

Codice identificativo e uso commerciale effettivo: la nuova geometria dell'esenzione accise nella navigazione

Cecilia D'Alessandro

La [Circolare dell'ADM del 1° ottobre 2025, n. 26](#) si inserisce in un percorso di riallineamento "forzato" del diritto interno ai canoni dell'art. 14, par. 1, lett. c), dir. 2003/96/CE e alla nota sentenza della [CGUE del 16 settembre 2021, causa C- 341/20](#), che ha censurato la prassi italiana di riconoscere l'esenzione d'accisa ai bunkeraggi per unità da diporto ogniqualvolta esse fossero oggetto di contratto di noleggio, a prescindere dall'uso effettivo che il noleggiatore ne faceva.

La direttiva, com'è noto, impone agli Stati membri di esentare i prodotti energetici *"forniti per essere utilizzati come carburanti per la navigazione nelle acque comunitarie (compresa la pesca), diverse dalla navigazione delle imbarcazioni private da diporto"*, precisando che la nozione di *"imbarcazione privata da diporto"* è ancorata non al dato formale del titolo di disponibilità, bensì allo scopo non commerciale dell'impiego.

Il TUA (d.lgs. n. 504/1995), attraverso il punto 3 della Tabella A[1], recepisce tale logica, collegando l'esenzione ai carburanti impiegati per la navigazione marittima (trasporto merci e passeggeri, pesca, dragaggio) e, per le acque interne, al solo trasporto merci e pesca, escludendo espressamente le imbarcazioni private da diporto[2].

Sulla scia della condanna resa in C- 342/20, il D.M. 5 ottobre 2023, n. 171 ha abrogato il vecchio art. 1, comma 6, D.M. n. 225/2015 (che aveva innalzato il contratto di noleggio a chiave d'accesso al regime agevolato per le unità da diporto), introducendo l'art. **6-bis**: il nuovo baricentro dell'esenzione diventa l' "uso finale" dell'imbarcazione, da verificare in capo al soggetto che la utilizza in via esclusiva per prestare servizi a titolo oneroso diversi dal trasporto regolare di passeggeri e merci, dalla pesca e dal dragaggio.

La [circolare ADM n. 11/2024](#) ha offerto una prima sistemazione applicativa del nuovo assetto; la successiva circolare n. 26/2025 costituisce il tassello di rifinitura, focalizzandosi su due nodi:

- a. La distinzione tra attività rientranti nell'art. 1, commi 4 e 5, D.M. n. 225/2015 (**trasporto tipico**) e le prestazioni attratte nell'art. 6-bis (**trasporto atipico**);
- b. Il trattamento delle unità da diporto, in particolare quando impiegate in locazione o

noleggio.

Pertanto, il primo contributo chiarificatore della circolare in commento consiste nell'esplicitare, con formula che diventa quasi classificatoria, la biforcazione tra trasporto tipico e atipico: tale dicotomia, già affiorante nella ricostruzione dottrinale, viene ora cristallizzata quale criterio operativo per calibrare requisiti e oneri documentali di accesso all'esenzione.

a) Trasporto tipico

Rientra nel trasporto tipico ciò che si colloca nell'orbita del "trasporto regolare", inteso come "serie di collegamenti organizzati con caratteristiche di sistematicità su rotte commerciali predeterminate", svolti con itinerari, orari e tariffe prestabiliti, offerti indistintamente al pubblico e coordinati con la programmazione del trasporto pubblico locale.

In quest'area tipica, l'esenzione segue quasi automaticamente la natura del servizio: il possesso del titolo abilitativo e l'inquadramento dell'attività nel perimetro del trasporto pubblico (o comunque dei servizi espressamente menzionati dal TUA) costituiscono presupposto sufficiente, fermo restando l'ordinario onere di tracciabilità dei rifornimenti.

b) Trasporto atipico e il filtro dell'art. 6-bis

Tutto ciò che si colloca al di fuori di questo nucleo – prestazioni di trasporto passeggeri non regolare, servizi tecnico-nautici, attività ancillari rese a titolo oneroso – viene ricondotto nel dominio del trasporto atipico, che accede all'esenzione solo attraverso il filtro predisposto dall'art. 6-bis, D.M. n. 225/2015. A tal proposito, la circolare in commento ribadisce che i soggetti che intendono utilizzare in via esclusiva un'imbarcazione per prestare servizi di trasporto a titolo oneroso diversi dal trasporto regolare di passeggeri devono richiedere il **codice identificativo** ex art. 6-bis, anche quando siano già muniti delle autorizzazioni marittime necessarie. L'adempimento pertanto ha natura non meramente formale: consente agli uffici di procedere ad una valutazione *ex ante* dell'impiego dichiarato, verificando coerenza tra oggetto sociale, caratteristiche dell'unità, periodo di utilizzo esclusivo, stima dei consumi e tipologia di servizio reso.

Ne discende quella che può definirsi come una nuova geografia dell'esenzione: il trasporto tipico resta agevolabile *ex se*, mentre il trasporto atipico è sottoposto a un vaglio qualificatorio e documentale, incentrato sulla tracciabilità dei rifornimenti, sulla rispondenza

tra contratti, giornali di bordo, rotte e quantitativi di prodotto agevolato.

c) Il caso dei servizi di battellaggio: atipico nella fattispecie, tipico nell'esenzione

Un passaggio significativo della circolare in commento è dedicato ai servizi di “battellaggio” – trasporto di persone e merci dalla terra alla nave e viceversa – che, pur non integrando un trasporto regolare di passeggeri, vengono riconosciuti come espressione di funzioni di pubblico servizio, istituiti nei porti a garanzia della sicurezza della navigazione e dell'approdo. La Circ. n. 26 chiarisce che tali attività, proprio in ragione della loro natura pubblicistica e del complesso quadro autorizzativo, sono escluse dagli obblighi procedurali dell'art. 6-bis: per esse l'esenzione opera in modo semplificato, senza necessità di codice identificativo.

