

Prot. 214134/RU

Roma, 11 aprile 2024

CIRCOLARE N. 11/2024

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. IMBARCAZIONI DA DIPORTO UTILIZZATE MEDIANTE NOLEGGIO ED OTTEMPERANZA ALLA SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA, CAUSA C-341/2020. APPLICAZIONE DEL BENEFICIO AL GNL ED AI GPL.

Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 5 ottobre 2023, n. 171 è stato modificato il regolamento adottato con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze n. 225/2015, recante *“norme per disciplinare l'impiego dei prodotti energetici e degli oli lubrificanti nelle imbarcazioni in navigazione nelle acque comunitarie e nelle acque interne”*, perseguendo sostanzialmente una duplice finalità:

- I. dare ottemperanza alla sentenza emessa in data 16 settembre 2021 dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea nell'ambito della causa C-341/2020, dettando disposizioni specifiche per i soggetti che utilizzano in via esclusiva un'imbarcazione allo scopo di fornire, a soggetti terzi, una prestazione di servizi a titolo oneroso diversa dal trasporto regolare di passeggeri e di merci, dalla pesca marittima, dal dragaggio di vie navigabili e porti e dalla pesca professionale nelle acque interne;
- II. consentire l'applicazione dell'esenzione da accisa prevista dal punto 3 della tabella A allegata al D.Lgs. n. 504/1995 (testo unico delle accise) anche al gas naturale liquefatto (GNL) e ai gas di petrolio liquefatti (GPL).

Attesa la rilevanza delle modifiche all'attuale disciplina introdotte dal D.M. n. 171/2023, si forniscono alcune prime indicazioni al riguardo e si passano in rassegna le principali novità illustrando, primariamente, gli interventi adottati in coerenza con la sopraindicata pronuncia della Corte di Giustizia, considerato il forte impatto, per talune categorie di esercenti, che gli stessi determinano sulla sfera applicativa dell'esenzione di cui al predetto punto 3 della tabella A.

I. OTTEMPERANZA ALLA SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA NELL'AMBITO DELLA CAUSA C-341/2020.

Come noto, l'art. 14, par. 1, della Direttiva 2003/96/CE del Consiglio dispone che:

«[...] 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:

[...] c) prodotti energetici forniti per essere utilizzati come carburanti per la navigazione nelle acque comunitarie (compresa la pesca), diversa dalla navigazione delle imbarcazioni private da diporto, e l'elettricità prodotta a bordo delle imbarcazioni.

Ai fini della presente direttiva per «imbarcazioni private da diporto» si intende qualsiasi imbarcazione usata dal suo proprietario o dalla persona fisica o giuridica autorizzata ad utilizzarla in virtù di un contratto di locazione o di qualsiasi altro titolo, per scopi non commerciali ed in particolare per scopi diversi dal trasporto di passeggeri o merci o dalla prestazione di servizi a titolo oneroso o per conto di autorità pubbliche.»

Trattandosi di disposizione dal carattere obbligatorio, il punto 3 della tabella A allegata al testo unico delle accise ne riproduce puntualmente il contenuto, andando, altresì, a prevedere il riconoscimento dell'esenzione per i carburanti impiegati per la navigazione nelle acque interne, limitatamente al trasporto di merci e alla pesca professionale, e per il dragaggio di vie navigabili e porti, come consentito dalla medesima direttiva all'art. 15, par. 1, lettere f) e k).

In occasione della organica rivisitazione della disciplina attuativa del particolare impiego agevolato contenuta nel D.M. n. 225/2015, nel novero delle attività di navigazione nelle acque marine comunitarie aventi titolo all'esenzione furono espressamente incluse – oltre al trasporto di persone o di merci, nonché alla pesca marittima (professionale) - le attività di navigazione marittima delle unità da diporto adibite ad esclusivo scopo commerciale mediante contratto di noleggio, in quanto reputate configuranti una prestazione di servizi a titolo oneroso da parte dell'esercente la gestione del servizio di navigazione per via della particolare struttura negoziale che ne consente l'utilizzo e dei connessi obblighi contrattuali delle parti (art. 1, comma 6, del D.M. n. 225/2015).

Rimanevano ovviamente esclusi dall'esenzione da accisa i prodotti energetici utilizzati dalle imbarcazioni private da diporto impiegate per altre finalità o mediante altre forme contrattuali.

