



**AGENZIA DELLE DOGANE  
E DEI MONOPOLI**

CIRCOLARE N. 4/D

Roma, 23 FEBBRAIO 2016

*Protocollo:* RU 20956

*Rif.:*

*Allegati:*

Agli Uffici delle dogane

Alle Direzioni interregionali, regionali ed  
interprovinciale delle dogane

e, p.c.:

Alla Direzione centrale Antifrode e controlli

Al Ministero delle infrastrutture e dei trasporti  
Direzione generale per il trasporto stradale e  
per l'intermodalità

**OGGETTO:** Agevolazione gasolio utilizzato nel settore dell'autotrasporto. Titoli di disponibilità del mezzo. Riconoscibilità credito d'imposta. Esercizio dell'attività in forma consortile.

Sono state segnalate a questa Direzione centrale talune problematiche sorte nella pratica gestione della misura di cui in oggetto concernenti la riconoscibilità del credito d'imposta sul gasolio con riguardo alle varie forme ammesse di titolarità giuridica dell'autoveicolo utilizzato.

Allo scopo di dare certezza agli esercenti attività di trasporto sulla spettanza o meno del beneficio di che trattasi, si forniscono di seguito i criteri direttivi in ordine alla trattazione delle fattispecie emerse anche alla luce delle posizioni recentemente sostenute dall'Avvocatura Generale dello Stato e dell'orientamento giurisprudenziale formatosi in proposito.

#### **I. Esercenti trasporto merci**

Il D.P.R. n.277/2000, al quale è demandata l'attuazione delle modalità di ottenimento dell'agevolazione per effetto dell'espresso richiamo contenuto

nell'art.6, comma 2, del D.Lgs. n.26/2007, specifica all'art.3 il prescritto obbligo di presentazione della dichiarazione per ottenere il rimborso dell'accisa.

Tra i dati richiesti nella dichiarazione l'esercente deve riportare per singolo autoveicolo il titolo giustificativo del possesso; il citato art.3, al comma 6, elenca anche determinate figure negoziali alternative alla proprietà. Atteso il progressivo ampliamento delle forme di disponibilità di autoveicoli commerciali, si è chiesto di conoscere se tale classificazione assuma valore tassativo o piuttosto rivesta carattere meramente esemplificativo.

Al riguardo, rilevato che la struttura e la portata dell'agevolazione sono definite da previsioni di rango primario, il contenuto della predetta norma regolamentare va interpretato come espressivo dell'obbligatorietà della sussistenza in capo all'esercente del titolo di possesso dei mezzi che hanno impiegato il gasolio.

Le figure negoziali ammesse di disponibilità degli autoveicoli, peraltro, sono esclusivamente quelle previste dalle norme di settore del trasporto merci. Il beneficio fiscale in esame include due distinte categorie di esercenti (per conto terzi; in conto proprio) operanti nell'attività di trasporto merci, ciascuna delle quali sottoposta ad una speciale disciplina che ne stabilisce le condizioni ed i requisiti, oggettivi e soggettivi, per l'esercizio nonché i vincoli di utilizzo dei mezzi.

Stante la stretta connessione sussistente tra la disposizione tributaria agevolativa ed i suddetti sottosistemi normativi specifici dell'autotrasporto, la verifica del titolo di possesso indicato dall'esercente nella dichiarazione consente di individuare il reale utilizzatore dell'autoveicolo, unico soggetto legittimato a chiedere il rimborso.

Da una ricognizione dei contesti giuridici di riferimento, l'esercente attività di autotrasporto merci per conto di terzi può avere la disponibilità dell'autoveicolo a titolo di proprietà, locazione con facoltà di compera – locazione finanziaria, acquisto con patto di riservato dominio, usufrutto.

La possibilità di concedere ed utilizzare autoveicoli mediante comodato o locazione senza conducente è riservata ad imprese iscritte nell'Albo degli autotrasportatori le quali utilizzano i mezzi per il trasporto merci conto terzi. In entrambe le fattispecie, il riconoscimento dell'agevolazione fiscale presuppone l'osservanza del suddetto vincolo e la forma scritta del contratto.

Nel caso del comodato, il titolo di disponibilità del veicolo è documentato da parte dell'esercente, oltreché dal contratto debitamente registrato, con l'esibizione

della copia vistata della prescritta dichiarazione sostitutiva resa all'Ufficio della Motorizzazione Civile.

