Circolare del 28/12/2007 n. 37 - Agenzia delle Dogane - Area Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti

Disposizioni di applicazione del decreto legislativo 2 febbraio 2007, n. 26 recante "Attuazione della direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricita'". Circolare 17/D del 28 maggio 2007. Precisazioni.

Sintesi: Con la presente circolare si integrano le disposizioni gia' adottate con la circolare 17/D/2007 e con le note n. 4436 del 24luglio 2007 e n. 7179 del 13 dicembre 2007, in merito alla disciplina derivante dal recepimento nell'ordinamento nazionale dei principi della direttiva comunitaria 2003/96/CE, attuato con il decreto legislativo n. 26/2007. In particolare, vengono fornite precisazioni e ulteriori chiarimenti riguardo al regime di vigilanza fiscale sui prodotti energetici utilizzati negli impieghi di cui all'art. 21, comma 13, del D.Lgs. 504/1995; al regime fiscale sul carbone, lignite e coke di carbon fossile, sugli oli vegetali, sugli oli e grassi animali, sul gas naturale e sull'energia elettrica.

Testo:

In relazione alla disciplina in oggetto richiamata, derivante dal recepimento nell'ordinamento nazionale dei principi della direttiva comunitaria 2003/96/CE, in merito alla quale sono state richieste precisazioni e chiarimenti da parte degli operatori interessati e delle strutture operative dell'Agenzia, con la presente circolare si integrano le disposizioni gia' adottate con la circolare 17/D/2007 e con le note n. 4436 del 24 luglio e n. 7179 del 13 dicembre scorso.

1. REGIME DI VIGILANZA FISCALE SUI PRODOTTI ENERGETICI

Ad integrazione di quanto precedentemente specificato sull'argomento, si ritiene utile formulare le seguenti precisazioni.

Il nuovo comma 3 dell'articolo 21 del testo unico accise approvato con decreto legislativo n.504/95 ha disposto che i prodotti di cui al comma 1 diversi da quelli menzionati al comma 2 (questi ultimi sono quelli che hanno un livello di tassazione correlato alla tipologia di prodotto come enunciato all'allegato I), sono soggetti a vigilanza fiscale.

La circolare 17/D/2007, in relazione a tale disposizione ha ricordato che per i prodotti per i quali non e' stabilito un livello di tassazione, si applica la disciplina del decreto 322/1995, capo II, specificando che, per quelli che sono prodotti energetici solo in caso di avviamento ad impieghi tassati (NC da 1507 a 1518, 2905 11 00 non di origine sintetica e 3824 90 99), la suddetta disciplina si sarebbe applicata solo in tale ipotesi.

Orbene, per gli stessi prodotti il regime di vigilanza si esplica generalmente nei casi di utilizzazione degli stessi negli impieghi energetici non tassati quali quelli di cui al comma 13 dell'art.21 (usi fuori campo di applicazione della tassazione).

Per quanto riguarda il prodotto di cui al codice 2905 11 00 (alcole metilico) non di origine sintetica, resta fermo naturalmente il regime di vigilanza previsto dall'articolo 22 del decreto 27 marzo 2001, n. 153 nell'ipotesi di sua destinazione a finalita' non energetiche.

Per quanto concerne le modalita' di applicazione del decreto n. 322/95, capo II, si riferisce che sull'esempio dello stirene per il quale e' stata ammessa con la nota del 24 luglio 2007, l'applicazione del regime semplificato previsto dall'articolo 13 del citato decreto, sono pervenute richieste di chiarimenti in merito ad altri prodotti.

Al riguardo, si ritiene necessario evidenziare che per i prodotti gia' menzionati dall'art. 13 del decreto 322 non viene meno tale disciplina semplificata che, come sopra ricordato, si e' ritenuto di accordare allo stirene, nuovo prodotto energetico, in ragione delle caratteristiche tecniche dello stesso che ne condizionano l'utilizzo.

Lo stirene, infatti, e' utilizzato non gia' per finalita' energetiche, ma soprattutto per la produzione di polimeri: il monomero tal quale, gia' a temperatura ambiente, risulta instabile e tende a polimerizzare rendendone non ragionevolmente praticabile l'utilizzo nel settore della combustione.

Analoghe valutazioni possono essere effettuate anche per l'alfametilstirene (codice NC 29029090), prodotto per il quale quindi si rende applicabile il regime semplificato dell'articolo 13 del decreto 322.

Riguardo, poi, ai prodotti di cui alla voce NC 3403 (preparazioni lubrificanti), qualora destinati ad usi diversi dalla combustione o carburazione, si rende applicabile la disciplina prevista dal D.M. 557/96 e non gia' quella del decreto 322, come l'articolo 6, comma 1, del decreto 322 gia' prescrive per gli oli lubrificanti.

Solo con riferimento alle preparazioni di cui al predetto codice NC 3403 non contenenti oli di petrolio o materiali bituminosi riconducibili ai codici da NC 34039100 a NC 34039990 (generalmente costituite da sostanze chimiche diverse da quelle idrocarburiche e difficilmente avviabili a combustione), trovera' applicazione la gia' citata procedura semplificata prevista dall'articolo 13 del decreto 322.

Per i prodotti di cui al codice NC 2712, diversi da quelli a suo tempo ricompresi nell'articolo 13, per i prodotti del codice NC 3817, cosi' come per il cumene (NC 29027000) e per l'etilbenzene (NC 29026000), in ragione delle loro caratteristiche chimico-fisiche, trova invece applicazione l'ordinario regime di vigilanza, nella considerazione che gli stessi possono, da soli o in miscela, essere utilizzati come combustibili.

1.1 Utilizzo dei prodotti energetici negli impieghi di cui all'articolo 21, comma 13

In relazione agli impieghi menzionati dal comma 13 dell'articolo 21 (nel seguito anche detti impieghi "fuori campo"), si ricorda che, per effetto di quanto previsto dalla direttiva 2003/96 recepita con il **decreto legislativo 26/2007**, i prodotti utilizzati in tali impieghi sono da considerare fuori dal campo di applicazione delle norme che prescrivono la tassazione (commi 2, 3, 4 e 5 dell'articolo 21), "ferme restando le norme nazionali in materia di controllo e circolazione dei prodotti sottoposti ad accisa" e quelle sui controlli e la circolazione intracomunitaria nella movimentazione con gli Stati membri dell'Unione Europea (rispettivamente comma 13 e comma 10 dell'articolo 21).