In tale contesto giuridico è intervenuta la sentenza del 16 settembre 2021 resa nella causa C-341/2020 nella quale la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha sostenuto la non conformità con l'ordinamento unionale proprio dell'art. 1, comma 6, del D.M. n. 225/2015 statuendo che “concedendo il beneficio dell'esenzione dall'accisa ai carburanti utilizzati da imbarcazioni private da diporto esclusivamente nel caso in cui tali imbarcazioni costituiscano l'oggetto di un contratto di noleggio, indipendentemente dal modo in cui esse vengono effettivamente utilizzate, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi che le incombono in forza dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera c), della direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità.”

La Corte ha, infatti, affermato 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...”.

La pronuncia ha reso quindi necessaria l’abrogazione del comma 6 dell’art. 1 del D.M. n. 225/2015 non essendo più possibile, ai fini del riconoscimento dell’esenzione, qualificare come commerciale l’attività di navigazione svolta dal noleggiante mediante un’unità da diporto vincolata a contratto di noleggio, senza considerare il modo in cui tale imbarcazione viene utilizzata dal noleggiatore.

Dovendo tener conto dei principi espressi dalla Corte di Giustizia U.E., è stato inserito nel predetto regolamento l’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, 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, dalla pesca marittima, dal dragaggio di vie navigabili e porti e dalla pesca professionale nelle acque interne.

Elemento essenziale, quindi, ai fini della concessione del beneficio è che, a prescindere dal titolo in base al quale l’imbarcazione sia condotta, l’utilizzatore finale della medesima la impieghi per rendere una prestazione di servizi a titolo oneroso che si concretizzi in una specifica attività ricompresa nell’oggetto sociale della propria impresa.

Ovviamente, nel caso di noleggio o di locazione dell’imbarcazione, l’utilizzatore finale si identifica nel noleggiatore o nel locatario con riferimento al quale pertanto va di volta in volta classificata la natura dell’attività di navigazione esercitata (se per scopi commerciali o meno) e riscontrata l’esecuzione di una prestazione di servizi a titolo oneroso che, sola, determina il riconoscimento del beneficio fiscale.

Discende da tutto quanto sopra che presupposto per accordare l’esenzione da accisa è l’accertamento dell’effettivo uso per scopi commerciali dell’unità da diporto da parte dell’utilizzatore finale, purché rientrante nell’ambito delle attività che rivestono i parametri che l’organo giurisdizionale unionale ha dedotto dall’art. 14, paragrafo 1, lett. c) della direttiva 2003/96/CE.

Sempre sulla base delle statuizioni contenute nella sentenza del 16 settembre 2021 della Corte di Giustizia U.E. resa nella causa C-341/2020 (punti 42 e 43), l’imbarcazione con la quale il noleggiante (od anche il soggetto che la utilizzi in virtù di altro titolo ammesso) oltre ai servizi di navigazione fornisca ulteriori e differenti servizi “*paragonabili a quelli che vengono proposti ai passeggeri di una nave da crociera, e di cui il contraente beneficia in quanto persona trasportata senza avere il*

controllo sull'utilizzazione dell'imbarcazione” può essere considerata come utilizzata per scopi commerciali.

Si determina in queste fattispecie una prestazione di servizi a titolo oneroso resa direttamente ed esclusivamente dal noleggiante, che resta pertanto il soggetto che imprime l'utilizzazione finale all'imbarcazione, mentre il noleggiatore risulta essere un semplice passeggero che non incide sulle modalità di esercizio della navigazione nonché sulla destinazione d'uso del mezzo navale.

A titolo meramente esemplificativo, si pensi ai casi di imbarcazioni, aventi caratteristiche tali da poter trasportare più passeggeri (ad accesso generalizzato), che navigano in modo continuativo o saltuario nelle acque marine comunitarie impiegate con itinerari o programmi di viaggio, frequenze, orari, prezzi dei biglietti di passaggio prestabiliti per attività di turismo nautico all'interno del quale l'esercente ricomprende la prestazione di servizi annessi quali la somministrazione di pasti o di aperitivi, il pernottamento in cabina, l'effettuazione di escursioni e similari comprovanti la piena riconduzione, per quanto qui interessa, al medesimo operatore dell'esercizio della navigazione per scopi commerciali.