Analoga valutazione vale per taluni contratti (ad es., i *c.d. nolo a freddo*) dei quali viene segnalato l'utilizzo nella pratica commerciale per far fronte ad esigenze occasionali. Con tali figure negoziali, funzionalmente riconducibili alla locazione senza conducente, l'attività di trasporto merci viene svolta dall'esercente mediante la messa a disposizione dei mezzi da parte di altro autotrasportatore per conto terzi, sul quale non gravano oneri di acquisto dei carburanti. Fermo restando le condizioni di ammissibilità fissate dalla disciplina della locazione senza conducente ed i requisiti di legittimazione per ottenere l'agevolazione, il riconoscimento del rimborso d'accisa può aver luogo a favore del reale utilizzatore dell'autoveicolo semprechè sia garantita l'esclusività del possesso degli autoveicoli nel periodo di utilizzo e che il contratto sia stato debitamente registrato.

A tal riguardo appare utile richiamare l'obbligatorietà della compilazione dei campi "DATA INIZIO POSSESSO" e "DATA FINE POSSESSO" di cui al Quadro A-1 secondo le modalità riportate nella legenda della dichiarazione.

Non è consentita, invece, la cessione di autoveicoli a titolo di sublocazione o subcomodato.

Con riguardo all'esercizio dell'autotrasporto merci in conto proprio, si rinvia all'art.31, comma 1, lett.a), della legge 6.6.1974, n.298, che individua puntualmente i titoli di disponibilità degli autoveicoli; sono esclusi in tale settore la locazione ed il comodato.

## **II. Esercenti trasporto pubblico persone**

Problematica analoga a quella di cui al par. I è sorta anche per i consumi di gasolio impiegati da autoveicoli adibiti al trasporto persone dai soggetti individuati dall'art.5, comma 2, del D.L. n.452/2001, convertito in legge n.16/2002.

Anche per tali soggetti, sempre in virtù dell'art.6, comma 2, del D.Lgs. n.26/2007 che disciplina le modalità di riconoscimento del beneficio, vale la procedura di rimborso che il D.P.R. n.277/2000 ha fissato per gli esercenti il trasporto merci. Aderendo ad un'interpretazione letterale del citato art.6 può sostenersi che il rinvio alle norme regolamentari sia strettamente limitato alle modalità di ottenimento dell'agevolazione ed ai relativi effetti e non ai suoi presupposti, essendo quelli del trasporto persone fissati dalle disposizioni di rango primario.

Svincolato lo svolgimento del servizio di trasporto persone dal collegamento con predeterminate figure negoziali, non può prescindere in ogni caso dalla verifica della titolarità giuridica in base alla quale l'impresa dispone dell'automezzo su cui è stato consumato il gasolio, per constatarne la legittimazione a richiedere l'agevolazione.

Tra le ipotesi più frequenti si annoverano l'utilizzo di autobus a titolo di comodato da parte di imprese esercenti autoservizi di competenza regionale e locale di cui al D.Lgs.n.422/1997, quali sub affidatarie di servizi di linea di trasporto pubblico di persone, mezzi forniti ad uso gratuito nell'ambito di convenzioni stipulate con l'ente concessionario.

Altri casi hanno riguardato dichiarazioni di rimborso presentate da imprese subentrate nella gestione del servizio pubblico sopraindicato ad altra società in virtù di un contratto di comodato avente ad oggetto l'intero complesso aziendale, od anche di affitto di ramo d'azienda, per consumi di gasolio su autoveicoli costituenti beni strumentali.

Nelle fattispecie così delineate, come anche più in generale nelle vicende successive tra enti, gli accordi sottesi all'uso dei mezzi devono assicurare nel periodo di consumo per il quale si chiede il rimborso l'esclusività della disponibilità degli autoveicoli in capo all'impresa che effettivamente svolge il servizio di trasporto persone.

Al fine di preservare l'interesse fiscale da illecite duplicazioni di rimborsi d'accisa, la materiale detenzione dell'autoveicolo su cui è stato impiegato il gasolio per l'esercizio dell'attività deve risultare da atto redatto in forma scritta.

### **III. Compilazione della dichiarazione trimestrale di rimborso**

La valenza, ai fini del beneficio fiscale, dei suddetti titoli di possesso dei mezzi utilizzati per l'esercizio del trasporto comporta l'aggiornamento del software predisposto per la compilazione della dichiarazione di rimborso.

Nelle more della realizzazione di tale intervento, l'esercente annoterà nel Quadro A-1 della dichiarazione i titoli di possesso dell'autoveicolo ancora non configurati secondo il seguente criterio di redazione:

- a) per indicare l'usufrutto, utilizzare la lettera A = Proprietà;
- b) per indicare l'acquisto con patto di riservato dominio, utilizzare la lettera B= Locazione con facoltà di compera (leasing);

- c) per indicare il comodato senza conducente e le forme convenzionali adottate nel trasporto pubblico di persone, utilizzare la lettera C= Locazione senza conducente.

