---

*anteriamente, sia pure al momento dell'esportazione dallo Stato di provenienza. Si può dunque affermare che la Giurisprudenza di questa Corte ritiene in modo costante che l'Accordo tra Confederazione Elvetica e Comunità impedisca di ritenere ancora sussistente il reato di contrabbando e, al contrario, **ammetta la sussistenza dell'ipotesi di evasione dell'Iva all'importazione, con l'unico limite del divieto di doppia imposizione.***

*Questa, introducendo un trattamento fiscale discriminatorio tra merci nazionali e merci importate, violerebbe il principio di neutralità dell'imposta, voluto dall'art. 4 dell'Accordo e, come tale, sarebbe inapplicabile per contrasto con l'Accordo. Richiamati i principi applicabili in tema di Iva all'importazione, allorché la merce proviene dalla Confederazione Elvetica, si deve rilevare che l'importazione definitiva del mezzo nel nostro Paese non avrebbe generato alcun fenomeno di doppia imposizione, perché la legislazione elvetica in materia di IVA si è uniformata ai principi contenuti nella direttiva comunitaria 77/388 e riconosce la neutralità dell'imposta. La tassazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto all'epoca del fatto era disciplinata dalla legge federale sull'IVA del 2 settembre 1999. Anche nella Confederazione elvetica l'IVA è concepita come un'imposta sul consumo e viene riscossa ad ogni fase di produzione o distribuzione nonché sulle importazioni di beni. Relativamente agli scambi commerciali con i Paesi esteri, la normativa svizzera prevede: a) l'esenzione dall'imposta per una serie di operazioni classificabili come cessioni all'esportazioni ed operazione assimilate a norma dell'art. 19, tra le quali rientra "la messa a disposizione per l'uso o il godimento (segnatamente la locazione o il noleggio) di veicoli ferroviari e aeromobili, purché il beneficiario della fornitura li utilizzi prevalentemente all'estero" (art. 19 comma 2, n. 2); b) il diritto alla detrazione dell'imposta assolta per le forniture di beni e le prestazioni di servizi correlate con la successiva esportazione dei medesimi, il tutto a norma dell'art. 19, comma 1, legge citata. Dai principi dianzi esposti emerge che negli scambi tra la Svizzera e La Comunità Europea la merce non subisce alcuna tassazione all'atto dell'esportazione, evitando fenomeni di doppia imposizione che, in base all'orientamento espresso da questa corte, escluderebbero la configurabilità del reato di evasione dell'IVA all'importazione. D'altra parte, lo stesso ricorrente, sia pure tardivamente, finisce con il riconoscere che essendo le aliquote dei due Paesi diverse, avrebbe comunque dovuto pagare la differenza, ma ritiene tale inadempimento sanzionato solo dal punto di vista tributario. In realtà l'evasione dell'IVA all'importazione configura un reato che nella fattispecie si è consumato alla scadenza del termine di appuramento. Concludendo, questa Corte ritiene che il Tribunale di Bergamo abbia illegittimamente escluso l'esistenza del reato" (Corte Cass., Sezione III, 04/05/2010 n. 16860).*

*D'altro canto, alcuni recentissimi arresti della giurisprudenza di legittimità hanno riconosciuto la sussistenza del reato di "evasione I.V.A. all'importazione" nel caso di importazioni dalla Repubblica di San Marino.*

*"4. A norma dell'art. 71 d.P.R. 633/1972, nella versione vigente all'epoca dei fatti, <per l'introduzione nel territorio dello Stato di beni provenienti dallo Stato*

---

della Città del Vaticano, comprese le aree di cui al comma 1, e dalla Repubblica di San Marino i contribuenti dai quali o per conto dei quali ne è effettuata l'introduzione nel territorio dello Stato sono tenuti al pagamento dell'imposta sul valore aggiunto a norma dell'art. 17, comma 3>. 4.1. L'art. 17, comma 3, cit., nella sua versione vigente all'epoca dei fatti, così disponeva: <Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti, che non si siano identificati direttamente ai sensi dell'art. 35 ter, nè abbiano nominato un rappresentante fiscale ai sensi del comma precedente, sono adempiuti dai cessionari o committenti, residenti nel territorio dello Stato, che acquistano i beni o utilizzano i servizi nell'esercizio di imprese, arti o professioni. La disposizione non si applica relativamente alle operazioni imponibili ai sensi dell'art. 7, comma 4, lett. f), effettuate da soggetti domiciliati o residenti o con stabili organizzazioni operanti nei territori esclusi a norma dello stesso art. 7, comma 1, lett. a). Gli obblighi relativi alle cessioni di cui all'art. 7, comma 2, terzo periodo, ed alle prestazioni di servizi di cui all'art. 7, comma 4, lett. d), rese da soggetti non residenti a soggetti domiciliati nel territorio dello Stato, a soggetti ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero ovvero a stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero, sono adempiuti dai cessionari e dai committenti medesimi qualora agiscano nell'esercizio di imprese, arti o professioni>. 4.2. In caso di locazione finanziaria di mezzi di trasporto posta in essere da una impresa sammarinese a favore di un'impresa italiana, l'imposta sul valore aggiunto è dovuta da quest'ultima. 4.3. Obbligato a emettere fattura è il cessionario o comunque il committente (art. 21 c. 5 d.P.R. 633/1972). 4.4. Con D.M. 24/12/1993, emesso a seguito della realizzazione del mercato unico comunitario e dell'accordo sull'unione doganale e sulla cooperazione tra la Comunità Europea e la Repubblica di San Marino, stipulato a Bruxelles il 16/12/1991, lo Stato Italiano ha disciplinato le modalità di fatturazione delle operazioni di cessioni di beni verso e da la Repubblica di San Marino. 4.5. Così ricostruito il quadro normativo, risulta chiaro che l'operazione di locazione finanziaria che, stando alla impostazione accusatoria, sarebbe direttamente intercorsa tra la P. s.a. e la R.Y. S.p.a. e dissimulata attraverso una serie di artificiosi passaggi contrattuali tra entità diverse, la prima delle quali sammarinese, costituiva operazione imponibile a fini IVA, con obbligo di fatturazione e pagamento a carico dell'impresa italiana. 4.6. Ne derivano due considerazioni. 4.6.1. La prima: l'operazione negoziale oggetto di censura è diversa e successiva all'acquisto del natante da parte della P. S.a.. La rubrica provvisoria imputa, infatti, l'immissione al consumo in Italia del natante in sequestro, con ciò identificando come operazione imponibile la concessione in locazione finanziaria di un bene destinato ad essere utilizzato in Italia, non la sua esportazione verso la Repubblica di San Marino (chiaro sul punto il decreto di sequestro preventivo cui l'ordinanza impugnata fa integrale riferimento a fini ricostruttivi della vicenda). Ne consegue che le questioni sollevate dalla ricorrente circa il divieto della doppia imposizione non hanno rilevanza poiché esse riguardano la sola operazione di acquisto del

---



---

*natante, non anche le vicende negoziali successive, in relazione alle quali nulla è dedotto. 4.6.2. La seconda: il fatto, così come incontestabilmente ricostruito, integra il reato ipotizzato dai giudici di merito. **Questa Corte deve ribadire il principio secondo il quale <a seguito della stipulazione dell'Accordo tra la Comunità Europea e la Repubblica di San Marino del 16 dicembre 1991, gli scambi con l'Italia vengono effettuati in esenzione da tutti i dazi all'importazione e all'esportazione, con la conseguenza che non può configurarsi il reato di contrabbando doganale, mentre è configurabile il reato di evasione dell'I.V.A. all'importazione che, per la sua natura di tributo interno, non rientra tra i diritti di confine>** (Corte Cass., Sezione III, n. 50320 del 02/12/2014, ud. 15/10/2014).*

*Conformi in questo senso: Corte Cass., Sez. III, n. 34256 del 12/07/2012; Corte Cass., Sez. III, n. 42073 del 06/10/2011; Corte Cass., Sez. III, n. 17432 del 22/03/2005.*