Sui medesimi principi di cui in premessa, altra ipotesi che può soddisfare le condizioni richieste per il riconoscimento dell'esenzione da accisa sui carburanti e sugli oli lubrificanti impiegati per la navigazione marittima può riscontrarsi qualora l'imbarcazione da diporto venga utilizzata, a qualsiasi titolo, da centri di immersione e di addestramento subacqueo come unità di appoggio per lo svolgimento di corsi di immersione volti al conseguimento dei relativi titoli abilitativi da parte di praticanti nonché di successive immersioni per sviluppare nuove abilità ed acquisire brevetti avanzati.

Nella descritta circostanza, il centro di immersione e di addestramento subacqueo rende mediante il predetto mezzo nautico aziendale, di cui dispone ad impiego esclusivo, direttamente una prestazione di servizi a titolo oneroso riconducibile alle attività economiche che connotano il proprio oggetto sociale.

Resta fermo che l'esenzione da accisa non compete al carburante ed all'olio lubrificante impiegati da imbarcazione utilizzata per la mera navigazione privata da diporto nonché in tutte le ipotesi in cui l'utilizzatore la impieghi, qualunque sia il titolo o la forma contrattuale sottostanti, in modo che l'uso finale afferisca a scopi diversi dalla prestazione di servizi a titolo oneroso.

In tal senso, come inequivocabilmente sancito dalla Corte di Giustizia U.E., l'utilizzazione dell'imbarcazione privata da diporto mediante contratti di noleggio o di locazione non giustifica di per sé, in carenza di contestuale prestazione di servizi a favore di terzi, il riconoscimento dell'esenzione da accisa/imposta di consumo. Analoga preclusione del beneficio fiscale vale per i casi di imbarcazioni che fossero impiegate alla stregua di unità da appoggio per praticanti immersioni subacquee a scopo sportivo o ricreativo (es., circoli, associazioni, ecc..) al di fuori della prestazione di un servizio a titolo oneroso svolta da un centro di immersione e di addestramento.

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.

Rimarcati gli effetti della pronuncia dell'organo giurisdizionale unionale nella materia di che trattasi e chiariti i requisiti che devono rivestire le tipologie di navigazione marittima aventi titolo all'agevolazione sui carburanti e sugli oli lubrificanti in applicazione dell'art. 6-bis del D.M. n. 225/2015, vengono fornite di seguito prime indicazioni sulle procedure da osservare ai fini di una corretta applicazione del beneficio fiscale in parola.

Va ad ogni modo evidenziato quanto perentoriamente scandito dal novellato comma 2 dell'art. 1, del D.M. n. 225/2015 che al terzo periodo dispone che *“Le imbarcazioni rifornite con carburanti esenti per la navigazione e oli lubrificanti esenti sono utilizzate in via esclusiva e direttamente per lo svolgimento delle attività per le quali è concessa l'esenzione.”*

Il richiamato art. 6-bis introdotto dall'art.1, comma 1, lett. i), del D.M. n. 171/2023, distinguendo tra gli esercenti che svolgono la propria attività con maggiore continuità da quelli che, invece, operano in un arco temporale limitato ossia inferiore a 15 giorni consecutivi, detta adempimenti calibrati in ragione delle differenti modalità di esercizio delle attività di navigazione da parte di ciascuna delle due categorie di utilizzatori finali dell'imbarcazione, quest'ultimo termine inteso nel D.M. n. 225/2015 in senso atecnico ed in un'accezione omnicomprensiva. Si distinguono, nell'ambito dell'attività di navigazione diversa dal trasporto regolare di passeggeri e di merci, dalla pesca marittima, dal dragaggio di vie navigabili e porti e dalla pesca professionale nelle acque interne, in particolare:

a) Soggetti che utilizzano in via esclusiva l'imbarcazione per prestazioni di servizi a titolo oneroso per un periodo di tempo pari o superiore a 15 giorni consecutivi (art. 6-bis, comma 1)

Il rappresentante legale della ditta esercente, che intende effettuare operazioni di navigazione marittima per l'esecuzione di prestazioni di servizi a titolo oneroso, come sopra caratterizzate, per un periodo di tempo pari o superiore a 15 giorni consecutivi, al fine del rilascio del **codice identificativo** necessario per usufruire dell'esenzione sui carburanti e sugli oli lubrificanti, trasmette mediante posta elettronica certificata all'Ufficio delle dogane, almeno trenta giorni prima dell'inizio delle operazioni stesse, un'apposita istanza contenente:

- i propri dati identificativi, la denominazione della ditta, la sede legale;
- il codice fiscale e il numero della partita IVA;

L'Ufficio territorialmente competente alla trattazione dell'istanza è individuato dall'esercente in base ad uno dei criteri di riparto alternativi previsti, per rispondere ad esigenze di celerità

dell'azione amministrativa e maggiore funzionalità, dall'art.1, comma 1, lett. e), punto 5), del D.M. n. 225/2015 ossia in relazione all'ubicazione:

- della sede legale;
- del luogo in cui la ditta è stabilita (es., sede amministrativa, sede operativa principale);
- del centro di attività commerciale in cui staziona/no abitualmente l'imbarcazione/i utilizzata/e.

La scelta da parte dell'esercente dell'Ufficio delle dogane cui trasmettere l'istanza è irreversibile per tutto il periodo di validità del codice identificativo; sul medesimo Ufficio si concentrano tutti gli adempimenti prescritti primo tra tutti, qualora attribuito al soggetto il codice identificativo, la presentazione dello specifico modello (Allegato 1 al D.M. n. 225/2015) imprescindibile per poter effettuare ogni rifornimento di carburanti od oli lubrificanti esenti (art. 6-*bis*, comma 5).

All'istanza il soggetto esercente allega una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, redatta ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, in cui sono riportati:

- la **descrizione della specifica attività, ricompresa nell'oggetto sociale, che si intende svolgere**, gli estremi identificativi dell'imbarcazione utilizzata o elenco delle unità che costituiscono la flotta identificate per nome e distinte per numero progressivo, gli estremi identificativi delle registrazioni necessarie per l'esercizio della medesima attività (iscrizione nel registro delle imprese tenuto dalla Camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura);
- la data di inizio delle operazioni di navigazione, il periodo di tempo in cui la/le imbarcazione/i sarà/saranno utilizzata/e **esclusivamente** per l'esecuzione della prestazione di servizi a titolo oneroso;
- la quantità media giornaliera di carburante (indicare tipologia) o di olio lubrificante che intende impiegare nel periodo di utilizzo;
- gli estremi delle specifiche autorizzazioni e/o licenze, ove previste, o di altri atti necessari per l'esercizio dell'attività di navigazione marittima (es. comunicazione di inizio attività presentata alla competente autorità marittima).

L'Ufficio delle Dogane verifica la regolarità dell'istanza e riscontra la completezza delle informazioni contenute nell'allegata dichiarazione sostitutiva; nel caso si rilevino carenze di notizie, con particolare riguardo ai tratti identificanti e caratterizzanti l'attività commerciale e la prestazione di servizi (basti pensare che non sarebbe sufficiente la semplice locuzione "trasporto passeggeri"), od omissioni ne dà pronta comunicazione al soggetto interessato invitandolo a regolarizzare i documenti e assegnando al medesimo un termine di dieci giorni per provvedere.

Valutata la sussistenza delle condizioni per l'accesso all'impiego esente di che trattasi, entro il termine di trenta giorni l'Ufficio delle Dogane rilascia all'esercente il codice identificativo

avente una validità temporale limitata al periodo di utilizzo delle imbarcazioni dichiarato dal medesimo soggetto. In prima applicazione, nelle more del completamento della procedura informatica ad uso interno, l'Ufficio procedente rilascia un codice identificativo (in via provvisoria, salvo successiva conversione e sostituzione definitiva) composto dalla sequenza così articolata: sigla della provincia di ubicazione dell'Ufficio di rilascio, anno, mese e numero di protocollo assegnato all'istanza (es., PA202404RUXXXXXX).

Costituisce onere dell'esercente riportare il codice identificativo al medesimo attribuito nel libretto di controllo (nel frontespizio) di cui all'articolo 6, comma 2, del D.M. n. 225/2015 di ciascuna imbarcazione utilizzata.

Prima di ogni rifornimento di prodotto esente il soggetto beneficiario deve compilare e trasmettere mediante posta elettronica certificata all'Ufficio che ha rilasciato il codice identificativo lo specifico modello (Allegato 1 al D.M. n. 225/2015), sul quale andrà apposto il numero di protocollo. La fornitura di carburanti od oli lubrificanti in esenzione avviene previa esibizione del modello debitamente compilato e munito di numero di protocollo e successiva annotazione di quest'ultimo nel libretto di controllo.