#### **IV. Possesso di autoveicoli concessi in uso da esercente utilizzatore a titolo di locazione finanziaria**

Altra situazione riscontrata nell'applicazione del beneficio è il consumo di gasolio su autoveicoli posseduti a titolo di locazione e concessi in uso da esercente che, a propria volta, ne ha la disponibilità sulla base di un distinto contratto di locazione finanziaria.

Nella vicenda contrattuale si rileva la presenza di due ditte esercenti autotrasporto merci per conto di terzi, entrambe iscritte nell'albo, quali parti del contratto di locazione cui resta estranea la società di leasing, legata da un precedente rapporto negoziale con il vettore che concede in uso i mezzi.

Verificata tale fattispecie dall'esame delle carte di circolazione degli autoveicoli indicati in dichiarazione e dal contratto di locazione allegato, è sorta l'esigenza di valutarne i riflessi sull'ammissibilità dei consumi di gasolio al trattamento agevolato alla luce del divieto di cessione di autoveicoli a titolo di sublocazione fissato dalla disciplina del settore del trasporto stradale.

Al riguardo, va osservato che lo scopo di finanziamento esaurisce l'interesse immediato della locazione finanziaria; così come la locazione del mezzo di trasporto da parte dell'esercente primo utilizzatore ad altra impresa locataria integra un'autonoma operazione economica non collegata al contratto precedente. Non si riscontrano i tratti qualificanti la sub-locazione dei veicoli anche in considerazione della non coincidenza in tutti i soggetti coinvolti della qualificazione di esercente autotrasporto merci per conto terzi.

Per la certezza del titolo di possesso dell'autoveicolo, la trasferita disponibilità del mezzo di trasporto all'esercente che presenta la dichiarazione trimestrale di rimborso presuppone il consenso prestato dall'impresa di leasing proprietaria, anche se espresso in forma preventiva nel medesimo contratto di locazione finanziaria.

Conseguito il perfezionamento del contratto di locazione, l'esercente autotrasporto merci conto terzi iscritto nell'albo è legittimato ad accedere all'agevolazione sul gasolio consumato.

## **V. Semirimorchi trainati da trattori stradali nella disponibilità di altra impresa**

L'art.41, comma 3, della legge n. 298/1974 rende possibile costituire complessi di veicoli (autoarticolati) nella disponibilità di differenti imprese consentendo all'esercente di trainare, oltrechè i propri, anche i semirimorchi appartenenti ad altra impresa iscritta nell'albo.

In tale quadro, è stato segnalato che un esercente ha richiesto il rimborso dell'accisa sul gasolio consumato da trattori stradali di altro vettore impiegati in servizi di traino dei semirimorchi dello stesso richiedente, privi di motori autonomamente azionati.

Il titolare dei semirimorchi indica nella dichiarazione di rimborso i trattori dell'altro esercente, allegando quale titolo di possesso il contratto stipulato per trainare i semirimorchi ed assumendo di essere onerato del costo del carburante; il titolare delle unità motrici annota nella propria dichiarazione gli stessi trattori, avendoli usati contestualmente per l'esercizio della sua attività di trasporto merci. In tal modo, si avrebbe che i medesimi mezzi sarebbero dichiarati indistintamente da due diversi esercenti che se ne assumono entrambi la disponibilità nello stesso periodo.

Al riguardo, va rilevato che lo strumento negoziale sotteso alla prestazione di traino dei semirimorchi si limita a disciplinare gli obblighi contrattuali delle parti per l'esecuzione del servizio stesso; la titolarità dell'unità motrice permane in capo all'esercente intestatario della carta di circolazione il quale è altresì il soggetto che esercita di fatto il possesso del veicolo sul quale viene consumato il gasolio agevolato.

Nella situazione così configurata, non avendo la titolarità dei trattori stradali sui quali viene consumato il gasolio, l'esercente titolare dei semirimorchi trainati non ha legittimazione a richiedere il rimborso dell'accisa.

In ogni caso, non è ammissibile una dichiarazione di rimborso compilata con l'esclusiva indicazione nel Quadro A -1 di rimorchi e/o semirimorchi sprovvisti di motori autonomamente azionati. Parimenti non è ammissibile l'indicazione di litri consumati per i semirimorchi o rimorchi esposti in dichiarazione, fatti salvi i veicoli adibiti a particolari trasporti di cui al punto D) della direttiva RU 45963 del 20.4.2012 dell'allora Direzione centrale gestione tributi e rapporto con gli utenti quanto ai consumi necessari per l'azionamento delle attrezzature permanentemente installate, complementari al trasporto delle merci.