*Di maggiore attualità, Corte Cass., Sezione III, n. 28251 del 03/07/2015 – ud. 28/05/2015 avente ad oggetto un ricorso per legittimità avverso la decisione del Tribunale del Riesame di Tempio Pausania avverso il sequestro preventivo di una imbarcazione battente bandiera delle Isole Cayman, ossia di un territorio che, in virtù del Trattato di Lisbona del 2009 stipulato fra la U.E. ed i Paesi d'Oltremare (fra cui le Isole Cayman), era da considerare esente dazio all'atto dell'importazione nel territorio comunitario. Gli Ermellini hanno così deciso: “come si evince dal provvedimento impugnato, gli accertamenti congiunti hanno consentito di dimostrare che l'imbarcazione, in violazione alla normativa doganale dell'Unione Europea, ha stazionato nelle acque comunitarie per un periodo superiore ai 18 mesi consentiti; trascorso tale periodo, l'imbarcazione doveva essere importata con pagamento delle imposte previste. Occorreva, dunque, pagare l'IVA all'importazione. Questa Corte di legittimità ha da tempo chiarito che in tali casi non può configurarsi il reato di contrabbando doganale ipotizzato a carico della ricorrente, **mentre è configurabile il reato di evasione dell'I.V.A. all'importazione che, per la sua natura di tributo interno, non rientra tra i diritti di confine.** 3. Come ricorda la richiamata sentenza 34256/2012 la giurisprudenza più datata di questa Corte riteneva che nella contestazione del reato di cui al D.P.R. n. 43 del 1973, artt. 292, 293 e 295, ben potesse ricomprendersi l'IVA all'importazione ritenendola <uno dei diritti di confine, avendo natura di imposta di consumo a favore dello Stato, la cui imposizione e riscossione spetta esclusivamente alla dogana in occasione della relativa operazione di imputazione. La sottrazione dell'IVA all'importazione è, quindi, sottrazione ad un diritto doganale di confine, sanzionata esclusivamente dalla legge doganale come reato di contrabbando> (così questa sez. 3 nella sentenza n. 1298/1992). **Tale impostazione è stata, tuttavia, da tempo superata perché in contrasto con lo stesso dato normativo che rimanda alle disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine soltanto quoad poenam** (il D.P.R. 26 ottobre 1972, art. 70, prevede, infatti, che si applicano, per quanto concerne le controversie e le sanzioni, le disposizioni delle*

Di identico tenore la migliore e più recente dottrina<sup>14</sup>.

---

leggi doganali relative ai diritti di confine). Si è dunque costantemente affermato da oltre un decennio che l'I.V.A. ha natura di tributo interno che, è, comunque, dovuta anche nell'ipotesi di abolizione dei dazi doganali. La questione è stata più volte esaminata in relazione alle merci importate da vari Stati con cui sono intercorsi accordi .... 4. **La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con sentenza del 25 febbraio del 1988, causa n. 299 del 1986, ha statuito che l'IVA all'importazione costituisce un tributo interno e non una tassa ad effetto equivalente al dazio doganale.** ... In sostanza, come si rileva condivisibilmente nella citata sentenza 34256/2012 di questa sezione, l'Accordo con la Svizzera - ma mutatis mutandis anche quelli simili con altri Stati - da un lato estende la soppressione dei dazi doganali anche a quelli di carattere fiscale, ma, dall'altro, allo Stato che abbia soppresso un dazio fiscale concede la facoltà di sostituire il dazio soppresso con una tassa interna. 5. **In caso di merci sottratte al pagamento dell'IVA all'importazione, perciò non è integrato il reato di contrabbando, ma può configurarsi quello di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 70, a condizione però che la merce introdotta non sia soggetta a doppia imposizione e cioè non sconti in Italia un'imposta già pagata all'esportazione.** La doppia imposizione, infatti, introducendo un trattamento discriminatorio tra merci nazionali e merci importate, violerebbe il principio di neutralità commerciale dell'imposta voluto dall'art. 4 dell'Accordo e perciò sarebbe inapplicabile per contrasto con l'Accordo stesso, il quale come già detto, a norma dell'art. 228 del Trattato, è vincolante, non solo per le istituzioni Comunitarie, ma anche per gli Stati membri. La prova di avere assolto il tributo nel Paese di provenienza deve essere fornita dall'importatore. La sentenza di questa stessa sezione n. 10677 del 2004 non ha contrastato, infatti, l'orientamento consolidato dianzi esposto, ma ha escluso la configurabilità del reato di cui all'art. 70, perché si è ritenuta provata in quella fattispecie la doppia imposizione. Anzi l'orientamento tradizionale è stato ribadito anche dalla seconda sezione di questa Corte con la decisione n. 43473 del 2004 (conforme questa sez. 3 n. 36198 del 4.7.2007 che sottolinea come, trattandosi di tributo interno e escluso il contrasto del regime dell'IVA all'importazione e le relative sanzioni con l'art.95 del Trattato CE in materia di libera circolazione)".

<sup>14</sup> “La dottrina ha sottolineato come l'IVA dovuta all'atto dell'importazione non rappresenti un'imposta autonoma e distinta dall'IVA interna. Il sistema dell'IVA relativo alle importazioni è per sua natura incardinato in quello generale dell'IVA e non si tratta di un tributo a se stante , pur essendo diverso il meccanismo di funzionamento ed essendo applicabili numerose regole previste dal diritto doganale. La diversità nei meccanismi applicativi dell'IVA all'importazione, tuttavia, non può condurre all'affermazione secondo cui l'IVA all'importazione e l'IVA interna rappresenterebbero due distinti tributi. Tale posizione è confermata dall'orientamento più recente della giurisprudenza di legittimità che, in conformità con i principi da tempo espressi dalla Corte di Giustizia, riconosce carattere di unitarietà dell'IVA per cui l'imposta assolta all'importazione non configura un

## **Il regime fiscale dell'acquisto e della cessione di unità da diporto.**

Le cessioni di beni – definite come gli atti a titolo oneroso che comportano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere (cfr. art. 2 del d.P.R. 633/1972) – si considerano effettuate *“nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili. Tuttavia le cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente ...omissis... si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e comunque, se riguardano beni mobili, dopo un anno dalla consegna o spedizione”* (art. 6 c. 1 del d.P.R. 633/1972); inoltre, *“se, anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento”* (art. 6 c. 4 del d.P.R. cit.).

Il “momento impositivo” per quanto riguarda la cessione delle unità da diporto, delle dotazioni di bordo e delle provviste di bordo<sup>15</sup>, è stabilito:

- ⇒ per quanto concerne i beni immobili, a cui devono essere equiparati i beni mobili iscritti nei pubblici registri italiani (quali le navi e le imbarcazioni da diporto, essendo queste soggette ad iscrizione obbligatoria nel R.N.D. e nel R.I.D.), alla stipulazione del contratto di

---

*tributo diverso dall'IVA interna. Secondo tale indirizzo, l'IVA assolta in dogana costituisce un tributo interno, al pari della normale IVA sugli scambi internazionali; se diversa è la modalità di liquidazione e di assolvimento del tributo determinata da ragioni organizzative, identici sono il presupposto impositivo, il soggetto passivo e l'aliquota. **In altri termini, il rimando alla legge doganale, in relazione all'IVA all'importazione, effettuato dall'art. 70, primo comma, d.P.R. 633 del 1972 opera soltanto con riferimento alle modalità di accertamento dell'imposta ed alle sanzioni”** (SARA ARMELLA E AA.VV., “Diritto Doganale”, Egea 2015).*

<sup>15</sup> La nozione di “dotazioni di bordo” delle navi e degli è data, agli effetti doganali, dall'art. 267 del T.U.L.D. che vi comprende *“i macchinari, gli attrezzi, gli strumenti, i mezzi di salvataggio, le parti di ricambio, gli arredi ed ogni altro oggetto suscettibile di utilizzazione reiterata, destinati a servizio od ornamento del mezzo di trasporto”*.

Si ritiene che tale definizione trascenda il solo ambito doganale e sia pertanto applicabile anche alla disciplina I.V.A..



vendita produttivo di effetti reali fra le parti<sup>16</sup>, a nulla rilevando il successivo momento della trascrizione dell'atto, in considerazione del fatto che questa ha valore meramente dichiarato;

- ⇒ per quanto concerne i beni mobili, che – per quanto qui interessa – comprendono sia le unità da diporto non iscritte nei registri nazionali (ossia quelle in ammissione temporanea) sia tutte le dotazioni e provviste di bordo, al momento della consegna o della spedizione.

Qualora gli effetti traslativi o costitutivi del contratto si producono posteriormente, il momento impositivo coincide con quello si verificano tali effetti e, comunque, dopo il decorso di un anno dalla data di consegna o di spedizione;

- ⇒ in tutti i casi in cui l'importo dovuto sia fatturato o pagato anticipatamente, nel momento in cui viene emessa la fattura o viene pagato il corrispettivo dovuto.

Per quanto concerne la “territorialità” dell'operazione, la disciplina è contenuta nell'art. 7-bis del d.P.R. 633/1972 in forza del quale:

***“le cessioni di beni ...omissis... si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni immobili ovvero beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio dello Stato stesso o beni mobili spediti da altro Stato membro installati, montati o assemblati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto”.***

Il collegamento con il territorio italiano è funzionale, in caso di beni mobili “nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione”, alla mera “esistenza” della *res* nel territorio dello Stato.

Per quanto riguarda le cessioni di beni “in ammissione temporanea”, questi devono essere immessi in libera pratica all'interno del territorio doganale unionale e, ai sensi di quanto previsto dall'art. 67 del d.P.R. 633/1972, il presupposto territoriale e l'I.V.A. vengono “scontati” in un unico momento, coincidente con l'effettiva introduzione nel territorio dello Stato o, comunque, con la destinazione del bene al consumo interno (e ciò anche

---

<sup>16</sup> Si tratta, infatti, di contratti per i quali è prevista la forma scritta *ad substantiam*.

qualora l'acquisto sia effettuato al di fuori dell'esercizio di attività di impresa o libero-professionale).