Nel campo note dell'Allegato 1 al D.M. n. 225/2015 sono indicati gli estremi del contratto od anche del documento fiscale attestante il pagamento del corrispettivo. Va da sé che dai contratti stipulati redatti per iscritto, conservati unitamente al libretto di controllo (art. 6-*bis*, comma 6) o dai documenti fiscali dovranno risultare, tra l'altro, la tipologia della prestazione resa e l'imbarcazione utilizzata negli usi ammessi all'impiego agevolato.

In via del tutto occasionale, qualora l'esercente non sia ancora in possesso del contratto o del documento fiscale, in quanto attività programmata in data successiva non lavorativa, nel campo note lo stesso avrà cura di indicare la data di inizio della prestazione di servizio che comunque deve essere resa entro il secondo giorno successivo a quello di presentazione del modello Allegato 1.

Resta in facoltà dell'Ufficio delle dogane procedente acquisire, sia in sede di rilascio del codice identificativo sia nei casi di ricezione del predetto Allegato 1 che nell'espletamento dei poteri di controllo, ogni altro documento od informazione mirati che si rendessero necessari per un compiuto esame della fattispecie, con particolare riferimento all'individuazione della tipologia di attività svolta ed alle modalità di concreta effettuazione delle prestazioni a titolo oneroso da parte dell'impresa istante.

Si rammenta che ai sensi dell'art. 6-*bis*, comma 11, del D.M. n. 225/2015 alle informazioni fornite per accedere e fruire delle forniture di prodotto esente accedono i militari della Guardia di Finanza ai fini dello svolgimento dei controlli di competenza.

b) Soggetti che utilizzano in via esclusiva l'imbarcazione per prestazioni di servizi a titolo oneroso per un periodo di tempo inferiore a 15 giorni consecutivi (art. 6-*bis*, comma 7)

Nel caso di un soggetto che intenda utilizzare in via esclusiva un'imbarcazione per la prestazione di servizi a titolo oneroso per un periodo di tempo inferiore a 15 giorni

consecutivi, il novellato D.M. n. 225/2015 stabilisce che il trattamento agevolato sui carburanti e sugli oli lubrificanti impiegati venga applicato mediante restituzione dell'accisa e dell'imposta di consumo versate. In tali fattispecie, pertanto, i carburanti sono riforniti non denaturati e ad accisa assoluta, al pari degli oli lubrificanti (ad imposta di consumo assoluta).

Anche per tale categoria di esercenti valgono i medesimi presupposti di riconoscimento del beneficio richiamati al par. I e gli adempimenti già descritti alla lett. a) per il rilascio del codice identificativo all'operatore istante. In considerazione della posizione fiscale dei prodotti riforniti non si dà luogo alla compilazione e trasmissione del modello Allegato 1 al D.M. n. 225/2015.

Per la concreta fruizione del beneficio in relazione ai quantitativi di prodotti consumati per l'esecuzione delle prestazioni di servizi ammesse valgono le modalità fissate dal comma 3 dell'art.6 del D.M. n. 689/1996, ossia la procedura del rimborso mediante accredito.

A tal fine, per ciascun semestre solare, il soggetto esercente presenta al medesimo Ufficio delle dogane di rilascio del codice identificativo specifica domanda di rimborso riepilogativa recante:

- i quantitativi di carburante e di olio lubrificante impiegati;
- i dati delle fatture dei rifornimenti relative alle prestazioni di servizi effettuate.

Alla domanda di rimborso vengono altresì allegati:

- una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà resa ai sensi dell'art 47 del D.P.R. n. 445/2000 con la quale l'istante attesta che i quantitativi di carburante e di olio lubrificante sono stati impiegati esclusivamente per l'esecuzione delle prestazioni di servizi a titolo oneroso indicate nell'istanza iniziale;
- le fatture di acquisto dei carburanti e degli oli lubrificanti evidenzianti l'accisa/imposta di consumo applicata.

Resta in facoltà dell'Ufficio delle dogane procedente acquisire, sia in sede di rilascio del codice identificativo che nella cura delle domande di rimborso, ogni altro documento (ad es., copie dei contratti redatti per iscritto) od informazione mirati che si rendessero necessari, con particolare riferimento all'individuazione della tipologia di attività svolta ed alle modalità di concreta effettuazione delle prestazioni a titolo oneroso da parte dell'impresa istante.