Per quanto concerne il gas naturale destinato a tali usi, sono state impartite disposizioni di dettaglio con la nota n.4436 del 24 luglio scorso e con la presente circolare al paragrafo 1.4 vengono fornite ulteriori precisazioni in considerazione del particolare regime del prodotto che e' sottoposto ad accisa al momento della fornitura ai consumatori finali e al consumo del prodotto estratto per uso proprio.

Per quanto riguarda gli altri prodotti energetici, ivi compresi quelli elencati al comma 2 dell'art. 21, si rende necessario ribadire che le disposizioni in materia di controllo e circolazione applicabili ben possono essere quelle previste dal citato decreto 322 capo II, come gia' anticipato con nota 4436 del 24 luglio 2007, con la precisazione che tale regime trova applicazione a partire dal momento in cui il prodotto viene estratto o importato con la destinazione esclusiva agli impieghi dell'art.21, comma 13.

In relazione agli adempimenti dell'utenza interessata, si richiama l'attenzione sulle seguenti prescrizioni desumibili dal capo II del decreto 322/1995 (vedasi al riguardo la citata nota 7179):

- gli utilizzatori dei prodotti dovranno conformarsi alle prescrizioni dell'articolo 10 del decreto, in quanto compatibili, in particolare presentando la prescritta denuncia che ne consente l'identificazione come "utilizzatori di prodotti energetici negli impieghi di cui all'articolo 21, comma 13, del testo unico accise" e tenendo la contabilita' dei prodotti ricevuti e utilizzati nel prescritto registro di carico e scarico;

- la detenzione a scopo commerciale avviene conformemente all'articolo 9, comma 4, del D.M. 322/95 da parte di impianti qualificati quali "depositi intermedi" dal decreto;

- le modalita' di circolazione del prodotto e quelle di fornitura sono attuate conformemente agli artt. 11 e 12 del citato decreto n. 322/95 e quindi rispettivamente con la scorta della bolla di accompagnamento dei beni viaggianti (XAB) emessa da una distinta serie speciale, recante la dicitura relativa all'impiego in parola (usi di cui all'**art.21 -comma 13- del D.L.vo n.504/95**) e previa presentazione al fornitore della dichiarazione attestante l'avvenuto assolvimento della procedura di cui

all'articolo 10 del decreto. In caso di importazione del prodotto ed invio dello stesso per l'utilizzo negli impieghi considerati fuori del campo di applicazione della tassazione, nella bolla XAB dovra' essere annotato il numero della bolletta di importazione, nella quale sara', parimenti, evidenziata, a giustificazione del mancato assolvimento dell'accisa, la dichiarazione resa dall'importatore ed il numero di registrazione della bolla XAB.

Si ribadisce che la suddetta procedura trova applicazione in caso di utilizzo di prodotti energetici - tranne il gas naturale - esclusivamente in impiego fuori campo.

Naturalmente, come gia' detto in relazione al coke di petrolio e fatta salva la specifica disciplina prevista dalla norma primaria per il carbone, la lignite e il coke (art.21, comma 6), nell'ipotesi in cui i prodotti in questione siano oggetto di fornitura per impieghi tassati e non gia' per quelli di cui all'articolo 21, comma 13, del testo unico, si rendera' applicabile oltre che la disciplina sulla tassazione anche quella di carattere generale del testo unico accise sulla detenzione (artt..23 e 25) e sulla movimentazione in regime sospensivo e ad imposta assolta (artt. 6 e 10), trattandosi di prodotti energetici cui si applica la disposizione di carattere generale sull'individuazione del fatto generatore ed esigibilita' dell'accisa dell'articolo 2 del medesimo testo unico.

Parimenti trovera' applicazione la disciplina sopra menzionata nell'ipotesi in cui un medesimo impianto effettui forniture di prodotto destinato ad impieghi tassati e fuori del campo di applicazione ai sensi dell'articolo 21, comma 13, secondo l'orientamento che quest'Agenzia ha gia' adottato anche con riferimento ad altri prodotti energetici (vedasi quanto disposto in tema di oli vegetali e grassi animali dal paragrafo 10 della circolare 17 citata).

Ai fini poi dell'accertamento della destinazione d'uso in parola presso gli stabilimenti che attuano i processi di cui al comma 13, in presenza di assetti fiscali gia' attuati in conformita' di procedure regolamentate da altri provvedimenti (come nel caso di impieghi per la produzione di forza motrice o di GPL per usi industriali), sara' mantenuto, su richiesta dell'operatore, il precedente assetto in luogo di quello derivante dal decreto 322.

Ad integrazione di quanto prescritto con le precedenti disposizioni amministrative, anche nell'ipotesi di impiego di prodotti energetici diversi dal gas naturale, si rende necessario un monitoraggio delle fattispecie nelle quali si procede a riconoscere la pertinenza degli impieghi agli usi non tassati ai sensi del comma 13. Pertanto gli uffici procederanno a riferire semestralmente alle Direzioni regionali in ordine alle fattispecie portate alla loro attenzione per l'esercizio dell'attivita' di vigilanza, indirizzo e coordinamento e perche' ne sia data illustrazione alle Aree centrali Gestione tributi e Verifiche e controlli ai fini di un monitoraggio della materia.

1.2 Individuazione delle lavorazioni riconducibili ai processi di cui al comma 13 dell'articolo 21 e delle utenze in cui si realizzano consumi non sottoposti

Per l'individuazione delle lavorazioni non sottoposte ad accisa si e' fatto riferimento, anche per i processi metallurgici, al **regolamento (CEE) n. 3037/90** del Consiglio del 9 ottobre 1990.

Al riguardo si deve precisare che ai fini dell'identificazione di che trattasi, tale richiamo e' senz'altro di ausilio, ma non esaustivo.