Ai sensi dell'art. 1 del d.P.R. 633/1972, infatti, *“l'I.V.A. si applica ... sulle importazioni da chiunque effettuate”* e, ai sensi del successivo art. 70 c. 1 *“l'imposta relativa alle importazioni è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione”*: all'atto dell'importazione, il presupposto impositivo è dato, in linea generale, dall'immissione in consumo all'interno del territorio dello Stato (*“...omissis... si intendono destinate al consumo entro il territorio doganale le merci estere dichiarate per l'importazione definitiva ...omissis...”*).

Ho detto “in linea generale” in quanto, dopo le modifiche apportate al T.U.L.D. ad opera del D.L. 1/2012, l'effettiva immissione in consumo non è più *conditio sine qua non* per la presentazione della dichiarazione di importazione. Ai sensi dell'art. 36 c. 4 del T.U.L.D., infatti:

*“le navi, ad esclusione di quelle da diporto, ...omissis... costruiti all'estero o provenienti da bandiera estera si intendono destinati al consumo nel territorio doganale quando vengono iscritti nelle matricole o nei registri di cui rispettivamente agli articoli 146 e 750 del codice della navigazione ...omissis.... **Le navi da diporto si intendono destinate al consumo dentro ...omissis.... dal territorio doganale su semplice rilascio di una dichiarazione rispettivamente di importazione definitiva ...omissis.... definitiva da parte dell'armatore**”.*

Quindi, il legislatore – anche per l'importazione – distingue in modo netto fra “navi ad esclusione di quelle da diporto” e le “navi da diporto” prevedendo solo per le prime l'automatica destinazione al consumo nel territorio doganale (e dunque l'importazione) a fronte della iscrizione nelle matricole o dai registri nazionali previsti dal Cod. nav. mentre, per le seconde, la destinazione al consumo nel territorio italiano è subordinata solo all'assolvimento della pratica di importazione definitiva senza con ciò richiedere l'effettiva iscrizione del mezzo nei R.N.D. o nei R.I.D. tenuti dai competenti uffici né tantomeno nel Registro Internazionale<sup>17</sup>.

Con nota prot. n. 22756RU del 24/02/2012, l'Agenzia delle Dogane ha chiarito che:

---

<sup>17</sup> Fra l'altro, la Capitaneria di porto o gli altri uffici preposti alla tenuta rispettivamente dei R.N.D. o dei R.I.D. non potrebbero consentire l'immatricolazione di unità da diporto provenienti dai Stati extra U.E. in assenza della prescritta dichiarazione doganale di importazione.

*“In sostanza, l'immissione in consumo nel territorio comunitario **di una nave 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>18</sup>*

Ne discende che il momento in cui nasce l'obbligazione doganale connessa all'importazione in Italia di una unità da diporto coincide con il più antecedente fra la presentazione della dichiarazione di importazione, a cui può fare seguito l'iscrizione dei registri pubblici del diporto, e l'effettiva immissione in consumo al di fuori del regime della ammissione temporanea o in violazione delle previsioni di tale regime.

Ai fini classificatori, le navi e le imbarcazioni possono essere ricondotte alla Sezione XVII “Materiali di trasporto” - voce doganale 8903 “NAVIGAZIONE MARITTIMA O FLUVIALE – PANFILI ED ALTRE NAVI ED IMBARCAZIONI DA DIPORTO O DA SPORT; IMBARCAZIONI A REMI E CANOE” della tariffa, a sua volta sottodistinta in diverse voci TARIC come meglio descritto nella tabella di seguito riportata per le quali la misura del dazio *ad valorem* paesi terzi varia dallo 0,00% ad un massimo del 2,70%.

---

<sup>18</sup> *“L'obbligazione doganale relativa all'importazione di navi, ad esclusione di quelle da diporto, si verifica con la destinazione al consumo delle stesse nel territorio doganale, ciò che si considera avvenire con l'iscrizione nelle matricole o nei registri marittimi. Analogamente le navi, ad esclusione di quelle da diporto, si intendono destinate al consumo fuori del territorio doganale quando vengono cancellate dalle matricole e dai detti registri. Le navi da diporto si intendono invece destinate al consumo dentro o fuori dal territorio doganale su semplice rilascio di una dichiarazione rispettivamente di importazione definitiva da parte dell'armatore. Ciò significa che per le navi da diporto, termine da intendersi presumibilmente nel senso di unità da diporto, la destinazione al consumo e quindi l'importazione non si verifica con l'iscrizione nei registri marittimi, bensì soltanto a seguito di una dichiarazione di importazione definitiva da parte dell'armatore. Viceversa per gli yacht commerciali che vengono iscritti nel Registro Internazionale l'importazione si verifica all'atto di tale iscrizione” (NAUTICA & FISCO, IV Edizione, Agenzia delle Entrate e UCINA, p. 38).*

*L'ammissione temporanea dei pleasure yacht extra U.E.  
(dott. Francesco F. PITTALUGA)*

| Voce doganale  | Descrizione  | Aliquota daziaria<br>vigente anno<br>2016 |
|----------------|--|---|
| <b>8903</b>    | PANFILI ED ALTRE NAVI ED IMBARCAZIONI DA DIPORTO O DA SPORT; IMBARCAZIONI A REMI E CANOE |   |
| <b>8903.10</b> | - IMBARCAZIONI PNEUMATICHE   |   |
| 8930.1010.00   | - - DI PESO UNITARIO INFERIORE O UGUALE A 100 KG.  | 2,70%                                     |
| 8903.1090.00   | - - ALTRE  | 1,70%                                     |
|                | - ALTRI  |   |
| <b>8903.91</b> | - - IMBARCAZIONI A VELA, ANCHE SENZA MOTORE AUSILIARIO                                   |   |
| 8903.9110.00   | - - - PER LA NAVIGAZIONE MARITTIMA   | 0,00%                                     |
| 8903.9190.00   | - - - ALTRE  | 1,70%                                     |
| <b>8903.92</b> | - - IMBARCAZIONI A MOTORE, DIVERSE DAI FUORIBORDO  |   |
| 8903.9210.00   | - - - PER LA NAVIGAZIONE MARITTIMA   | 0,00%                                     |
|                | - - - ALTRI  |   |
| 8903.9291.00   | - - - - DI LUNGHEZZA INFERIORE O UGUALE A 7,5 MT.  | 1,70%                                     |
| 8903.9299.00   | - - - - DI LUNGHEZZA SUPERIORE A 7,5 MT.   | 1,70%                                     |
| <b>8903.99</b> | - - ALTRE  |   |
| 8903.9910.00   | - - - DI PESO UNITARIO INFERIORE A UGUALE A 100 KG.                                      | 2,70%                                     |
|                | - - - ALTRE  |   |
| 8903.9991.00   | - - - - DI LUNGHEZZA INFERIORE O UGUALE A 7,5 MT.  | 1,70%                                     |
| 8903.9999.00   | - - - - DI LUNGHEZZA SUPERIORE A 7,5 MT.   | 1,70%                                     |

Quanto sopra vale a fini daziari, per i quali la destinazione della nave o dell'imbarcazione da diporto ad uso commerciale non è rilevante; piuttosto, come si nota dalla stessa descrizione delle singole voci TARIC, una notevole differenza è frutto della destinazione alla navigazione marittima (voci di classifica 8309.9110.00 e 8903.9210.00) o ad altro genere di navigazione (voci di classifica 8903.9190.00, 8903.9291.00 e 8903.9299.00) ma solo in caso di imbarcazioni a vela o di imbarcazioni a motore diverse dai fuoribordo.

