

Prot.: [come da segnatura]

Roma, [come da segnatura]

CIRCOLARE N.26/2025

IMPIEGO AGEVOLATO AI SENSI DEL PUNTO 3 DELLA TABELLA A ALLEGATA AL D.LGS. N. 504/1995. D.M. 5 OTTOBRE 2023, N. 171, DI MODIFICA DEL D.M. 15 DICEMBRE 2015, N. 225. CARBURANTI ED OLI LUBRIFICANTI ESENTI PER LA NAVIGAZIONE MARITTIMA. CIRCOLARE 11/2024. CHIARIMENTI.

Alcune associazioni di categoria hanno richiesto chiarimenti in ordine al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 5 ottobre 2023, n. 171, di modifica del regolamento adottato con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 15 dicembre 2015 n. 225, recante *“norme per disciplinare l'impiego dei prodotti energetici e degli oli lubrificanti nelle imbarcazioni in navigazione nelle acque comunitarie e nelle acque interne”*.

I quesiti formulati attengono alle casistiche rientranti nell'applicazione dell'art. 6-*bis*, rubricato *“Disposizioni specifiche per alcune tipologie di soggetti beneficiari”*, che disciplina le concrete modalità di riconoscimento dell'agevolazione fiscale di che trattasi in favore dei soggetti che intendono utilizzare in via esclusiva un'imbarcazione per una prestazione di servizi a titolo oneroso diversa dal trasporto regolare di passeggeri e di merci e dalle altre attività indicate all'art. 1 commi 4 e 5, del medesimo D.M. n. 225/2015.

La principale criticità interpretativa per gli operatori riguarda il trasporto passeggeri e la distinzione delle attività riconducibili nell'ambito applicativo dell'art. 1, commi 4 e 5, del decreto in premessa e quelle che, al contrario, beneficiano dell'agevolazione fiscale, ai sensi del successivo art. 6-*bis*.

Tanto premesso, tenuto conto della procedura di infrazione cui si andrebbe incontro a seguito di erronea interpretazione della direttiva 2003/96, che in particolare all'art. 14, paragrafo 1, così recita: *“...gli Stati membri esentano dalla tassazione i prodotti elencati in appresso, alle condizioni da essi stabilite al fine di garantire un'agevole e corretta applicazione delle esenzioni stesse e di evitare frodi, evasioni o abusi”* e, considerata la già avvenuta condanna resa dalla Corte di Giustizia Europea (sentenza del 16 settembre 2021, resa nella causa C-341/2020), si dispensano ulteriori delucidazioni di dettaglio affinché sia garantita la corretta applicazione della normativa vigente, rimarcando quanto già illustrato con la Circolare n. 11/2024 dell'Agenzia, che, attese le intervenute modifiche, definiva la sfera applicativa dell'esenzione ex punto 3 della Tabella A

allegata al D.Lgs. 504/95, e indicava a titolo meramente esemplificativo alcune fattispecie per cui si consentiva l'accesso al beneficio fiscale.

Preliminarmente si ribadisce che l'agevolazione in parola trova applicazione per i prodotti energetici impiegati come carburanti per la navigazione nelle acque marine comunitarie, compresi il trasporto passeggeri e merci e 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.

L'accesso al beneficio fiscale inoltre è consentito, in ottemperanza alla sentenza del 16 settembre 2021 resa nella causa C-341/2020 e all'art. 6-*bis* del predetto decreto, anche al soggetto che intende utilizzare in via esclusiva un'imbarcazione, in virtù di un titolo di proprietà o di qualsiasi altro titolo, anche per un periodo di tempo limitato, allo scopo di fornire a soggetti terzi una prestazione di servizi a titolo oneroso diversa dal trasporto regolare di passeggeri e di merci e dalle altre attività indicate all'art. 1 commi 4 e 5, del predetto D.M. n. 225/2015.

Quanto al trasporto passeggeri l'esenzione dall'accisa è riservata ai soli soggetti in possesso delle specifiche autorizzazioni o licenze previste dalla normativa vigente, come disposto dal D.M. n. 225/2015.

Al fine di garantire un'agevole e corretta applicazione delle esenzioni stesse e di evitare frodi, evasioni o abusi i requisiti di accesso al beneficio sono stati calibrati all'interno del D.M. stesso in maniera differente a seconda se il trasporto possa considerarsi regolare o meno.

Il trasporto regolare, già descritto nella circolare n. 5 D del 15 marzo 2016 *"come una serie di collegamenti organizzati con caratteristiche di sistematicità su rotte commerciali predeterminate"*, in altre parole, è da intendersi come quel servizio di trasporto, anche di collegamento tra due o più località, svolto con continuità e sistematicità, effettuato con itinerario, orari e tariffe prestabiliti. Tale servizio è offerto indifferenziatamente al pubblico e in ogni circostanza, salvo cause di forza maggiore e, peraltro, si caratterizza per l'intrinseca necessità di coordinamento all'interno del piano di trasporto pubblico locale che richiede un'attenta pianificazione e deve essere concordato con gli enti territoriali competenti.