Si rende, pertanto, necessaria da parte degli Uffici competenti un'analisi del ciclo produttivo e, quindi, delle singole lavorazioni che lo costituiscono, al fine di identificare le utenze in cui i combustibili "fuori campo" sono effettivamente impiegati.

Attesa la varieta' di configurazioni impiantistiche in pratica realizzabili, non essendo, anche in questo caso, possibile la definizione di esaustivi elenchi, si ritiene utile evidenziare, nei successivi paragrafi 1.3, 1.4 e 1.5 alcune linee guida di carattere generale per la definizione dell'assetto tecnico-fiscale degli utilizzatori "fuori campo".

Ovviamente, ogni situazione di criticita' o dubbio rilevata da parte degli uffici locali, sara' portata a conoscenza delle superiori strutture unitamente ad ogni utile elemento di informazione, affinche' si pervenga ad

una uniformita' di comportamento sul territorio.

1.3 Linee guida per l'individuazione dei consumi esclusi dalla tassazione

Nel confermare quanto detto nei precedenti provvedimenti, si precisa che le lavorazioni i cui consumi sono connessi al processo, in tutte le fasi fino alla realizzazione del prodotto finito, attengono alle lavorazioni senza le quali il processo stesso non puo' essere attuato.

Sono da considerare consumi connessi quelli effettuati per operazioni di preparazione o di pre-trattamento funzionali al processo di lavorazione vero e proprio (ad esempio, e' fuori campo di applicazione il combustibile impiegato per un riscaldamento di un pezzo metallico da lavorare a caldo).

Tra i consumi non connessi, invece, possono essere certamente individuati quelli relativi alla climatizzazione (riscaldamento invernale o raffreddamento estivo) o all'illuminazione degli ambienti. Inoltre, sono, in generale, da escludere i consumi relativi ai servizi di impianto (quali bagni, spogliatoi, mensa, uffici), ai magazzini per lo stoccaggio delle materie prime, dei semilavorati e dei prodotti finiti e alle attivita' afferenti alla commercializzazione del prodotto finito.

Sempre a proposito di consumi non connessi, si rappresenta che non sono da includere negli impieghi "fuori campo" i consumi per la propulsione di veicoli a motore eventualmente operanti nell'impianto.

Per quanto sopra, gli impieghi "fuori campo" di prodotti energetici sono principalmente da identificare con quelli per combustione in bruciatori o, in misura residuale e vista anche l'ampia preponderanza di azionamenti elettrici nel settore, per l'azionamento di macchine operatrici tramite motori a combustione interna (ad esempio, si pensi ad un motore a gasolio che aziona una pressa nell'operazione di imbutitura per la fabbricazione delle pentole).

Qualora non noto in precedenza quale utilizzatore di prodotti energetici, ai fini di censimento, l'utilizzatore esclusivo viene identificato con un apposito codice ditta (IT00 xx Y xxxxx x) e viene allibrato nel registro di cui all'art.10, comma 3 del D.M.322/95. Allo stesso viene rilasciato il prescritto registro di carico e scarico nel quale annotare dal lato carico le quantita' di prodotto ricevute e gli estremi del documento di trasporto utilizzato (XAB per quanto detto nel paragrafo 1.1) e dal lato scarico le quantita' di prodotto utilizzate, da aggiornare con cadenza mensile (secondo la procedura dell'art.10, comma 8 del sopra richiamato decreto).

Nel caso in cui il medesimo prodotto energetico sia destinato ad usi tassati, agevolati e fuori campo (cioe' nel caso in cui non sia configurabile l'impiego esclusivo) la quantificazione dei consumi da assoggettare a tassazione intera e/o agevolata deve essere realizzata mediante le consuete modalita' (quali applicazione di congegni di misura ed eventuale determinazione di opportuni parametri di impiego oppure calcolo della percentuale dei consumi tassati sulla base di dati tecnici disponibili), fermo restando la tenuta della contabilita' di carico e scarico e quanto gia' detto al paragrafo 1.1. circa la validita' di assetti fiscali gia' verificati.

La stima dei consumi non sottoposti, anche al fine del calcolo della percentuale dei consumi tassati di cui al precedente capoverso, puo' essere effettuata tramite calcolo dai dati tecnici relativi ai dispositivi in cui si realizza l'impiego oppure basandosi su dati storici eventualmente disponibili. Questi ultimi possono, eventualmente, essere utilizzati per la ricostruzione di parametri di impiego descrittivi della realta' industriale in esame.

Si precisa che, per le situazioni gia' in essere prima dell'entrata in vigore del **D.l.vo 26/07**, il riconoscimento dell'esclusione dal campo di applicazione con decorrenza 1 giugno 2007 sara' effettuato, sulla base di elementi oggettivi (quali ad esempio i suddetti consumi storici desunti da documenti fiscali o da misurazioni) registrati dall'entrata in vigore della norma di previsione della non sottoposizione ad accisa.

L'ammissione al riconoscimento degli impieghi "fuori campo" presuppone in ogni caso un'espressa volonta' del soggetto di avvalersi del trattamento fiscale in parola.

1.4 - Particolarita' per il gas naturale

In merito alla procedura per il riconoscimento dell'esclusione dalla tassazione del gas naturale nei suddetti usi, definita con nota 4436 del 24.7.2007, si precisa che, al fine di accordare o meno l'agevolazione richiesta, i fornitori sono tenuti al solo controllo formale teso ad accertare la presenza delle dichiarazioni, rese ai sensi del **D.P.R. 445/2000**, dei consumatori finali dalle quali risulti che gli stessi sono nelle condizioni previste dalle disposizioni, anche contenute da ultimo nella presente circolare e in eventuali successivi chiarimenti che dovessero intervenire, per l'accesso al particolare trattamento (come del resto gia' avviene per l'applicazione dell'aliquota di accisa per usi industriali).

Per un corretto svolgimento di tale attivita', e' utile tuttavia che gli stessi fornitori espletino attivita' informativa nei confronti dei propri clienti sulla portata del fuori campo di applicazione come sopra descritto, anche rilevando e segnalando ai medesimi evidenti fattispecie di dichiarazioni incongruenti (ad esempio in presenza di dichiarazione di impiego del gas interamente in usi fuori campo, se si sia invece a conoscenza di utenza per impieghi anche tassati).