Per quanto concerne l'I.V.A. che, come detto, deve essere assolta – se dovuta (e per le imbarcazioni da diporto *tout court* lo è sempre) – in occasione di ogni singola operazione doganale

## **Provviste e dotazioni di bordo: i prodotti non soggetti ad accisa.**

La definizione di dotazioni di bordo e di provviste di bordo è contenuta nel T.U.L.D. e, in particolare:

- nell'art. 267 del T.U.L.D., per il quale sono dotazioni di bordo:

*“i macchinari, gli attrezzi, gli strumenti, i mezzi di salvataggio, le parti di ricambio, gli arredi ed ogni altro oggetto suscettibile di utilizzazione reiterata, destinati a servizio od ornamento del mezzo di trasporto”;*

- dell'art. 252 del T.U.L.D., a mente del quale rientrano nel *genus* delle provviste di bordo:

*“i generi di consumo di ogni specie occorrenti a bordo per assicurare: a) il soddisfacimento delle normali esigenze di consumo delle persone componenti l'equipaggio e dei passeggeri; b) l'alimentazione degli organi di propulsione della nave o dell'aeromobile ed il funzionamento degli altri macchinari ed apparati di bordo; c) la manutenzione e la riparazione della nave; d) la conservazione, la lavorazione e la confezione a bordo delle merci trasportate”.*

L'art. 7-bis del d.P.R. 633/1972 dispone che:

*“le cessioni di beni ...omissis... si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni immobili ovvero beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio dello Stato stesso o beni mobili spediti da altro Stato membro installati, montati o assiemati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto”.*

Per quanto concerne la **CESSIONE DELLE DOTAZIONI E DELLE PROVVISI DI BORDO** (diverse dai combustibili e dai lubrificanti, e ciò in quanto, per essi i titoli di esenzione dal pagamento delle accise non sono perfettamente coincidenti con i titoli di non imponibilità I.V.A. di tal che si potranno avere casi di forniture di carburanti o olii lubrificanti soggetti ad I.V.A. ma esenti accise o viceversa, anche se, nella grande maggioranza dei casi, le condizioni di imponibilità o di non imponibilità si verificano congiuntamente per entrambe le imposte), una volta risolto in senso positivo il dilemma sulla

“territorialità” dell’operazione occorre verificare l’eventuale applicabilità del beneficio della non imponibilità I.V.A., tenendo conto che l’art. 8-bis c. 1 lett. d) del d.P.R. 633/1972 comprende in tale regime:

*“d) le cessioni di apparati motore e loro componenti e 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 bevande a bordo ed escluse, per le navi adibite alla pesca costiera, le provviste di bordo”.*

Tale previsione non è applicabile ai *pleasure yacht* extra U.E. e ciò in considerazione del fatto che, il riferimento operato “navi ... di cui alle lettere precedenti”, fra cui la lett. a) dell’art. 8-bis cit., palesemente esclude le unità da diporto: per queste, l’unica ipotesi di non imponibilità è data dal rifornimento di unità “pronte a salpare”, ma solo se si tratta di provviste di bordo.

In linea di principio, le cessioni in parola sono soggette ad I.V.A. secondo la loro normale aliquota, né più né meno come se fossero operate verso soggetti nazionali; ma, se effettuate a favore di unità da diporto “pronte a salpare”, l’operazione potrebbe risultare non imponibile ai sensi del combinato disposto dell’art. 8 c. 2 del d.P.R. 633/1972 e del l’art. 254 del T.U.L.D., e ciò indipendentemente dal tipo di unità navale oggetto di rifornimento (ma con i limiti che vedremo a breve) e dall’identità dell’acquirente.

Occorre fin d’ora fare una precisazione in quanto, a differenza di quello che accade con merci “diverse”, la spedizione verso l’estero delle dotazioni e delle provviste di bordo è caratterizzata dalla consegna della *res* all’interno delle acque territoriali italiane (anzi, la consegna viene effettuata a bordo di una unità presente in una struttura portuale o comunque alla fonda) e, dunque, è bene comprendere quando ed a quali condizioni si possa considerare realizzata l’effettiva “esportazione” ai fini della non imponibilità... sempre che di non imponibilità si possa parlare!

Per quanto concerne le **provviste di bordo** trova, come detto, applicazione l’art. 254 del T.U.L.D. a mente del quale:

*“1. 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.*
- 2. La precedente disposizione è applicabile alle navi militari italiane solo quando debbono recarsi in crociera fuori del mare territoriale. E' altresì **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; qualora le predette condizioni non si verificano, i benefici già accordati si intendono revocati e si applicano le sanzioni previste dalle vigenti leggi finanziarie.*
  - 3. Il modello e le modalità per il rilascio del giornale indicato nel comma precedente sono approvati con decreto del Ministro della marina mercantile emanato di concerto con il Ministro delle finanze.*
  - 4. Quando ragioni di sicurezza fiscale lo esigano, per l'imbarco ed il trasbordo di provviste di bordo sulle navi di stazza netta non superiore a cinquanta tonnellate e su quelle di qualsiasi stazza che non siano in diretta partenza per un porto estero il Ministro per le finanze, con proprio decreto da pubblicarsi nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana, può, sia in via generale sia limitatamente a determinati generi od a determinati quantitativi di essi, escludere l'applicabilità del disposto di cui al primo comma, ovvero subordinata all'osservanza di particolari norme o condizioni.*
  - 5. Le provviste di bordo imbarcate o trasbordate a norma dei precedenti commi possono essere consumate nel porto in esenzione dai diritti doganali, prima della partenza della nave, alle condizioni stabilite nell'articolo precedente.*
  - 6. Nei casi in cui la disposizione del primo comma non è applicabile, i generi imbarcati si intendono destinati al consumo nel territorio doganale.*

La fornitura di provviste di bordo ad unità da diporto – indipendentemente dalla loro nazionalità, ossia dalla bandiera che battono (o, per meglio dire, indipendentemente dal fatto che siano o meno importate nel territorio doganale comunitario visto che, come abbiamo visto, possono essere importate nella U.E. e rimanere contestualmente iscritte nei registri navali degli Stati di provenienza) – presenti in porti o comunque nelle acque territoriali italiane al momento dell'imbarco costituisce una operazione non imponibile I.V.A. ai sensi dell'art. 8 del d.P.R. 633/1972 se si verificano contemporaneamente le seguenti quattro condizioni:

- anzitutto, **deve essere presentata regolare dichiarazione di esportazione**, così come previsto dall'art. 262 del regio decreto 13 febbraio 1896, n. 65 “*Approvazione del regolamento per l'esecuzione del testo unico delle leggi doganali*” a mente del quale:

*“l'imbarco delle provviste di bordo e degli altri oggetti di origine nazionale o nazionalizzati, occorrenti per l'arredo dei bastimenti e per la navigazione, ha luogo coll'adempimento delle formalità prescritte per l'esportazione delle merci per via di mare...omissis...”*

e, in tempi più recenti, dall'art. 1 punto 15 del regolamento (CEE) n. 430/2010.

In molti uffici doganali, in considerazione delle particolari tempistiche connesse al rifornimento delle unità in esame, all'atto dell'imbarco viene autorizzata la redazione di un memorandum di imbarco sottoscritto dal comandante dell'unità al fine di attestare l'effettiva ricezione a bordo delle provviste imbarcate. I dati di tale memorandum vengono poi riversati all'interno della bolletta doganale la quale darà titolo – ricorrendo le altre condizioni che ora esamineremo – alla non imponibilità I.V.A..

Per quanto concerne il ricorso alla procedura del memorandum di imbarco, l'Agenzia delle Dogane è intervenuta con la circolare n. 18/D (prot. n. 162477RU) del 29/12/2010:

*“Sul territorio nazionale, tuttavia, per l'imbarco di alcune merci comunitarie costituenti provviste e dotazioni di bordo viene utilizzato il <memorandum di imbarco> al quale segue la presentazione di una dichiarazione di esportazione cumulativa o, in alcuni casi particolari l'iscrizione in registri di carico e scarico. Tale procedura pur ponendosi al di fuori delle ipotesi previste dal*

*citato regolamento comunitario risulta essere, comunque, particolarmente utile in determinate situazioni caratterizzate da esigenze di velocizzazione e semplificazione dell'imbarco di tale merce.*

*...omissis... questa Agenzia ritiene che la procedura utilizzata a livello nazionale che prevede l'utilizzo del <memorandum di imbarco> per provviste e dotazioni di bordo, possa continuare ad essere utilizzata, con l'avvertenza che sono in fase di predisposizione aggiornamenti della procedura stessa in modo che possa essere maggiormente aderente alla regolamentazione comunitaria e che le diverse modalità applicative siano il più possibile armonizzate.*

*Per l'utilizzo del <memorandum di imbarco>, nelle more dell'adozione dei preannunciati aggiornamenti, dovranno comunque essere rispettate le seguenti condizioni:*

- 1) le formalità di esportazione devono essere espletate presso l'ufficio ove le provviste di bordo o dotazioni verranno imbarcate nel senso che il memorandum e la successiva dichiarazione di esportazione cumulativa devono essere presentate presso lo stesso ufficio doganale (dogana di esportazione e di uscita/imbarco coincidono);*
- 2) l'utilizzo del memorandum deve essere preventivamente autorizzato dal direttore dell'Ufficio doganale o della SOT competente, e si deve riferire solo ai casi in cui la presentazione della dichiarazione di esportazione al momento dell'imbarco della merce **non è oggettivamente possibile** per la ristrettezza dei tempi di imbarco o per la natura delle operazioni;*
- 3) la procedura in questione può riguardare **solo** merci esonerate dai dati sicurezza di cui all'art. 592 bis del Reg. (CEE) 2454/93, come da ultimo modificato dal punto 15) dell'art. 1 del Reg. (UE) 430/2010. Per le merci non rientranti nel citato art. 592 bis deve essere presentata una dichiarazione doganale di esportazione comprensiva dei dati sicurezza di cui alla Tabella 1 dell'allegato 30 bis del Reg. (CEE) 2454/93;*
- 4) in attesa di verifica circa la compatibilità con la regolamentazione comunitaria sopra richiamata, per il momento, continuano ad applicarsi le disposizioni operative specifiche previste per alcuni particolari settori economici che a seguito di presentazione del <memorandum di imbarco>, dispensano dalla presentazione di una*

*dichiarazione doganale di esportazione prevedendo, invece, l'iscrizione di tale merce in specifici registri di carico e scarico.*

*I Direttori degli Uffici delle Dogane e o delle SOT interessate valuteranno, quindi, l'oggettiva necessità di utilizzo della procedura del <memorandum di imbarco>, invitando gli operatori del settore, qualora non siano ravvisate tali effettive necessità, all'invio della dichiarazione doganale di esportazione in procedura <ordinaria> o, se autorizzati, in <domiciliata>”.*

- in secondo luogo, **deve trattarsi di unità in partenza da un porto marittimo italiano e con diretta destinazione ad un “porto estero”**.