## **VI. Esercizio attività in forma consortile e variazioni titolarità dell'azienda**

Nel settore del trasporto merci conto terzi sono presenti fattispecie variamente connotate di esercizio dell'attività in forma consortile mediante utilizzo di mezzi intestati allo stesso consorzio e di altri autoveicoli in disponibilità alle imprese consorziate, tutti distintamente iscritti nell'albo degli autotrasportatori.

Per quanto qui interessa, al consorzio sono affidati la titolarità della gestione del distributore privato di carburanti nonché l'acquisto del gasolio per autotrazione destinato al rifornimento dei suddetti mezzi di trasporto. Stante l'approvvigionamento comune del carburante stoccato nei serbatoi dell'impianto, viene chiesto con frequenza di individuare i soggetti legittimati a presentare la dichiarazione di rimborso dell'accisa.

Il D.P.R. n.277/2000 riconosce il beneficio ai soggetti intestatari di idonei titoli abilitativi all'esercizio del trasporto merci ed aventi la disponibilità degli autoveicoli riforniti con il gasolio agevolato.

Nelle vicende rappresentate, i requisiti di applicazione dell'agevolazione sono distintamente posseduti dai diversi soci consorziati e dal consorzio medesimo ed ognuno realizza autonomamente le condizioni di consumo previste per ottenere il beneficio. Ne consegue che ciascun esercente consorziato ed il consorzio stesso devono presentare la propria dichiarazione trimestrale separatamente sottoscritta riportante, tra l'altro, il numero totale dei litri di gasolio consumati ed i dati identificativi dei singoli autoveicoli posseduti ed usati nei servizi di trasporto effettuati.

Va rammentato che l'operazione di fornitura del gasolio al distributore privato gestito dal consorzio, comprovata dal documento di accompagnamento dei prodotti assoggettati ad accisa (DAS), costituisce il momento in cui l'onere dell'accisa viene ad incidere sugli esercenti il trasporto ed integra il presupposto per la determinazione dei consumi da ammettere all'agevolazione.

Ai fini della compilazione della dichiarazione, nel Quadro A-1 ciascun esercente consorziato riferisce il totale dei litri consumati al numero delle fatture emesse dal consorzio per le erogazioni di gasolio, contenenti anche gli estremi della targa dell'autoveicolo rifornito.

Il rappresentante dell'organo consortile nel riportare nel Quadro B della dichiarazione sottoscritta il totale dei litri fatturati di gasolio farà riferimento alle fatture emesse dal fornitore al consorzio stesso, esclusivo acquirente del prodotto

agevolato, e ripartirà il predetto dato nel Quadro A-1 in termini di litri consumati da ciascuno dei propri mezzi riforniti, avvalendosi dei criteri indicati nella lettera C), ultimo periodo, della citata direttiva RU 45963 del 20.4.2012. Tale ultimo calcolo ovviamente dovrà essere al netto del totale dei litri consumati già dichiarati dagli esercenti consorziati, comprovabili dalle distinte fatture emesse dal consorzio.

Analogo chiarimento sulla spettanza del beneficio viene richiesto in vicende relative a società subentrate ad altra impresa nell'esercizio dell'attività di trasporto merci in virtù di conferimento d'azienda o di fusione societaria, quanto ai consumi di gasolio su autoveicoli costituenti beni del complesso aziendale trasferito.

Nelle suddette operazioni la società conferitaria od incorporante, divenuta unico soggetto legittimato a richiedere il rimborso atteso che prosegue nei rapporti giuridici preesistenti assumendone i diritti e gli obblighi, presenterà la dichiarazione trimestrale sottoscritta dal proprio rappresentante legale o negoziale, semprechè iscritta nell'albo degli autotrasportatori. Alla dichiarazione andranno allegate copia autentica dell'atto notarile di conferimento o di fusione ed una specifica comunicazione contenente i dati identificativi degli autoveicoli e gli estremi delle fatture di acquisto del gasolio intestati al precedente esercente.

La stessa procedura potrà essere osservata nei casi di contratto di affitto di azienda quanto agli autoveicoli costituenti beni strumentali per l'esercizio dell'attività di trasporto.



Si invitano le Strutture territoriali ad osservare le direttive impartite con la presente circolare ed a conformare i propri atti agli indirizzi applicativi nella medesima contenuti.

*Il Direttore Centrale*  
f.to Prof. Avv. Arturo Tiberi

Firma autografa sostituita a mezzo stampa ai  
sensi dell'art.3, comma 2 del D.Lgs. 39/93