Per gli Uffici si richiama l'attenzione sull'attivita' tesa a verificare, in tempi congrui, la veridicita' delle dichiarazioni presentate dagli utenti ai sensi del **DPR 445/2000** secondo le modalita' in atto (vedasi al riguardo anche circolare 64/D del 3.4.2000), al fine di dare certezza alle posizioni giuridiche coinvolte e per l'attivazione, se dovuta, delle procedure previste anche sul piano penale in presenza di dichiarazioni false o mendaci.

1.5 -Particolarita' per l'energia elettrica

I medesimi processi, per la realizzazione dei quali l'art. 21, comma 13, sancisce la non sottoposizione al regime delle accise sui prodotti energetici impiegati, sono richiamati a motivo di esclusione dal campo di applicazione dell'accisa sul consumo dell'energia elettrica dall'art. 52, comma 2, lettere e) ed f).

Le modalita' di applicazione sono gia' state indicate nella circolare 17/D, facendo richiamo all'art. 55 e ribadendo che l'esclusione dei consumi riconducibili ai processi industriali in parola poteva essere accordata solo previa verifica da parte dell'Ufficio territorialmente competente per la necessita' di distinguere i consumi non tassati rispetto al consumo globale dello stabilimento industriale nel quale le lavorazioni in questione sono realizzate.

A tal riguardo, si chiarisce in primo luogo che rimangono soggetti a tassazione, come per i prodotti energetici, i consumi relativi all'illuminazione ed al riscaldamento degli ambienti o, in generale, i consumi relativi a servizi quali bagni, spogliatoi, centrale termica e idrica, mensa, uffici, officine, laboratori qualita', lavaggi, ambienti destinati allo stoccaggio, nonche' i consumi degli impianti di aspirazione e abbattimento fumi e polveri e di depurazione acque.

In relazione a tali situazioni (presenza di impieghi fuori campo e non), si configura di fatto un uso promiscuo dell'energia elettrica, in conseguenza del quale per le forniture alle utenze con potenza disponibile non superiore a 200kW, il soggetto obbligato che effettua la fornitura deve convenire con l'Ufficio competente il canone d'imposta corrispondente, in base ai consumi presunti tassabili (art. 55, comma 2), mentre gli utilizzatori con potenza disponibile superiore al predetto limite rientrano tra i soggetti obbligati al pagamento dell'accisa di cui all'art. 53, comma 1, lettera c) e si rende applicabile il comma 6 dell'art. 55 sulla separazione dei consumi a diverso regime fiscale.

Per la discriminazione dei consumi si fa rimando, anche per l'applicazione di quanto previsto dal citato comma 6 dell'art. 55, ai principi generali riportati nel paragrafo 1.3, precisando che, in presenza di impedimenti tecnici all'istallazione di distinti contatori, anche in considerazione dell'entita' degli interessi erariali da garantire, si puo' procedere alla determinazione dei consumi presunti da assoggettare all'accisa sulla base di dati tecnici, individuando il quantitativo fisso dei consumi tassati.

In tal caso, rimane fermo l'obbligo di dichiarare le variazioni che comportino un aumento superiore al 10 per cento del consumo tassato precedentemente determinato.

Si fa presente, inoltre, che l'esclusione dalla tassazione in argomento riguarda espressamente l'energia elettrica utilizzata nei suddetti impieghi, ma cio' non esonera l'esercente l'officina di produzione di energia elettrica per uso proprio, dagli obblighi previsti dall'art. 53, comma 1 lettera b), anche quando l'energia elettrica prodotta alimenta esclusivamente detti processi produttivi, salvo i casi di espressa esclusione degli impianti di produzione, previsti dall'art. 52, comma 2, lettere a), b), c) e d).

Sull'effettiva portata dell'esclusione dalla sottoposizione per l'energia elettrica utilizzata "principalmente per la riduzione chimica", alla luce della esclusione dei processi elettrolitici globalmente intesi, si precisa quanto segue.

Com'e' noto, un processo elettrolitico e' attuato immettendo, tramite due elettrodi, energia elettrica in un'apposita cella.

Essendo specificatamente contemplata la non sottoposizione ad accisa dell'energia elettrica utilizzata nei processi elettrolitici e, quindi nella reazione di ossidazione, per impiego "principalmente nella riduzione chimica", la disposizione normativa non puo' che riferirsi all'energia elettrica impiegata in attivita' di riscaldamento (tramite effetto Joule) per fornire la necessaria energia di attivazione affinche' una reazione di (ossido)riduzione, non elettrolitica, abbia luogo.

Resta inteso che, per rientrare nella non sottoposizione ad accisa, l'energia elettrica impiegata nel riscaldamento propedeutico ad una reazione di ossidoriduzione non elettrolitica deve risultare superiore al 50 per cento di quella complessivamente impiegata in tutte le attivita' connesse con la reazione stessa (cioe' utilizzata nel processo di ossidoriduzione). In tal caso, la parte minoritaria di energia elettrica impiegata nel processo (data dalla differenza tra l'energia complessivamente impiegata e quella per il riscaldamento) e', ovviamente, sottoposta ad imposizione. Qualora, invece, l'energia elettrica impiegata nel riscaldamento sia inferiore al 50 per cento di quella impiegata nel processo, e' sottoposta ad accisa tutta l'energia impiegata nell'ossidoriduzione non elettrolitica.

Nell'ambito della sopra delineata fattispecie, al fine di eseguire un monitoraggio delle realta' agevolate, gli Uffici:

- acquisiranno il parere vincolante dell'Area Centrale Verifiche e Controlli sulle richieste di applicazione del fuori campo di applicazione per le quali hanno provveduto, in via provvisoria, all'accoglimento ovvero al diniego;

- invieranno, per conoscenza, alla competente Direzione Regionale, la suddetta richiesta di parere.

Saranno altresi' oggetto di segnalazione casi in cui l'energia elettrica partecipi direttamente alla riduzione chimica al fine di determinarne l'inclusione nella portata della norma.

Le Direzioni Regionali, con cadenza semestrale, provvederanno ad inviare all'Area Centrale Gestione Tributi un resoconto sull'applicazione della disposizione.