La disposizione parla di partenza da un “porto marittimo”, dal che si desume che il beneficio della non imponibilità I.V.A. non è applicabile alle provviste di bordo imbarcate su unità destinate alla sola navigazione fluviale o lacuale. Tale conclusione è corroborata dal disposto dal successivo art. 256 T.U.L.D., a mente del quale:

*“la disciplina stabilita negli artt. 253, 254 e 255 non riguarda i natanti adibiti esclusivamente al servizio nei porti, nelle rade e nelle lagune e quelli adibiti alla navigazione interna”*

Per quanto concerne, invece, il significato da attribuire alle parole “porto estero”, si deve precisare che – a seguito dell’entrata in vigore del “mercato unico” – con tale termine si intendono ora solo i porti extracomunitari, ossia posti al di fuori del territorio doganale della U.E.

Anche il requisito della “diretta destinazione” riveste una notevole importanza in quanto se, prima di raggiungere il “porto estero”, l’unità fa scalo in un porto comunitario, l’esportazione della provvista di bordo non si può ritenere realizzata e si deve quindi procedere al recupero ad imposizione dell’accisa indebitamente non corrisposta ma, almeno per la giurisprudenza, non necessariamente anche dell’I.V.A. a meno che non vi sia la prova effettiva del fatto che la provvista di bordo sia stata effettivamente consumata nel territorio nazionale<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> “I mezzi nautici non registrati, dunque, per fruire della franchigia doganale, prevista dall’art. 254 TULD, per i carburanti ad accisa zero, devono comunque soddisfare le seguenti tre condizioni: 1) la partenza deve avvenire da un porto dello Stato a diretta destinazione di un porto estero; 2) la partenza deve avvenire entro otto ore successive all’imbarco del carburante e deve essere annotata sul giornale nautico, id est “giornale partenze ed arrivi per l’imbarco delle provviste di

*bordo in franchigia doganale"; 3) in caso di rientro dell'unità in un porto nazionale, lo scalo nel porto estero deve essere attestato sul "giornale partenze ed arrivi per l'imbarco delle provviste di bordo in franchigia doganale" dalla autorità marittima o doganale estera. E Qualora le predette condizioni non si verificano, i benefici già accordati si intendono revocati e si applicano le sanzioni previste dalle vigenti leggi finanziarie. Ora il <giornale partenze ed arrivi per l'imbarco delle provviste di bordo in franchigia doganale>, sul quale deve essere annotata la partenza, entro otto ore dall'imbarco carburanti, a cura della Capitaneria di Porto e lo scalo nel porto estero a cura dell'Autorità marittima o doganale estera, viene rilasciato solo ed esclusivamente dalla Capitaneria di porto. E se il rilascio del giornale nautico da parte della Capitaneria di porto richiede la iscrizione negli appositi registri della Capitaneria, il natante non registrato non dovrà fare altro, per fruire legittimamente della agevolazione fiscale ex art. 254 TULD, che richiedere, ai sensi del comma 2 dell'art. 27 o dell'art. 18 D. Lgs. n. 17 del 2005, di essere iscritto nei registri della Capitaneria. I mezzi nautici, in assenza delle previste annotazioni sul giornale partenze ed arrivi, ed in particolare in assenza della attestazione, da parte della Capitaneria di porto, della partenza entro otto ore dall'imbarco del carburante, devono considerarsi non legittimati all'imbarco del carburante in esenzione di accise come provvista di bordo. Per quanto, poi, riguarda specificamente l'imbarcazione ...omissis... , non è condivisibile la tesi della società appellata per cui una unità da diporto utilizzata a fini commerciali, in quanto oggetto di contratto di noleggio o locazione, gode automaticamente della esenzione di cui al primo comma dell'art. 254 <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>, trattandosi di prodotti energetici da presumere nazionali o nazionalizzati (in regime sospensivo d'accisa) e da considerarsi, quindi, in esportazione definitiva, e non in transito come assume, senza dare dimostrazione, la società appellata. L'esportazione definitiva si consolida al verificarsi delle condizioni previste dall'art. 254 del TULD. ...omissis... l'esportazione di gasolio come provvista di bordo si consolida, ai fini della acquisizione della agevolazione fiscale, con il verificarsi delle condizioni indicate nell'art. 254 TULD. Nel caso di specie le bollette di esportazione sono intestate alla Ditta XXX che provvede al rifornimento di carburante in sospensione di imposta delle imbarcazioni da diporto alle condizioni previste dal citato art. 254, condizioni che devono essere certificate dalla autorità doganale o marittima, italiana ed estera per la parte di competenza. E l'assunto dell'appellante, per cui secondo la prevalente giurisprudenza di merito le irregolarità circa il regime di esenzione de quo possono essere ascritte <non già all'erogatore del carburante ma al beneficiario dell'agevolazione>, non è affatto condivisibile perché il diportista, al pari dell'acquirente finale al consumo, non conosce la Dogana come controparte non essendo con essa nato alcun rapporto di imposta, e conosce, invece, come controparte, La XXX dalla quale ha acquistato il carburante in esenzione di accisa e con il pagamento dell'Iva, per quel che risulta dai PVC della Dogana di Trieste, salve le eventuali dichiarazioni non veritiere, dimostrate*



---

dall'Ufficio doganale, di sussistenza delle condizioni di esonero, ex art. 254, c.2, TULD, rese dal comandante del natante, alcune delle quali, riguardanti eventi futuri, non verificabili dalla XXX. In conclusione la società di bunkeraggio, quale proprietaria, era intestataria delle bollette di esportazione emesse dall'Ufficio doganale di Porto industriale/San Sabba- TRIESTE- e sottoscritte, in rappresentanza indiretta, come dichiarante, dal sig. ...omissis..., dipendente della YYY, ai sensi e per gli effetti del secondo comma secondo periodo dell'art. 254 del TULD ai fini della esenzione dell'accisa sui rifornimenti di carburante alle unità da diporto italiane o straniere che fossero, esenzione risultata non spettante e, quindi, da recuperare nel rispetto delle norme del testo unico di cui al D.Lgs. n. 504 del 1995 che regolano, tra l'altro, il deposito e la circolazione di prodotti energetici. Qui ci troviamo, quindi, nella ipotesi del recupero, ex art. 14 TUA- D.Lgs. n. 504 del 1995, e succ. modifiche, dell'accisa gravante sul carburante in sospensione di imposta estratto dalla YYY ed imbarcato a cura della XX su natanti da diporto come provvista di bordo. Ora, in questa sede ci si deve limitare ad accertare se accanto all'accisa goduta e non spettante deve essere recuperata l'Iva afferente. E, a parere del collegio, non sussistono i presupposti giuridici per il recupero, a cura della Agenzia delle Entrate, dell'Iva afferente all'accisa dovuta alla Agenzia delle dogane. Diversamente da quanto credono gli Uffici delle Dogane e delle Entrate di Trieste, **al recupero dell'accisa non fa seguito il recupero dell'Iva afferente perché l'immissione irregolare in consumo del carburante-provvista di bordo è una immissione presunta che comporta, con l'azione di recupero ex art. 14 TUA, la revoca del beneficio fiscale di cui all'art. 254 TULD e non è, pertanto, identificabile come operazione di immissione in consumo di prodotto estero ex art. 67 D.P.R. n. 633 del 1972, solo nel qual caso va riscossa l'accisa gravante e l'Iva afferente ai sensi del successivo art. 69 D.P.R. 633, secondo il quale l'Iva alla importazione è commisurata, con le aliquote indicate nell'articolo 16, al valore dei beni importati determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale, aumentato dell'ammontare dei diritti doganali dovuti, accisa compresa, ad eccezione dell'imposta sul valore aggiunto. Il recupero dell'accisa ai sensi dell'art. 14 D.Lgs. n. 504 del 1995 è cosa completamente diversa dal recupero dei diritti doganali ex art. 84 del TULD, in virtù del quale l'azione dello Stato per la riscossione dei diritti doganali si prescrive nel termine di tre anni a decorrere dalla data della bolletta per i diritti in essa liquidati e non riscossi o dovuti in conseguenza di errori di calcolo nella liquidazione o di erronea applicazione delle tariffe, nonché a decorrere dalla data in cui i diritti sono divenuti esigibili in ogni altro caso, ricorrendo alle disposizioni del D.Lgs. n. 374 del 1990 se il mancato pagamento dipende da erroneo o inesatto accertamento della qualità, quantità e valore o origine della merce : qui si che va riscossa l'Iva afferente ai diritti doganali da recuperare. ...omissis... In ogni caso qui non c'è da recuperare Iva su alcun imponibile, considerato che dai PVC della Dogana risulta che le cessioni alla esportazione del carburante imbarcato come provviste di bordo sono state fatturate imponibili Iva” (C.T.R. Trieste – Sez. XI – sentenza n. 281 del 08/07/2015).**

---



dell'I.V.A. indebitamente non corrisposta, mediante emissione – da parte del fornitore – di apposita nota di variazione ai sensi dell'art. 27 del d.P.R. 633/1972.

