

Chiarimenti dell'Agazia delle Dogane sull'esenzione da accisa per i noleggi di unità da diporto

Massimiliano Manduchi

L'agenzia delle Dogane e dei Monopoli, su sollecito di plurime associazioni di categoria, lo scorso 28 maggio 2021 ha espresso il [parere del 28 maggio 2021 n 169336 RU](#), secondo cui le unità da diporto adibite esclusivamente al noleggio possono continuare a rifornirsi di carburante in esenzione d'accisa così come previsto dal vigente quadro normativo recato dal D. Lgs n. 504/1995 e dal regolamento di cui al decreto MEF n. 225/2015 (recante le norme per disciplinare l'impiego dei prodotti energetici e degli oli lubrificanti nelle imbarcazioni in navigazione nelle acque marine comunitarie e nelle acque interne).

Tale intervento interpretativo è volto a "rassicurare", per quanto possibile, i fornitori di carburante che, cautelativamente, hanno iniziato a disapplicare l'esenzione sul gasolio fornito alle unità da diporto oggetto di contratti di noleggio prevista dal combinato disposto dell'art. 24 del d. lgs. n. 504/1992, della Tabella allegata, e dell'art. 2, comma 1, del d. lgs. n. 171/2005 (, Codice della Nautica da Diporto) a seguito di due novità dirompenti:

- la procedura di infrazione della Commissione UE aperta nel 2018, sfociata nel ricorso di cui alla [causa C.341/2020 presso la Corte di Giustizia UE](#), in cui si denuncia il contrasto tra il diritto unionale - in particolare, l'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96/CE - e la legislazione italiana, nella parte in cui il predetto d. lgs. n. 171/2005 concede

"il beneficio dell'esenzione dall'accisa ai carburanti utilizzati dalle imbarcazioni private da diporto solo se tali imbarcazioni sono oggetto di un contratto di noleggio, indipendentemente dal modo in cui tale imbarcazione è effettivamente utilizzata";

- i più recenti arresti giurisprudenziali (cfr. Cass. 5 novembre 2020, n. 24728, [già commentata su questo blog](#); e [n. 23226 del 23 ottobre 2020](#)), stabilendo il principio secondo cui

«in tema di esenzione d'accisa per l'utilizzazione di carburante per la navigazione, il D.Lgs. n. 171 del 2005, art. 2, comma 1, lett. a), limitandosi a prevedere che "l'unità da diporto è utilizzata a fini commerciali: a) quando è oggetto di contratti di locazione

e di noleggio”, va disapplicato perché in contrasto con l’art. 14, p. 1, lett. c), della Direttiva del Consiglio n. 2003/96/CE, dovendosi invece accertare, con onere della prova in capo al soggetto che invoca l’esenzione, che la navigazione da parte dell’utilizzatore implichi una prestazione di servizi a titolo oneroso».

Al proposito, occorre ricordare che il quadro interpretativo, almeno sino all’apertura della detta procedura di infrazione, era fermo sulle posizioni espresse dall’Agenzia delle Dogane, secondo cui l’esercizio dell’attività commerciale (circostanza necessaria per usufruire dell’agevolazione) doveva sussistere in capo a chi dava a noleggio l’unità da diporto, a prescindere dall’attività (di tipo commerciale o meno) svolta dal soggetto che prendeva a nolo il mezzo: in altre parole, si doveva dire esente il carburante fornito all’unità da diporto, noleggiata (anche) ad un soggetto che ne faceva uso ricreativo.

E ciò perché la regola generale posta dal diritto unionale vuole la tassazione del carburante: essa però trova eccezione nel caso di carburante impiegato nell’ambito di una attività di tipo commerciale (cfr. l’art. 14, p.1, lett. b) e c) della direttiva n. 2003/96/CE del 27 ottobre 2003). E, nel caso del “diporto”, che è sostanzialmente una attività non commerciale, si ritorna alla regola generale, che è di assoggettamento ad accisa del carburante. Nondimeno, quando l’unità navale da diporto è utilizzata per scopi commerciali, è nuovamente ammesso il regime agevolato. E quale è lo “scopo commerciale”, è stabilito dal diritto interno (art. 2, comma 1 D. lgs. n. 171 del 2005), a mente del quale:

“1. L’unità da diporto è utilizzata a fini commerciali quando:

a) è oggetto di contratti di locazione e di noleggio;

b) è utilizzata per l’insegnamento professionale della navigazione da diporto;

c) è utilizzata da centri di immersione e di addestramento subacqueo come unità di appoggio per i praticanti immersioni subacquee a scopo sportivo o ricreativo.”

L’art. 1, comma 6 del DM n. 225 del 15 dicembre 2015 ha poi stabilito che la detta esenzione non si applica ai

“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”.

La prassi dell’Agenzia (la Circolare n. 5/D del 2016) ha quindi inteso che a mezzo di detto art. 1, comma 6,

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

Ne discende, secondo l’Amministrazione doganale, che in caso di noleggio il carburante merita l’esenzione (a differenza del caso di locazione dell’unità da diporto, quando pure questa costituisca attività commerciale per il locante), in quanto secondo l’art. 47 del d. lgs. n. 171/2005 il noleggiante rimane nella disponibilità dell’imbarcazione, ed ha pertanto il “coinvolgimento pieno ed immediato” del mezzo richiesto dalla citata Circolare (coinvolgimento che manca al locatore, posto che – secondo l’art. 42 del citato decreto – questi cede il godimento dell’unità da diporto per un determinato periodo di tempo).

Gli operatori del settore, a seguito della procedura di infrazione e – ancor di più – dopo le citate pronunce della Suprema Corte hanno quindi iniziato a vivere un periodo di incertezza: sembra infatti che il fornitore del carburante, al fine di applicare l’esenzione di legge, debba sincerarsi del fatto che anche il noleggiatore (e non solo il noleggiante) svolga una attività commerciale attraverso il nolo della dell’unità di diporto: circostanza di fatto rara o comunque minoritaria, ed in ogni caso di difficile verifica e prova.

Per alleviare le difficoltà del settore della nautico da diporto in vista della stagione estiva, che evidentemente soffrirebbe di un grave pregiudizio in caso di “caro carburante” determinato dalla disapplicazione del regime agevolativo nazionale, l’AdD ha quindi chiarito che essa intende mantenere ferma la propria tradizionale interpretazione del quadro normativo (che qui si è sinteticamente riassunta), nonostante i recenti arresti giurisprudenziali, almeno sino ad una pronuncia definitiva della Corte di Giustizia.

Il parere dell'Agenzia è senza dubbio utile, in quanto tende ad escludere riprese fiscali in caso di applicazione dell'esenzione ai casi di nolo, motivate sul mancato riscontro della qualità del noleggiatore. Tuttavia, rimane aperto il problema di una eventuale pronuncia della Corte di Giustizia che, dichiarando l'incompatibilità del diritto nazionale a quello unionale, comporti la disapplicazione "ex tunc" del regime agevolativo. In tale caso, infatti, non si può escludere che in futuro sia richiesto allo Stato Italiano di recuperare l'accisa dovuta e non versata, in relazione ai noleggi delle unità da diporto, in assenza della prova dell'attività commerciale svolta dal noleggiatore.