2. CARBONE, LIGNITE E COKE DI CARBON FOSSILE

Con riferimento alla disciplina di tali prodotti per i quali, si ricorda, non si applicano ne' il regime del deposito fiscale ne' le disposizioni relative alla circolazione in sospensione d'imposta, si precisa che la documentazione di accompagnamento di tali prodotti dal momento generatore dell'imposta e dell'esigibilita' della stessa, cioe' dalla fornitura, sara' il documento di accompagnamento semplificato (DAS), ove previsto dalla vigente normativa in relazione ai quantitativi di prodotto scortati, ovvero la bolla di accompagnamento XAB, documenti che, oltre ai consueti dati, dovranno recare l'indicazione del "soggetto registrato" che ha proceduto all'assolvimento dell'imposta (denominazione sociale, partita IVA, codice ditta). Il soggetto obbligato -registrato- ha l'obbligo della corretta contabilizzazione delle forniture al fine di distinguere le partite destinate ad usi tassati, ad usi fuori campo ai sensi del comma 13 dell'art.21, o destinate ad altri fornitori senza quindi l'assolvimento del tributo.

Si evidenzia la necessita' di verificare ai fini dell'assoggettamento

ad accisa, la riconducibilita' delle merci ai codici NC indicati dalla norma, restando quindi esclusa la tassazione di merci che hanno solo denominazioni commerciali similari (es. carbonella).

In relazione al rilascio di licenza previsto al paragrafo 9 della circolare 17, si chiarisce che non si rende dovuto il diritto di licenza non essendo lo stesso previsto dall'articolo 63 del testo unico accise e che per ufficio competente presso cui assolvere ogni adempimento deve intendersi quello presso cui il soggetto obbligato ha la sede amministrativa.

Per le ipotesi di richiesta di sostituzione della societa' registrata nell'assolvimento degli obblighi fiscali ai sensi dell'articolo 21, comma 6, del testo unico accise, portate all'attenzione di questa Struttura centrale si fa riserva di comunicare gli esiti degli approfondimenti in corso con l'ausilio delle competenti Direzioni regionali.

3. OLI VEGETALI

E' stato fatto rilevare che il paragrafo 10 della circolare 17/D non contempla la fattispecie degli impianti di stoccaggio, lavorazione e/o commercializzazione di oli vegetali, importati o di provenienza nazionale o comunitaria, ma solamente quella degli opifici dove si ottengono oli vegetali.

Inoltre sono state rappresentate perplessita' in ordine alla necessita' di operare in regime di deposito fiscale nel caso di destinazione degli oli vegetali non modificati chimicamente all'uso esente di produzione di energia elettrica.

A tal riguardo, si ritiene che le disposizioni impartite in materia di stabilimenti di produzione siano sufficienti a definire il necessario assetto fiscale anche per gli stabilimenti di stoccaggio, lavorazione e/o commercializzazione.

Si ribadisce pertanto che tali impianti dovranno essere gestiti in regime di deposito fiscale qualora intendano detenere e commercializzare, solo in parte, prodotto destinato ad uso di carburazione e combustione, seppure con gli adattamenti richiesti dal caso di specie e previsti nella circolare 17/D/2007, tra cui:

- la cauzione di cui all'art.5, comma 3, lettera a) del TUA sara' commisurata al solo prodotto immesso mediamente in consumo in un mese e non a quello detenuto, ferma restando l'obbligatorieta' di prestazione della cauzione per la movimentazione in regime sospensivo di cui all'articolo 6 del TUA.;

- obbligo di tenuta dei registri di estrazione e spedizione;

- regime di vigilanza limitato alle scritturazioni, escludendo l'obbligo di perimetrazione di una parte dell'impianto e l'uso di serbatoi dedicati.

Resta fermo quanto gia' indicato per gli stabilimenti la cui produzione e' destinata interamente agli usi energetici, ai quali si rende applicabile la disciplina del deposito fiscale e dei consumi interni di cui al testo unico delle accise.

Per quanto riguarda la prestazione della garanzia di deposito di cui all'art.5, comma 3, lettera a) del TUA, si fa presente che essa deve essere commisurata all'imposta che mediamente viene pagata con cadenza mensile.

Come esposto nella circolare 17/D, i prodotti energetici impiegati nella produzione di energia elettrica sono sottoposti ad accisa per motivi di politica ambientale con l'applicazione delle aliquote stabilite nella tabella A, che prevede l'esenzione per gli oli vegetali non modificati chimicamente destinati a tale utilizzo.

Nel caso l'impianto destini tutto il prodotto detenuto all'uso esente di produzione di energia elettrica, l'importo della cauzione di deposito risultante e' da considerare pari a zero, il prodotto e' scortato dal DAA con prestazione della cauzione prevista per la movimentazione in regime sospensivo commisurata al gasolio destinato al particolare impiego ovvero con DAS. In questo caso, ovviamente, il depositario non potra' cedere prodotto per destinazione ad usi tassati di carburazione o combustione.

Si aggiunge che la detenzione degli oli e grassi vegetali, destinati ad

usi energetici ad imposta assolta e' effettuata in conformita' alla disciplina dell'articolo 25 del testo unico, con la precisazione che e' stato formulato specifico quesito al Ministero dello sviluppo economico circa la necessita' che tali impianti siano subordinati ad autorizzazioni amministrative.

****

In ordine alla definizione di "oli vegetali non modificati chimicamente" per i quali trova applicazione l'esenzione da accisa in relazione alla destinazione alla produzione diretta o indiretta di energia elettrica (punto 11 della tabella A allegata al testo unico accise), si chiarisce che la stessa deve riguardare esclusivamente gli oli vegetali di cui ai codici NC da 1507 a 1515. In tali voci, infatti, ricadono varie tipologie di oli vegetali, anche raffinati, ma "non modificati chimicamente". Tali si intendono quegli oli che possono anche aver subito trattamenti semplici che non alterano la composizione acidica, tra i quali si ricomprendono i processi di raffinazione che hanno scarsa incidenza sulla variazione della predetta composizione.