La norma in esame parla di “unità italiane o straniere da diporto”, ma non fa alcuna distinzione fra tipologie di unità da diporto, né tantomeno potrebbe farla stante il fatto che il C.N.D. è successivo (di 40 anni) rispetto al T.U.L.D.; occorre quindi verificare se il beneficio in parola possa essere riconosciuto a tutte le categorie di unità o se, viceversa, ne resti esclusa qualcuna. A parere di chi scrive, per quanto concerne i natanti, in considerazione del fatto che a questi è di fatto interdetta la navigazione in alto mare (per le ben note ragioni derivanti dal non poter essere immatricolati e di non possedere pertanto documenti di navigazione), il beneficio della non imponibilità può essere riconosciuto solo laddove dimostrino di avere raggiunto il “porto estero” senza attraversamento dell'alto mare: in sostanza, solo dimostrando un'effettiva navigazione di cabotaggio.

In questo senso, sembra essere schierata anche la recente (ma purtroppo rara) giurisprudenza. La C.T.R. di Trieste – Sez. X, con sentenza n. 452/2015 del 25/11/2015 (udienza del 21/01/2015) che, seppure partendo da un presupposto in sé erroneo (la possibilità di un natante da diporto di navigare oltre il limite delle acque territoriali, che, se è di per sé possibile dal punto di vista tecnico, non lo è dal punto di vista legale stante la mancanza di documenti di navigazione), ha così deciso:

*“non è contestato nel presente contenzioso che i natanti ai quali sono stati effettuati rifornimenti in esenzione di accisa non fossero diretti ad un porto estero né che non fosse comprovato l'avvenuto scalo al porto estero, né contesta che il difetto degli altri presupposti espressamente e letteralmente richiesti dall'art. 254 cit.. L'oggetto del contenzioso è costituito dal fatto che la prova dell'arrivo nel porto estero secondo l'appellante deve essere fornita ex art. 254 T.U.L.D. dall'apposita annotazione sul giornale partenze arrivi da parte della autorità marittima e doganale estera; tale giornale è rilasciato dalle capitanerie di porte alle sole unità munite di licenza di navigazione rilasciata all'atto della immatricolazione/registrazione del natante. L'ufficio sostiene che per ottenere l'agevolazione fiscale il natante deve*

*farsi registrare ai sensi dell'art. 27 c. 2 del C.N.D. acquisendo in tal modo il regime giuridico delle imbarcazioni da diporto e potendo, conseguentemente, avere diritto all'agevolazione prevista dall'art. 254 del T.U.L.D. che presuppone obbligatoriamente la registrazione/iscrizione per avere diritto all'agevolazione perché a seguito dell'iscrizione dell'unità delle imbarcazioni da diporto viene attribuito un numero di iscrizione da indicare quale identificativo dell'unità (che non ammette equipollenti) nel giornale partenze arrivi o nel documento equipollente; senza tale indicazione l'unità non poteva avere diritto all'imbarco delle provviste di bordo (tra cui il carburante utilizzato quale mezzo di propulsione).*

*Nel caso di specie le unità di porto usufruenti della agevolazione fiscale revocata dall'ufficio, non erano immatricolate/registrate e, quindi, non erano dotate di giornale delle partenze arrivi rilasciato alle sole unità registrate nel registro delle imbarcazioni da diporto, ma avevano utilizzato un documento equipollente autorizzato con nota 7267 del 22.2.2006 della circoscrizione Doganale di Udine, documento non riportante i dati identificativi del natante.*

*Il Collegio rileva che né la norma agevolatrice (art. 254 del T.U.L.D.) né alcuna altra norma, prevedeva la necessità od obbligo dei natanti da diporto di iscrizione/registrazione nel registro delle imbarcazioni per poter accedere al regime agevolato. Anzi, l'art. 254 c. 2 T.U.L.D. si riferisce al beneficio indistintamente a tutte le unità da diporto, tra le quali sono ricompresi anche i natanti da diporto ex art. 3 lett. d) del Codice della Nautica da diporto.*

*E' pacifico che i natanti da diporto non fanno alcun obbligo di munirsi di licenza di navigazione e di registrarsi ai sensi dell'art. 27 del C.N.D.. E' altrettanto pacifico che nessuna disposizione legislativa condiziona il rilascio del giornale delle partenze e degli arrivi alla registrazione del natante ed al possesso della licenza di navigazione.*

*L'Art. 254 c. 3 T.U.L.D. prevede che il <modello> e le modalità per il rilascio del giornale indicato nella precedente sono approvati con decreto del Ministro della Marina mercantile emanato di concerto con il Ministro delle Finanze. Per chiarezza l'art.3 del C.N.D. definisce unità da diporto <ogni costruzione di qualunque tipo e con qualsiasi mezzo di propulsione destinato alla navigazione da diporto>.*

*Con il primo motivo d'appello, l'Ufficio appellante afferma che per i natanti (unità da diporto fino a mt 10 di lunghezza, art. 3 codice della nautica) non sono obbligatori le licenze di navigazione ed il certificato di sicurezza perché per le loro caratteristiche non sempre sono abilitate alla navigazione al di fuori delle acque interne e territoriali. L'iscrizione del natante diventa, secondo l'appellante, necessaria per poter godere della franchigia se il natante rispetta determinati requisiti tecnici di costruzione ed è garanzia (con il rilascio della licenza di navigazione nella quale è indicato il tipo di navigazione a cui l'unità è autorizzato in base alle proprie caratteristiche), del fatto che l'unità possa navigare oltre le 12 miglia dalla costa e così anche in acque extraterritoriali rispettando il vincolo di destinazione del carburante imbarcato in franchigia, costituito dall'uscita dal territorio nazionale.*

*L'assunto non è divisibile.*

*Come correttamente evidenziato dall'appellata, natanti non registrati possono superare le acque territoriali. In particolare i natanti marchiati CE ex art. 27 c. 4 D. Lgs. 171/2005, <possono navigare nei limiti stabiliti dalla categoria di progettazione di appartenenza si all'allegato II>, allegato che riporta i limiti di forza del vento e del mare di ciascuna classe di unità da diporto; il marchio CE attesta che l'unità da diporto ha i requisiti di sicurezza per affrontare la navigazione nelle condizioni di mare e di vento previsto per la sua categoria senza altre restrizioni (acque territoriali ed extraterritoriali, entro 12 miglia, oltre 12 miglia). La marcatura CE è attestata da targhetta fissata sullo scafo che riporta anche il numero di identificazione dell'unità con indicazione del codice del costruttore, del Paese di costruzione, del numero di serie unica, dell'anno di costruzione; dell'anno del modello. Il natante marchio CE è, pertanto, identificabile oltre a poter raggiungere i porti esteri. L'appellante ritiene che i natanti non registrati siano privi di un requisito essenziale per la loro identificazione, gli estremi della registrazione che devono essere indicati nel modello del giornale delle partenze ed arrivi la cui mancata compilazione comporta il mancato rispetto dei requisiti essenziali per ottenere l'agevolazione; la mancata annotazione del numero di registrazione per l'ufficio è da considerare poi alla mancanza del giornale partenze arrivi e, pertanto, i natanti non registrati sarebbero esclusi dalla agevolazione.*

*Il Collegio rileva, anzitutto, che non è ad oggi ancora stato emanato il decreto interministeriale che deve prevedere modello e*

*modalità di rilascio ed utilizzo del giornale nautico previsto dall'art. 254 c. 3 T.U.L.D. e che il giornale partenze-arrivi è un documento di prassi (circolare Ministeriale) previsto/istituito dalla circolare n° 265658 del 05/06/1976 Direzione Generale del Naviglio del Ministero della marina Mercantile d'intesa con il Ministero delle Finanze assimilato al giornale nautico da valere agli effetti e per gli adempimenti stabiliti per l'imbarco doganale in franchigia delle provviste di bordo dai natanti (cfr nota prot. 3901 dd 08/07/1976 Direzione Generale Dogana e II.II.).*