Questo “scorporo” conferma che la dicotomia tipico/atipico non coincide rigidamente con la distinzione regolare/non regolare: è la funzione economico-sociale del servizio a fungere da criterio discrezionale. In chiave critica, la scelta dell'Agenzia appare coerente con il canone dell'“uso commerciale effettivo” imposto dall'art. 14, par. 1, dir. 2003/96/CE e dalla sentenza C-341/20, nella misura in cui sposta il baricentro dell'esenzione *dal titolo al fatto*, valorizzando la sostanza dell'impiego.

Il secondo asse della circolare in commento è rappresentato dal ripensamento del ruolo del **contratto di noleggio** e, più in generale, del diporto ai fini commerciali.

Sotto il vigore del previgente art. 1, comma 6, D.M. n. 225/2015, così come interpretato dalla circolare n. 5/2016 dell'ADM, l'esenzione veniva riconosciuta alle unità da diporto adibite esclusivamente a scopo commerciale mediante contratto di noleggio, purché l'impresa esercente utilizzasse il carburante per la prestazione di servizi di navigazione marittima a titolo oneroso e l'unità fosse vincolata all'attività di noleggio. La CGUE, nella sentenza sopra citata, ha ritenuto altresì incompatibile con l'art. 14, par. 1, dir. 2003/96 una prassi che faceva discendere l'esenzione dal solo fatto che l'imbarcazione privata da diporto fosse oggetto di noleggio, *“indipendentemente dal modo in cui l'imbarcazione viene utilizzata dal locatario o dal noleggiatore”*, e che *“non si può ritenere che il noleggio con carburante (...) dia luogo all'esenzione indipendentemente dall'uso che ne fa il noleggiatore”*.

Ne consegue un rovesciamento di prospettiva:

– Il noleggiante/locatore resta il *dominus* dell'attività commerciale di messa a disposizione dell'unità;

– Ma è l'utilizzatore finale (locatario o noleggiatore) a determinare la natura commerciale o ricreativa dell'impiego, e dunque, la spettanza o meno dell'esenzione.

Il D.M. n.171/2023 recepisce integralmente questa impostazione, abrogando il “canale privilegiato” del noleggio e spostando sull'art. 6-*bis* il ruolo di filtro anche per le ipotesi in cui l'imbarcazione da diporto sia utilizzata a fini commerciali: accesso all'esenzione solo se l'utilizzatore finale impiega l'unità per fornire a terzi prestazioni di servizi a titolo oneroso diverse dal trasporto regolare di passeggeri e merci, dalla pesca e dal dragaggio, nel rispetto della procedura di rilascio del codice identificativo.

La circolare n. 26/2025 porta alle estreme conseguenze questo approdo, in quanto:

- a. Esclude esplicitamente che il solo inserimento dell'unità nel circuito della locazione/noleggio basti a legittimare il bunkeraggio in esenzione;
- b. Ribadisce che è “l'uso finale dell'imbarcazione che deve essere direttamente strumentale all'erogazione di una prestazione di servizi per cui si riceve un corrispettivo”.

In termini di ricadute applicative, ciò può comportare che:

- Per il diporto “puro” (a titolo esemplificativo: uso ricreativo da parte del noleggiatore, assenza di servizi a titolo oneroso verso terzi) l'esenzione d'accisa è, di fatto, preclusa, nonostante l'unità sia inquadrata nel Codice della nautica da diporto come “utilizzata a fini commerciali” in quanto oggetto di contratti di locazione o noleggio;
- Per il diporto “funzionalizzato” ad attività economiche (ad esempio, l'utilizzo da parte di un tour operator per mini-crociere con pacchetti strutturati, servizi MICE, o come asset di un centro diving che eroga corsi e uscite a pagamento) l'esenzione diventa astrattamente accessibile, ma solo previa riconduzione dell'attività entro lo schema delineato dall'art. 6-*bis* e dimostrazione che le navigazioni servono direttamente alla prestazione di servizi a titolo oneroso verso terzi.

In conclusione, in esito al combinato disposto della sentenza C-341/20, del D.M. n. 171/2023 e della circolare ADM n. 26/2025, l'esenzione per i carburanti nella navigazione viene definitivamente ancorata all'uso commerciale effettivo dell'unità, e non più a meri indici formali. In particolare, nell'area del diporto e del noleggio, il beneficio non è più il riflesso automatico del modello contrattuale, ma il risultato – tutt'altro che scontato – della

dimostrazione che l'imbarcazione è realmente inserita in un circuito economico e non costituisce, in sostanza, diporto ricreativo mascherato.

[1] "3. Impieghi come carburanti per la navigazione nelle acque marine comunitarie, compresa la pesca, con esclusione delle imbarcazioni private da diporto; impieghi come carburanti per la navigazione nelle acque marine non comunitarie, mediante attraversamento di quelle comunitarie, con diretta destinazione in un Paese terzo; impieghi come carburanti per la navigazione nelle acque interne, limitatamente alla pesca e al trasporto delle merci, nonché per il dragaggio di vie navigabili e porti".

[2] La norma è stata da ultimo riformata dal d.lgs. 43/2025, con effetti dal 1° gennaio 2026, ma la sua struttura "funzionale" - esenzione come eccezione legata ad usi commerciali tipici - rimane invariata.