A detti prodotti puo' quindi essere riconosciuto il trattamento agevolativo previsto dal citato punto 11.

Per gli oli vegetali di cui ai codici NC da 1516 a 1518 che hanno subito invece trasformazioni chimiche sostanziali (idrogenazione, esterificazione ed interesterificazione) e' preclusa la riconducibilita' alla categoria degli "oli vegetali non modificati chimicamente", con conseguente inapplicabilita' dell'esenzione predetta.

In merito all'individuazione del combustibile equivalente cui commisurare la tassazione degli oli vegetali ai sensi dell'articolo 21, comma 5, del testo unico, si precisa che il prodotto (e conseguente tassazione) equivalente all'olio vegetale e' da individuarsi nel gasolio, sia nel settore della trazione, in quanto sostituibile o miscelabile con il primo nei motori, che in quello della combustione, in quanto utilizzabile nelle medesime caldaie.

Cio' nelle more delle determinazioni che assumera' il Comitato Termotecnico Italiano, presso cui e' allo studio la verifica della possibilita' di utilizzo dell'olio vegetale tal quale in sostituzione dell'olio combustibile denso.

In caso di miscelazione di olio vegetale con olio combustibile denso, l'aliquota da applicare al prodotto ottenuto e' da individuarsi con riferimento all'olio combustibile finito, dovendosi considerare il primo prodotto utilizzato in sostituzione del gasolio, nelle varie percentuali previste per gli oli combustibili (da semifluidi a fluidissimi).

****

Si ritiene, infine, utile dare notizia della disposizione introdotta dalla **Legge 29/11/2007, n.222**, art.25 -comma 4-sexies-, secondo cui "gli imprenditori agricoli che producono oli vegetali non modificati chimicamente e li impiegano per autoconsumo, quale carburante, nel parco macchine aziendale, fino ad un quantitativo annuo di 5 tonnellate non sono soggetti al regime di deposito fiscale relativo alla produzione, trasformazione e cessione dei prodotti soggetti ad accisa".

Sul punto si dara' corso a specifiche istruzioni.

4. OLI E GRASSI ANIMALI

A seguito di richieste di chiarimenti, si ribadisce quanto gia' specificato al paragrafo 10 della circolare, facendo ora riferimento esplicito anche ai grassi di cui al codice NC 1518:

- nell'utilizzo di tali prodotti quale combustibile per riscaldamento o carburante per motori, essi devono essere assoggettati ad accisa;

- i consumi interni ex art. 22 del TUA possono essere riconosciuti solo per gli stabilimenti interamente gestiti in regime di deposito fiscale e, cioe', la cui produzione e' destinata interamente alle destinazioni per usi energetici;

- dal solo punto di vista fiscale, per combustibile o carburante equivalente si deve intendere quello che puo' essere sostituito nel

particolare impiego al prodotto di che trattasi.

In merito a quest'ultimo punto, in considerazione del fatto che i prodotti di che trattasi definiti "energetici", anche se non idrocarburici, sono assoggettati a tassazione se utilizzati come combustibili per riscaldamento, gli Uffici e le Direzioni Regionali dell'Agenzia segnaleranno con tempestivita' ogni applicazione del criterio di equivalenza in parola, al fine di un monitoraggio dei nuovi casi di tassazione e di eventuali ulteriori e piu' dettagliate istruzioni.

In ordine alla richiesta pervenuta dagli operatori del settore di disporre l'assimilazione di tali prodotti agli "oli vegetali non modificati chimicamente" ai fini dell'esenzione prevista dal punto 11 della tabella A, si chiarisce che i grassi animali sono da classificare ai codici NC da 1516 a 1518 nei quali, per quanto detto nel precedente paragrafo, rientrano gli oli vegetali che avendo subito trasformazioni sostanziali non sono considerabili "non modificati chimicamente".

Anche per gli oli e grassi animali, il prodotto equivalente cui commisurare la tassazione si individua nel gasolio, nelle more delle determinazioni che saranno assunte presso il Comitato Termotecnico Italiano, gia' richiamate per gli oli vegetali.

Per la detenzione ad imposta assolta vale quanto detto in relazione agli oli vegetali al precedente paragrafo.

5. GAS NATURALE

5.1 - Determinazione rate di acconto 2008

L'articolo 2 del **decreto legislativo 2 febbraio 2007, n. 26**, apporta una sostanziale modifica all'attuale struttura impositiva relativa al gas naturale per combustione in usi civili, prevedendo un sistema non piu' basato sulla destinazione d'uso del prodotto, ma determinando la misura dell'accisa per fasce di consumo.

Conseguentemente, dal 1 gennaio 2008 i consumi di gas naturale per combustione in usi civili dovranno essere ripartiti in base agli scaglioni di consumo stabiliti al comma 1 dell'articolo 2 del suddetto decreto legislativo e sono soggetti alle corrispondenti aliquote di accisa.

In merito a cio', e' stato chiesto se tale nuovo sistema di tassazione sugli usi civili del gas debba essere considerato in sede di determinazione delle rate d'acconto dovute per l'anno 2008.

Al riguardo, occorre tener presente che, com'e' noto, nel settore del gas naturale, il pagamento dell'accisa e' effettuato in rate di acconto mensili calcolate sulla base dei consumi dell'anno precedente, accertati in sede di dichiarazione annuale.

Nella dichiarazione di consumo per l'anno 2007, che sara' presentata entro il mese di marzo del 2008, i consumi per uso civile devono essere indicati distintamente per destinazione d'uso, al fine di poter determinare l'entita' del debito d'imposta in base al sistema di tassazione vigente fino al 31 dicembre 2007 perche' si possa pervenire alla corretta liquidazione dell'accisa, con l'eventuale conseguente conguaglio tra il dovuto accertato e gli acconti versati.

Quindi, le rate di acconto mensili da versare nel corso del 2008 sono determinate in base alle risultanze della dichiarazione e l'effettivo debito d'imposta per i consumi del 2008 sara' accertato e liquidato con la successiva dichiarazione di consumo.