*Nel caso di specie era però stata autorizzata la presentazione e l'utilizzo di un documento equipollente al giornale partenze arrivi compilato dallo stesso fruitore e la ricorrente, gestore dell'impianto e fiduciaria dell'amministrazione, era autorizzata ad apporre al documento equipollente le attestazioni di competenze dell'autorità marittima e della Guardia di Finanza in forza della autorizzazione alla procedura doganale semplificata.*

*In mancanza dei decreti interministeriali di cui all'art. 254 c. 3 T.U.L.D. ed in presenza di prassi autorizzata ed accettata dall'ufficio e nell'ambito di un contesto normativo che riconosce a tutte le categorie di unità da diporto l'agevolazione, non v'è ragione di non riconoscere validità formale e sostanziale al documento equipollente utilizzato ed autorizzato dalla stessa autorità doganale di Udine avente la medesima funzione del giornale degli arrivi e partenze al fine dell'agevolazione.*

*Né la mancata indicazione nel documento equipollente della registrazione del natante da diporto che è esonerato da tale adempimento, può avere alcuna rilevanza ai fini della funzione della agevolazione.*

*L'Ufficio appellante ritiene che il documento equipollente autorizzato dalla Circostrizione doganale di Udine con nota 7267 del 22.2.2006 <nel caso si riscontri una difficoltà oggettiva> nel rilascio del giornale partenze e arrivi, era stato usato in modo massivo e senza l'indicazione di alcun dato identificativo del natante, inteso come estremi dell'iscrizione, ritenendo non legittimamente utilizzabili numeri ed estremi diversi da quello d'iscrizione (quali al numero di matricola del motore ed il nome dell'imbarcazione).*

*La mancata emanazione del decreto interministeriale ex art. 254 c.3 T.U.L.D. ben può integrare per il Collegio le oggettive difficoltà al rilascio del giornale partenze-arrivi ed in ogni caso non può pretendersi la subordinazione del riconoscimento della agevolazione ad un adempimento (registrazione-iscrizione) del*

*natante nel registro delle imbarcazioni da diporto) non previsto dalla legge quale condizione per la concessione del beneficio.*

*Non ultimo rilievo il Collegio evidenzia che dalla stessa motivazione degli atti impugnati l'ufficio afferma: <.....pur accedendo alle deduzioni della parte nelle quali si chiedeva di ritenere valido l'utilizzo del documento equipollente, autorizzato con nota n. 7267 del 22.2.2006 della Circostrizione Doganale di Udine, secondo espressa previsione della autorizzazione citata, tale documento doveva contenere gli elementi essenziali del giornale arrivi e partenze, tra i quali il numero di iscrizione della unità nel registro delle imbarcazioni da diporto e che pertanto, in mancanza di tale elemento, l'unità non poteva avere diritto all'imbarco delle provviste di bordo ..... >; l'Ufficio ha così palesato di aver considerato valido l'utilizzo in sé del documento equipollente, la cui validità non può ora contestare per altre nuove ragioni che non hanno costituito motivo e/o presupposto dell'accertamento, (solo in sede giudiziale l'ufficio ha sostenuto che il documento equipollente non sarebbe stato idoneamente compilato con i dati identificativi dell'imbarcazione, considerando tali solo il numero di iscrizione nel registro delle imbarcazioni da diporto, e che in difetto di tale tipologia di identificazione il natante non poteva godere dell'agevolazione).*

*In punto spese. La complessità della materia e la carenza a livello regolamentare, inducono a ritenere giustificata la compensazione delle spese dei due gradi del giudizio”.*

- **inoltre, la partenza dal porto nazionale deve avvenire entro le 8 ore successive all'imbarco delle provviste di bordo e deve essere annotata sul “giornale delle partenze ed arrivi per l'imbarco delle provviste di bordo in franchigia doganale”<sup>20</sup>.**

---

<sup>20</sup> Pronunciando su una questione inerente l'imbarco di provviste di bordo su una nave mercantile “in partenza” da un porto nazionale – ipotesi disciplinata dall'art. 254 c. 1 del T.U.L.D. e non dall'art. 254 c. 2 riservato invece alle navi militari italiane ed alle unità italiane e straniere da diporto – la Corte Cass., Sez. V, 26/05/2006 n. 12612 ha sancito che “ai fini del godimento della esenzione dai diritti doganali per le provviste di bordo imbarcate o trasbordate su navi in partenza dai porti dello stato, non occorre, **a meno che si tratti di d'imbarcazioni da diporto**, l'effettiva partenza della nave, ma, è sufficiente “l'immanenza della partenza”.

Ragionando a contrario, pertanto, gli Ermellini hanno ribadito l'importanza del rigoroso rispetto del termine temporale di 8 ore previsto dalla disposizione in esame.

Il termine delle 8 ore è perentorio ma, seppure nel silenzio del legislatore, la prassi applicativa ne consente il superamento qualora ciò sia dovuto ad eventi imprevedibili e non altrimenti evitabili (ad es. avverse condizioni metereologiche) o sia comunque conseguenza della necessità di terminare l'imbarco di altre provviste di bordo o di dotazioni di bordo: in tali casi, l'ufficio doganale può autorizzarne la proroga, tanto più che – fino al termine del rifornimento – l'unità rimane comunque a disposizione per eventuali controlli e verifiche e, dunque, non esiste alcun concreto rischio fiscale.

Sul “giornale delle partenze e degli arrivi” – che viene vidimato (con validità di due anni) da qualsiasi autorità marittima sia alle unità italiane che a quelle estere, con annotazione sulla licenza di navigazione - devono essere riportati, a cura dell'autorità marittima, il porto di partenza e di prevista partenza e, a cura dell'autorità doganale, la data dell'imbarco delle provviste di bordo; l'autorità marittima di destino, inoltre, deve annotarvi la data ed il porto di arrivo.

Il Ministero delle infrastrutture e dei trasporti nel passato si è pronunciato sul caso di un natante da diporto (non immatricolato), il cui proprietario aveva richiesto all'autorità marittima il rilascio del giornale partenze e arrivi; l'ufficio sosteneva l'impossibilità di rilasciare il documento ad un'unità non iscritta nei pubblici registri, anche per la mancanza della licenza di navigazione su cui, come detto, va annotato il rilascio. Il Ministero ha approvato il comportamento dell'ufficio marittimo, in quanto il rilascio del giornale arrivi e partenze ad un'unità non immatricolata risulterebbe nella pratica inattuabile per l'impossibilità di collegare il predetto documento ad una precisa unità.

Nel caso in cui l'unità rientri successivamente in Italia, per non procedere al recupero ad imposizione delle provviste di bordo in precedenza imbarcate, è necessario che dal giornale delle partenze e degli arrivi risulti l'effettivo arrivo al “porto estero” di destinazione o che tale circostanza sia comunque evincibile da prove alternative fornite dall'esercente il mezzo nautico.

Per quanto concerne le **dotazioni di bordo** destinate ad essere imbarcate su unità da diporto *tout court* non trova applicazione l'art. 8-bis c. 1



lett. d) del d.P.R. 633/1972 né tantomeno l'art. 269 del T.U.L.D. a mente del quale:

- 1. I prodotti, i macchinari ed i materiali estere nazionali che vengono **imbarcati o installati nei porti dello Stato su navi in esercizio, italiane o straniere, adibite alla navigazione marittima di stazza netta superiore a 50 tonn.** e che sono destinate a dotazione di bordo delle navi medesime sono considerati usciti in transito, se esteri, o in esportazione, se nazionali o nazionalizzati, **a condizione che l'imbarco o l'installazione a bordo avvenga senza l'intervento di cantieri o di altri assuntori specializzati.** Il Ministro delle Finanze, con proprio decreto emanato di concerto con il Ministero per la marina mercanti ...omissis... può tuttavia stabilire in via generale che la precedente disposizione si applicabile anche quando l'imbarco o l'installazione a bordo avvenga con intervento di cantieri assuntori specializzati, purché le dotazioni anzidette risultino direttamente acquistate dall'armatore o dal proprietario della nave a cui sono destinate.*
- 2. Al di fuori dei casi previsti nel precedente comma, i prodotti, i macchinari ed i materiali imbarcati o installati nello Stato su navi di ogni genere per essere destinati a dotazioni di bordo si intendono immessi in consumo nel territorio doganale. Restano ferme, per l'immissione in consumo, le agevolazioni fiscali previste dalle tariffe dei dazi doganali di importazione o da leggi speciali; sono altresì fatte salve le disposizioni di leggi speciali che prevedono un diverso regime doganale per l'imbarco o l'installazione delle dotazioni di bordo predette”*

La fonte secondaria prevista dal richiamato c. 1 è il decreto ministeriale 23 giugno 1973 che così recita:

*“La disposizione recata dall'art. 102, primo comma, prima parte, del decreto del Presidente della Repubblica 18 febbraio 1971, n. 18, concernente l'imbarco o l'installazione di dotazioni a bordo di navi in esercizio italiane o straniere adibite alla navigazione marittima di stazza netta superiore a cinquanta tonnellate, si applica anche quando tali operazioni avvengono con intervento di cantieri od altri assuntori specializzati, purché le dotazioni anzidette risultino direttamente acquistate dall'armatore o dal proprietario della nave a cui sono destinate”.*

E' da notare che, per quanto concerne le dotazioni di bordo, l'art. 268 cit. non fa alcun riferimento alle unità da diporto *tout court* con la conseguenza che, già di primo acchito, si potrebbe concludere che la loro fornitura costituisce sempre operazione imponibile a fini I.V.A..