Si rinvia anche per queste fattispecie a quanto previsto dall'art. 6-*bis*, comma 11, del D.M. n. 225/2015 in tema di svolgimento dei controlli da parte dei militari della Guardia di Finanza.

* * * * *

Con riguardo poi alla disciplina specifica degli oli lubrificanti impiegati nelle attività indicate dal punto 3 della tabella A allegata al D.Lgs. n. 504/1995 giova segnalare l'avvenuto aggiornamento dell'art. 9 del D.M. n. 225/2015 e, in particolare, la modifica integrativa in materia di rifornimento diretto degli stessi.

La lett. n), del comma 1, dell'art. 1 del DM n. 171/2023, ha sostituito il comma 5 dell'art. 9 del D.M. n. 225/2015 che nella nuova formulazione inserisce un secondo periodo il quale dispone che *“In presenza di condizioni di difficoltà di approvvigionamento, l’Agenzia delle dogane e dei monopoli può autorizzare il rifornimento diretto effettuato da depositi di commercializzazione di oli lubrificanti detenuti, in quanto non immessi in consumo, in distinti reparti, previa prestazione della cauzione di cui all’articolo 3, comma 3, e tenuta del registro previsto dall’articolo 5.”*

Tale previsione muove dalle rilevate criticità di approvvigionamento in talune limitate zone territoriali del nostro Paese, dove si è riscontrata l’assenza di soggetti obbligati ai fini dell’imposta di consumo sugli oli lubrificanti o di esercenti impianti di distribuzione dediti alla commercializzazione dei medesimi prodotti.

Verificate queste oggettive difficoltà, l’Ufficio delle dogane può ora autorizzare il soggetto esercente deposito commerciale di oli lubrificanti ad effettuare il rifornimento diretto di oli lubrificanti esenti a condizione che:

- gli stessi vengano detenuti, in quanto non immessi in consumo, in distinti reparti rispetto a prodotti per i quali è stata corrisposta l’imposta;
- il titolare del deposito presti la cauzione prescritta dall’art. 3, comma 3, del D.M. n. 225/2015 a garanzia del pagamento dell’imposta di consumo gravante sugli oli lubrificanti, (in misura pari al dieci per cento dell’imposta che grava sulla quantità massima di oli lubrificanti esenti che possono essere detenuti);
- il titolare del deposito tenga l’apposito registro di carico e scarico (art. 5 del D.M. n. 225/2015) dei prodotti riforniti alle imbarcazioni, preventivamente vidimato dall’Ufficio competente.

II. MODALITÀ DI RICONOSCIMENTO DELL’ESENZIONE AI GPL E AL GNL

In via preliminare occorre evidenziare che, necessariamente, il riconoscimento dell’esenzione in questione per i gas di petrolio liquefatti (GPL) e per il gas naturale liquefatto (GNL) non può che avvenire nella sfera di operatività definita dal D.M. n. 225/2015, come modificato dal D.M. n. 171/2023.

Ovviamente, per gli impieghi non rientranti nel campo di applicazione del beneficio, come l’utilizzo per la navigazione da diporto, i prodotti suddetti devono essere assoggettati a tassazione con l’applicazione, per il GNL, dell’aliquota di accisa prevista per il gas naturale impiegato in autotrazione e, per i GPL, con l’applicazione dell’aliquota di accisa prevista per uso di carburazione.

Riguardo al riconoscimento dell’esenzione ai GPL, ai quali è applicabile il regime fiscale comune a tutti i prodotti energetici, si evidenzia che, per quanto attiene alla denaturazione, il regolamento, come modificato dal D.M. n. 171/2023, rimette la definizione della formula di denaturazione ad uno specifico provvedimento da adottarsi ai sensi dell’art. 24-*bis*, comma 1, del testo unico delle accise.

Nelle more dell'adozione di tale provvedimento, è ammessa l'effettuazione di rifornimenti di GPL non denaturati ad imbarcazioni utilizzate in attività aventi titolo all'esenzione, secondo la specifica procedura transitoria prevista nell'art. 10-*bis* del medesimo regolamento.