Cio' in quanto le modalita' di accertamento, liquidazione e pagamento dell'accisa vigenti fino al 31 dicembre 2007, non consentono di poter determinare in maniera puntuale e verificabile dagli Uffici preposti ai controlli, l'importo delle rate di acconto per il 2008 in base al nuovo sistema di tassazione, che non puo' essere rappresentato nella dichiarazione di consumo per il 2007.

Inoltre, in relazione sempre alle suddette modalita' di accertamento, liquidazione e pagamento dell'accisa, e' appena il caso di sottolineare che, la posticipazione al mese di marzo dell'accertamento del debito d'imposta, consentita dallo slittamento del termine di presentazione della dichiarazione di consumo, comporta anche per il mese di febbraio il versamento di una rata di acconto di importo pari a quella del mese di

dicembre 2007, fatti salvi eventuali crediti gia' maturati che dovessero essere ancora scomputati.

Le modalita' per la presentazione della dichiarazione di consumo sono state oggetto della nota prot. n. 7533 del 4 dicembre 2007 e i dati contenuti nella dichiarazione dovranno riguardare l'intero anno, senza soluzione di continuita' tra l'attuale e il previgente regime fiscale.

5.2 - Applicazione scaglioni consumo

Come detto, il nuovo sistema di tassazione del gas naturale consumato per combustione in usi civili, prevede l'applicazione dell'accisa in ragione dell'entita' del consumo annuale, stabilendo quattro fasce di consumo:

fino a 120 mc	1 fascia
da 121 mc a 480 mc	2 fascia
da 481 mc a 1560 mc	3 fascia
oltre 1560 mc	4 fascia

Tenuto conto che gli scaglioni sono rapportati all'anno solare e devono essere applicati ai consumi di ogni singola fornitura per usi civili, a prescindere dai giorni di effettivo consumo, sara' necessario che le societa' di vendita mantengano il computo del consumo progressivo con riferimento all'inizio di ogni annualita' (1 gennaio) e procedano all'applicazione delle previste aliquote di accisa in modo consequenziale al riempimento di ogni singola fascia di consumo nel corso dell'anno.

Il computo dei consumi, con riferimento all'inizio di ogni annualita' e la ripartizione degli stessi per fascia di consumo, dovra' essere evidenziato nelle fatture rilasciate ai consumatori finali, con l'esposizione della liquidazione della corrispondente tassazione.

Considerato che non e' tecnicamente possibile la simultanea lettura dei contatori alla data del 31 dicembre, dovra' essere applicato il calcolo pro-quota-die per ripartire i consumi rilevati nel periodo intercorrente tra due letture, quando si verificano a cavallo tra due anni solari (per ciascun anno solare, lo zero del consumo annuo e' definito dalla lettura calcolata del contatore alle ore 00,00 del 1 gennaio).

Per maggior chiarezza, si fa presente che anche nei casi di contratti di somministrazione di durata inferiore all'anno solare, per via di attivazione di nuove utenze o cessazione della fornitura in corso d'anno, permane il diritto della completa fruizione delle suddette fasce di consumo annuali e conseguenti scaglioni d'imposta definiti dall'**art. 2, comma 1, del decreto legislativo n. 26/2007**, ossia senza rimodulazione proporzionale in relazione agli effettivi giorni/anno di durata della fornitura.

La voltura di un'utenza (cambio della persona fisica o giuridica nell'intestazione dell'utenza) si risolve in una cessazione del contratto di somministrazione nei confronti del consumatore finale uscente e contestuale attivazione del contratto di somministrazione nei confronti del consumatore finale subentrante sul medesimo punto di fornitura. Anche in tale caso non si applica alcuna rimodulazione delle fasce di consumo e relativi scaglioni d'imposta.

Il beneficio fiscale della completa fruizione delle fasce di consumo in parola deve essere assicurato ancorche' in presenza del susseguirsi, nel corso del medesimo anno, di piu' contratti di somministrazione stipulati dal medesimo consumatore con societa' di vendita diverse.

In tale circostanza, il venditore uscente dovra' fornire, in tempi utili e anche per il tramite del consumatore finale interessato, un attestato al venditore subentrante, dal quale risulti, alla data di termine del contratto di fornitura, la lettura effettiva del contatore del gas naturale associato all'utenza in esame (necessaria, tra l'altro, anche per motivi commerciali al fine di determinare, per la successiva fatturazione, l'esatta quantita' di gas naturale fornita dal venditore uscente al proprio ex-cliente) e il consumo progressivo annuo effettivo relativo alla predetta utenza.

Qualora la predetta lettura effettiva non sia disponibile alla data di

inizio della fornitura da parte del venditore subentrante, quest'ultimo procedera' all'applicazione degli scaglioni di consumo sulla base della lettura calcolata (e del conseguente consumo annuo) utilizzata dal venditore uscente nell'ultima fatturazione disponibile effettuata al cliente finale. Al momento della disponibilita' della lettura effettiva sia il venditore uscente sia quello subentrante procederanno all'emissione delle relative fatture a conguaglio.

Si riportano di seguito alcune ipotesi di applicazione della nuova tassazione.

Esempio 1. Si ipotizzi una fornitura in uso civile con frequenza di fatturazione quadrimestrale e con ultima fattura relativa ai consumi registrati fino al 14 novembre 2007, sulla lettura calcolata l(0) = 7.900. Alla data del 1 gennaio 2008, il relativo fornitore determina contabilmente, in base ai consumi storici, la lettura calcolata x(0) = 8.000. Da tale lettura decorre il progressivo annuo per l'anno 2008. All'atto della prima fatturazione del 2008, relativa ai consumi avvenuti tra il 15 novembre 2007 e il 14 marzo 2008, viene stimata, a quest'ultima data, la lettura calcolata l(1) = 8.300. Si calcola, pertanto:

consumi nel periodo 15 novembre 2007 - 14 marzo 2008: l(1) - l(0) = 400 m3

consumi nel periodo 15 novembre 2007 - 31 dicembre 2007: x(0) - l(0) = 100 m3

consumo progressivo 2008 (nel periodo 1 gennaio 2008 - 14 marzo 2008): l(1) - x(0) = 300 m3

Nel caso in esame, la liquidazione dell'imposta andra' effettuata assoggettando ad accisa:

- i 100 m3 consumati nell'anno 2007 utilizzando il vecchio sistema di tassazione;
- i primi 120 m3 consumati nell'anno 2008 con l'aliquota prevista per il primo scaglione (0-120) m3;
- i successivi 180 m3 consumati nell'anno 2008 con l'aliquota prevista per il secondo scaglione (120-480) m3.