Una diversa soluzione non pare potersi raggiungere nemmeno alla luce di quanto previsto dall'art. 8 del d.P.R. 633/1972. Infatti, premesso che le unità da diporto – come abbiamo già visto – possono essere importate (cfr. art. 36 del T.U.L.D.) e permanere iscritte negli originari registri esteri, ossia non essere iscritte nei R.N.D./R.I.D. né nel R.I. tenuto dalle competenti autorità marittime italiane, si possono profilare due scenari:

- nel caso in cui l'unità da diporto sia già importata nel territorio doganale comunitario, la fornitura della dotazione di bordo costituisce all'evidenza una cessione di tipo nazionale e, in carenza di previsioni che ne disciplinino in modo puntuale la non imponibilità, deve essere assoggettata ad I.V.A. nella misura di legge;
- nel caso in cui, invece, l'unità non sia stata importata nel territorio doganale comunitario, la consegna della "dotazione di bordo" (per essere tale) deve chiaramente avvenire a bordo e, pertanto, l'eventuale sua spedizione al di fuori del territorio doganale comunitario avverrebbe a cura del cessionario non residente o per suo conto.

E' il caso previsto dall'art. 8 c. 1 lett. b) del d.P.R. 633/1972 a mente del quale costituiscono cessioni all'esportazione non imponibili:

*“b) le cessioni con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità Economica Europea entro 90 giorni dalla consegna, a cura del cessionario non residente o per suo conto, **ad eccezione dei beni destinati a dotazione o a provvista di bordo di imbarcazioni o navi da diporto**, di aeromobili da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato e dei beni da trasportarsi nei bagagli personali fuori del territorio della Comunità Economica Europea; l'esportazione deve risultare da vidimazione apposta dall'ufficio doganale o dall'ufficio postale su un esemplare della fattura”.*

Esattamente come per le provviste di bordo, anche per le dotazioni di bordo il d.P.R. 633/1972 di fatto rimanda alle disposizioni del T.U.L.D. che, come detto, non prevedono che le dotazioni di bordo installate su

navi o imbarcazioni da diporto possano essere considerate quali beni esportati.

## **Provviste di bordo costituite da prodotti soggetti ad accisa: i bunkeraggi.**

Per quanto concerne la fornitura, quali provviste di bordo, di prodotti soggetti ad accisa la situazione è leggermente più complicata in quanto, oltre alle disposizioni in materia di I.V.A., deve essere tenuta in considerazione anche la disciplina di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 “*Testo Unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali ed amministrative*”.

A mente di tale plesso normativo, le forniture di prodotti petroliferi per l'attività di navigazione è, in sé, attività fiscalmente rilevante nel senso che il prodotto deve essere assoggettato da accisa; esistono, però, alcune eccezioni che possono – ed hanno – dato luogo a non pochi problemi interpretativi ma che, **per quanto riguarda le unità da diporto tout court, si risolvono nell'applicazione dell'art. 254 T.U.L.D. sopra citato.**

In particolare, la Tabella A “impieghi di prodotti energetici che comportano l'esenzione dall'accisa o l'applicazione di una aliquota ridotta...” dispone:

- ⇒ **l'esenzione** per i prodotti energetici impiegati “*come carburante per la navigazione nelle acque marine comunitarie<sup>21</sup>, compresa la pesca, con esclusione delle imbarcazioni private da diporto, e impieghi come carburanti per la navigazione nelle acque interne, limitatamente al trasporto delle merci, e per il dragaggio di vie navigabili e porti*” (punto 3);

---

<sup>21</sup> Per navigazione nelle acque marine comunitarie si intende:

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

Nel medesimo senso si pone l'art. 1 c. 3 del D.M. 225/2015 per il quale l'esenzione si applica alla “*navigazione diretta fra porti nazionali, incluso il caso in cui il porto di arrivo coincida con quello di partenza, o in navigazione diretta da un porto del territorio dello Stato verso porti comunitari, anche se la navigazione include acque non comunitarie*”.

La nota 1 alla tariffa precisa che *“per imbarcazioni private da diporto si intende l’uso di una imbarcazione da parte del proprietario o della persona fisica o giuridica autorizzata a utilizzarli in virtù di un contratto di locazione o per qualsiasi altro titolo, per scopo non commerciale ed in particolare per scopi diversi dal trasporto di passeggeri o merci o dalla prestazione di servizi a titolo oneroso per conto di autorità pubbliche”*.

Con l’art. 3-ter del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16 convertito con modificazioni nella legge 26 aprile 2012, n. 44 (costituente norma di interpretazione autentica e come tale valevole anche per il pregresso) è stato disposto che tra *“i carburanti per la navigazione nelle acque marine comunitarie, compresa la pesca, con esclusione delle imbarcazioni da diporto, e i carburanti per la navigazione nelle acque interne, limitatamente al trasporto delle merci, e per il dragaggio di vie navigabili e porti è compresa la benzina”*.

Al riguardo, la disciplina di dettaglio era contenuta del decreto ministeriale n. 16 novembre 1995, n. 577 *“Regolamento recante norme per disciplinar pel’impiego dei prodotti petroliferi destinati a provviste di bordo nelle imbarcazioni in navigazione nelle acque comunitarie”* il cui art. 1 così disponeva:

- “4. *L’esenzione ... compete ai prodotti petroliferi impiegati come carburanti per la navigazione nelle acque marine comunitarie, compresa la pesca, per la navigazione nelle acque interne, limitatamente al trasporto delle merci e per il dragaggio di vie navigabili e porti. Le acque marine comunitarie sono costituite... dalle acque territoriali e dalle acque marittime interne degli Stati membri, esclusi i territori che non sono parte del territorio doganale della Comunità. Lo stesso trattamento si applica agli olii lubrificanti destinati a provvista di bordo delle imbarcazioni ammesse alla predetta esenzione ai sensi dell’art. 30 comma 4 del [D.L. 331/1993].*
5. *Sono esclusi dall’esenzione i prodotti petroliferi destinati a provvista di bordo delle imbarcazioni private da diporto, fermo restando il trattamento fiscale previsto dalle vigenti disposizioni doganali per le provviste di bordo destinate alle imbarcazioni con diretta destinazione ad un porto posto fuori dal territorio doganale della Comunità. Per <imbarcazioni private da diporto> si intendono le imbarcazioni che vengono utilizzate dal proprietario, dalla persona fisica o giuridica che può utilizzarli in virtù di un contratto di locazione o per qualsiasi altro titolo, per scopi non commerciali ed in particolare per scopi diversi dal*

*trasporto di passeggeri o di merci e dalla prestazione di servizi a titolo oneroso o per conto di autorità pubbliche”.*

Il D.M. 577/1995 è stato abrogato e sostituito, con decorrenza dal 01/04/2016, dal decreto ministeriale 15 dicembre 2015, n. 225 il cui art. 1 così dispone:

*“2. Il presente regolamento disciplina l'impiego dei carburanti esenti per la navigazione nonché degli oli lubrificanti esenti. L'esenzione è applicata ai prodotti energetici impiegati come carburanti per la navigazione nelle acque marine comunitarie, compresa la pesca, per la navigazione nelle acque interne, limitatamente alla pesca e al trasporto delle merci, nonché per il dragaggio di vie navigabili e porti. Le acque marine comunitarie sono costituite dalle acque territoriali e dalle acque marittime interne degli Stati membri, incluse quelle lagunari ed escluse quelle appartenenti a territori che non sono parte del territorio doganale della Comunità.*

*3. Relativamente alla navigazione nelle acque marine comunitarie, l'esenzione di cui al comma 2 trova applicazione con riguardo alle imbarcazioni, in possesso delle specifiche autorizzazioni o licenze previste dalla normativa vigente, in navigazione diretta fra porti nazionali, incluso il caso in cui il porto di arrivo coincida con quello di partenza, o in navigazione diretta da un porto del territorio dello Stato verso porti comunitari, anche se la navigazione include acque non comunitarie*

*...omissis...*

*6. Sono esclusi dall'esenzione di cui al comma 2 i prodotti energetici utilizzati dalle imbarcazioni private da diporto, fatti salvi i rifornimenti alle unità adibite ad esclusivo scopo commerciale mediante contratto di noleggio che effettuano la navigazione di cui al comma 3, sempreché ricorrano la necessaria assunzione dell'esercizio nonché l'utilizzazione della medesima unità direttamente da parte del soggetto esercente l'attività di noleggio”.*