Lo scopo del trasporto regolare di passeggeri non è ricreativo; in esso assume carattere predominante l'utilità pubblica o la necessità del trasferimento che è effettuato indipendentemente dalla volontà dei passeggeri e dal numero degli stessi.

Tutto quanto sopra argomentato, l'iscrizione delle imbarcazioni nei registri navali, quale, a titolo esemplificativo, il Registro Navi Minori e Galleggianti abilita l'unità navale ad esercitare l'attività di trasporto promiscuo di passeggeri e merci, ma tale licenza non implica necessariamente che il natante autorizzato svolga un servizio regolare di trasporto, ne esclude

che l'imbarcazione possa essere utilizzata anche per attività diverse. Il semplice possesso della licenza è condizione necessaria, ma non sufficiente a ottenere automaticamente il beneficio fiscale dell'esenzione dall'accisa. Ciò in quanto il documento in parola abilita l'unità navale esclusivamente allo svolgimento di attività di trasporto nei limiti previsti dalla normativa marittima, ma nulla dice in merito alla regolarità del servizio.

Pertanto, i soggetti che intendono utilizzare in via esclusiva un'imbarcazione, anche per un periodo limitato, allo scopo di fornire a soggetti terzi una prestazione di servizi di trasporto a titolo oneroso diversa dal trasporto regolare di passeggeri, così come sopra delineato, pur se muniti di particolari autorizzazioni o licenze, dovranno necessariamente richiedere il rilascio del codice identificativo previsto dall'articolo 6-*bis* del D.M. n. 225/2015.

L'adempimento richiesto risulta inderogabilmente necessario perché consente all'ufficio competente di condurre una rigorosa valutazione dell'effettivo impiego delle imbarcazioni, in modo tale da riscontrare la sussistenza delle caratteristiche di navigazione richieste in osservanza al disposto della ripetuta sentenza e dell'art. 6-*bis* del decreto.

Giova rammentare a tal proposito che la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha sostenuto che l'esenzione dall'accisa per i carburanti impiegati nella navigazione è strettamente correlata all'effettiva natura commerciale dell'attività svolta dall'imbarcazione, statuendo che: *“non si può ritenere che il noleggio di un'imbarcazione con il carburante, ovvero la sua dazione in locazione, in quanto attività commerciali del noleggiante o del locatore, diano luogo all'esenzione fiscale prevista da tale disposizione [ossia l'art. 14, paragrafo 1, lett. c) della direttiva 2003/96/CE] indipendentemente dal modo in cui tale imbarcazione viene utilizzata dal locatario o dal noleggiatore.”*

Ai fini del riconoscimento o meno dell'esenzione ivi prevista, rilevano *“l'utilizzatore finale, locatario o noleggiatore, e l'utilizzazione finale dell'imbarcazione da parte di tale soggetto, ed è tale utilizzazione che deve servire “direttamente ai fini della prestazione di servizi a titolo oneroso” in vista di tale esenzione [...]”*. Ribadisce ancora la Corte di Giustizia che *“il noleggiatore resta contrattualmente il dominus dell'utilizzazione dell'imbarcazione noleggiata, sicché è la natura di quest'ultima utilizzazione a determinare l'eventuale concessione del beneficio dell'esenzione da accisa.”*; ciò a prescindere dalla *“...circostanza che il noleggio possa comportare, oltre alla messa a disposizione dell'imbarcazione stessa, anche quella di un equipaggio, e che il noleggiante possa... mantenere il controllo sulla conduzione tecnica e nautica dell'imbarcazione...”*.

Tutto quanto sopra premesso per il riconoscimento dell'agevolazione fiscale di che trattasi in favore dei soggetti che intendono utilizzare in via esclusiva un'imbarcazione per una prestazione di servizi a titolo oneroso è l'uso finale dell'imbarcazione che deve essere direttamente strumentale all'erogazione di una prestazione di servizi per cui si riceve un corrispettivo.

Si ritiene opportuno precisare che, pur non assumendo le caratteristiche del trasporto regolare

di passeggeri, per via della loro natura, tipica delle funzioni di pubblico servizio, nonché del complesso quadro autorizzativo che ne disciplina le operazioni, sono da considerarsi esclusi dagli obblighi procedurali previsti dall'art. 6-bis i servizi di battellaggio, rientranti tra quei servizi tecnico-nautici di interesse generale, ancillari alle operazioni portuali, istituiti nei porti a garanzia della sicurezza della navigazione e dell'approdo.

Infine si rammenta, come già rappresentato nella circolare n. 11/2024, che il possesso del libretto di controllo di cui all'art. 6 del D.M. n. 225/2015 anteriormente alla data di entrata in vigore del D.M. n. 171/2023 *“...non comporta quindi, nella nuova disciplina, un automatico rilascio del codice identificativo di cui all'art. 6-bis, comma 3, del D.M. n. 225/2015 dovendo accertare dalle reali modalità di effettuazione delle attività, quali dettagliatamente descritte dal soggetto istante nell'allegata dichiarazione sostitutiva, e dall'oggetto delle prestazioni di servizio a titolo oneroso, la spettanza o meno dell'agevolazione.*

IL DIRETTORE CENTRALE
Luigi Liberatore
Firmato digitalmente