Per quanto attiene al GNL, si evidenzia in primo luogo che per effetto del peculiare regime giuridico e fiscale, che ne determina la sottoposizione ad accisa soltanto al momento della fornitura al consumo, non ne viene prevista la denaturazione.

Tanto premesso si passano, di seguito, in rassegna le integrazioni apportate al DM n. 225/2015 riguardanti l'utilizzo del GNL nell'impiego agevolato di che trattasi.

In primo luogo, si evidenzia che al fine della necessaria profilazione delle caratteristiche e degli adempimenti dei soggetti che intervengono nella distribuzione e nella vendita del GNL destinato ad essere rifornito alle imbarcazioni, tra le varie definizioni elencate nell'art. 1 del DM n. 225/2015 sono state inserite quelle di: *impianto di stoccaggio di GNL* [art. 1, co. 1, lett. d-*bis*)], *punto di rifornimento di GNL* [art. 1, co. 1, lett. d-*ter*)], *venditori di GNL* [art. 1, co. 1, lett. d-*quater*)], *gestore del punto di rifornimento di GNL* [art. 1. co. 1, lett. f-*bis*)] in merito alle quali si fa rinvio al testo del D.M. n. 225/2015.

Nello specifico, per quanto attiene ai **punti di rifornimento di GNL**, si evidenzia che i relativi gestori vengono assimilati ai consumatori finali di gas naturale al pari dei gestori di distributori stradali di carburante che, ove non dotati di apparecchiature di compressione per il riempimento di carri bombolai, sono considerati consumatori finali del prodotto ai sensi dell'articolo 26, comma 9, del D. Lgs. n.504/1995.

Con riguardo a tali **punti di rifornimento e ai relativi gestori** vengono previsti specifici oneri informativi e adempimenti per la contabilizzazione dei quantitativi di GNL erogati (art. 3-*bis* e art. 5-*bis*).

I soggetti che intendono gestire punti di rifornimento di GNL devono informare l'Ufficio territorialmente competente rispetto al punto di rifornimento, presentando apposita denuncia prima dell'inizio dell'attività, a fronte della quale il suddetto Ufficio, a seguito di verifica tecnica del punto di rifornimento, rilascia la licenza fiscale di cui all'art. 25 del D. Lgs. n. 504/1995 attribuendo al punto di rifornimento di GNL un codice ditta.

Oltre a ciò, i gestori predetti sono tenuti a comunicare all'Ufficio territorialmente competente ogni variazione dei dati comunicati (entro 30 giorni dal suo verificarsi) nonché la cessazione dell'attività (almeno 30 giorni prima che avvenga).

I gestori dei punti di rifornimento di GNL sono, inoltre, tenuti a contabilizzare ciascuna operazione di introduzione ed erogazione di GNL annotando:

- a) i quantitativi di GNL introdotti nei serbatoi del punto di rifornimento;
- b) i quantitativi di GNL erogati, riportando, per le erogazioni di GNL esente, gli estremi del memorandum previsto dall'art. 7 del decreto.

Sia le fatture di vendita che i memorandum devono essere conservati a corredo della contabilità del punto di rifornimento.

A norma del comma 2 dell'art. 5-*bis*) le cessioni di GNL esente per la navigazione devono essere effettuate ad un prezzo ridotto in misura corrispondente all'accisa non applicata sui quantitativi erogati, l'importo della quale deve essere riportato nelle fatture emesse in relazione a ciascun rifornimento.

I gestori dei punti di rifornimento di GNL devono comunicare, con cadenza mensile ai propri fornitori nonché all'Ufficio competente sul punto di rifornimento i quantitativi di GNL erogati in esenzione dall'accisa, al fine di consentire ai suddetti fornitori di effettuare le opportune riliquidazioni a conguaglio dell'accisa applicata ai quantitativi di GNL forniti al punto di rifornimento.

Per quanto attiene agli **impianti di stoccaggio di GNL** vengono previsti specifici oneri informativi e gli adempimenti contabili cui sono tenuti i soggetti che intendono gestire tali impianti (art. 3-*ter* e art. 5-*bis*).

I predetti soggetti sono tenuti allo svolgimento di un'appropriata attività di informazione nei confronti dell'Ufficio territorialmente competente rispetto all'impianto mediante un complesso di comunicazioni a carattere preventivo e periodico oltretutto, occasionalmente, al verificarsi di eventi particolari quali la variazione dei dati forniti o la cessazione dell'attività.

Considerando che il rifornimento di GNL alle imbarcazioni può essere effettuato a mezzo bettolina, con autocisterna o direttamente presso l'impianto di stoccaggio, l'art. 5-*ter*) stabilisce che i soggetti gestori di un impianto di stoccaggio di GNL devono contabilizzare ogni singola operazione di rifornimento annotando, entro la fine della giornata in cui viene effettuata:

- a) la data di effettuazione;
- b) la quantità di GNL rifornita (ossia caricata su bettolina, su autocisterna o rifornita direttamente dall'impianto) per conto di ciascun venditore di GNL identificandolo con il relativo codice ditta;
- c) gli estremi identificativi della bettolina o dell'autocisterna caricate;
- d) gli estremi dell'imbarcazione rifornita, in caso di rifornimenti effettuati direttamente presso l'impianto senza avvalersi di altri mezzi.

I soggetti che gestiscono un impianto di stoccaggio di GNL sono tenuti a presentare una dichiarazione annuale riepilogativa, ai sensi dell'art. 26, comma 14, del D. Lgs. n. 504/1995, entro la fine del mese di marzo dell'anno successivo a quello a cui la dichiarazione si riferisce.

Quanto ai **venditori di GNL** (art. 3-*quater*), con tale definizione si intende fare riferimento a tutti quei soggetti che fatturano il GNL:

- a) ai gestori dei punti di rifornimento di GNL;
- b) ai soggetti beneficiari cui il prodotto venga direttamente consegnato presso impianti di stoccaggio di GNL oppure presso il luogo di rifornimento finale mediante l'impiego di mezzi di trasporto terrestri (autocisterne) o navali (bettoline o apposite navi) che trasportano il GNL dall'impianto di stoccaggio fino a tale luogo.

Tali venditori di GNL, ai sensi dell'articolo 26, comma 7, lett. a) del D. Lgs. n. 504/1995 sono obbligati al pagamento dell'accisa sul GNL e agli adempimenti contabili finalizzati alla corretta liquidazione dell'accisa sul GNL ceduto ai consumatori finali.

I suddetti soggetti, in linea con quanto previsto dal comma 10 dell'art. 26 del D. Lgs. n. 504/1995, prima che la loro attività abbia inizio devono farne denuncia all'Ufficio delle dogane territorialmente competente rispetto alla propria sede legale che, verificata la prestazione della cauzione prevista dal medesimo comma 10 del citato art. 26, rilascia l'autorizzazione ad operare e il relativo codice ditta.

I predetti venditori sono tenuti a comunicare all'Ufficio territorialmente competente ogni variazione dei dati comunicati (entro 30 giorni dal suo verificarsi) nonché la cessazione dell'attività (almeno 30 giorni prima che avvenga).

I venditori sono tenuti a contabilizzare, annotandole nella parte dello scarico, le singole quantità di GNL fornite, in esenzione dall'accisa, per la navigazione, riportando gli estremi del relativo memorandum e i dati identificativi dell'impianto di stoccaggio da cui è stato prelevato il GNL rifornito.

Per ciascuna operazione di rifornimento i venditori provvedono ad annotare le fatture di vendita del GNL secondo le modalità indicate nel comma 2 dell'art. 5-*quater*.

Qualora i rifornimenti di GNL ad imbarcazioni vengano effettuati avvalendosi di bettoline, autocisterne o altro mezzo navale i venditori ne devono dare comunicazione, secondo le modalità indicate al comma 4 dell'art. 5-*quater*, all'Ufficio delle dogane territorialmente competente rispetto al luogo del rifornimento almeno 24 ore prima che questo avvenga.

I venditori in questione sono tenuti a presentare la dichiarazione annuale prevista dal comma 13 dell'art. 26 del D. Lgs. n. 504/1995.

Si segnala, infine, che l'articolo 2 del D.M. n. 171/2023 prevede uno specifico **regime transitorio** per i soggetti titolari di infrastrutture per lo stoccaggio di GNL, già in possesso di un codice ditta e per i venditori di GNL già muniti della prescritta autorizzazione, i quali devono provvedere, ove necessario, ad integrare nei modi previsti dall'articolo predetto, la documentazione già in possesso dei competenti Uffici dell'Agenzia.

IL DIRETTORE CENTRALE

Luigi Liberatore

firmato digitalmente