In particolare, per i consumi dell'anno 2008, si ha:

accisa dovuta (Nord): 120 m3 x 0,044 euro/m3 + 180 x 0,175 euro/m3 = 36,78 euro

Oppure:

accisa dovuta (Mezzogiorno): 120 m3 x 0,038 euro/m3 + 180 x 0,135 euro/m3 = 28,86 euro

Nella seconda fatturazione del 2008, relativa ai consumi avuti tra il 15 marzo 2008 e il 14 luglio 2008, viene stimata, a quest'ultima data, la lettura calcolata l(2) = 8.700. Si calcola, pertanto:

consumo progressivo 2008 (nel periodo 1 gennaio 2008 - 14 luglio 2008): l(2) - x(0) = 700 m3

consumo nel periodo 15 marzo 2008 - 14 luglio 2008: l(2) - l(1) = 400 m3

Tenendo presente l'accisa gia' liquidata nella prima fattura, i consumi ulteriori sono da assoggettare ad accisa con i seguenti criteri:

- 180 m3 con l'aliquota prevista per il secondo scaglione (120-480) m3;
- 220 m3 con l'aliquota prevista per il terzo scaglione (480-1560) m3.

Cioe', si ha, per la seconda fattura del 2008 la seguente liquidazione di imposta:

accisa dovuta (Nord): 180 x 0,175 euro/m3 + 220 x 0,170 euro/m3 = 68,90 euro

Oppure:

accisa dovuta (Mezzogiorno): 180 x 0,135 euro/m3 + 220 x 0,120 euro/m3 = 50,70 euro

Esempio 2. Si ipotizzi che una fornitura in uso civile venga attivata il 1 dicembre 2008 (cioe', esclusivamente per un dodicesimo dell'anno). In caso di consumo di 500 m3 nel solo mese di dicembre, la relativa accisa viene liquidata come segue (con riferimento alle aliquote del Nord):

accisa dovuta (nel dicembre 2008): 120 m3 x 0,044 euro/m3 + 360 x 0,175 euro/m3 + 20 x 0,170 euro/m3 = 71,68 euro

Cioe', l'accisa afferente i consumi realizzati nel mese dicembre 2008 e' liquidata con riferimento agli scaglioni (0;120); (120;480); (480;1560); (1560-infinito) e non agli intervalli (0;10); (10;40); (40;130); (130-infinito), ottenuti per rimodulazione degli scaglioni di cui all'**art.2, comma 1 del D.l.vo 26/07** proporzionalmente al periodo dell'anno di effettiva attivita' dell'utenza.

Esempio 3. Si ipotizzi che una fornitura in uso civile venga cessata il 1 febbraio 2008 (cioe', abbia durata complessiva di un dodicesimo di anno). In caso di consumo di 500 m3 nel solo mese di gennaio, la relativa accisa viene liquidata come segue (con riferimento alle aliquote del Nord):

accisa dovuta (nel dicembre 2008): 120 m3 x 0,044 euro/m3 + 360 x 0,175 euro/m3 + 20 x 0,170 euro/m3 = 71,68 euro

Esempio 4. Si ipotizzi che su una fornitura in uso civile venga effettuata una voltura a decorrere dal 1 luglio 2008 (cioe', l'utenza viene utilizzata per meta' anno da un primo soggetto e per l'altra meta' da un secondo). Si ipotizzino, altresi', i seguenti consumi annui:

- primo soggetto 2000 m3 (dal 1 gennaio al 30 giugno);

- secondo soggetto 140 m3 (dal 1 luglio al 31 dicembre).

La liquidazione dell'accisa, relativamente alla suddetta utenza, e' la seguente (con riferimento alle aliquote del Nord):

- primo soggetto: 120 m3 x 0,044 euro/m3 + 360 x 0,175 euro/m3 + 1080 x 0,170 euro/m3 + 440 x 0,186 euro/m3 = 333,72 euro

- secondo soggetto: 120 m3 x 0,044 euro/m3 + 20 x 0,175 euro/m3 = 8,78 euro

Anche in tale circostanza, non si applica alcuna rimodulazione degli scaglioni di cui al **D.l.vo 26/07**.

5.3 - Particolarita' del mercato del gas e conseguenti riflessi fiscali

5.3.1 - Acquirenti gas naturale nel "Punto di Scambio Virtuale"

Nell'operativita' del mercato del gas, la regolamentazione del settore prevede la possibilita' di effettuare contratti di compravendita sul "Punto di Scambio Virtuale".

La suddetta possibilita' e' riservata a societa' che hanno adempiuto a tutti gli obblighi previsti al fine di essere qualificate come "trader" abilitati ad operare su tale mercato.

In particolare il trader che acquista il gas sul PSV puo' sia rivenderlo sullo stesso PSV, sia fornirlo a consumatori finali e sia consumarlo esso stesso, fornendolo presso propri impianti.

In merito a tale ultima possibilita', occorre tener conto che il venditore (che puo' essere anche un operatore estero che utilizza esclusivamente la suddetta modalita' di vendita del gas sul mercato italiano) non conosce quali successive operazioni fara' l'acquirente del gas, non essendo previsto alcun riferimento all'utilizzo del gas nei contratti di compravendita sul PSV e non dovendo esso stesso provvedere alla consegna presso l'utilizzatore.

Sara' infatti il trader acquirente, che e' anche titolare di un contratto di trasporto con la Snam Rete Gas S.p.A., a provvedere alla consegna del gas naturale presso i propri punti di utilizzo.

In tale modo di operare, l'acquirente nazionale dovra' assumere la qualifica di soggetto obbligato e provvedere ai conseguenti adempimenti, essendo la sua attivita' riconducibile alla previsione di cui alla lettera

b), comma 7, dell'art. 26 del testo unico.

5.3.2 - Soggetti esercenti l'attivita' di stoccaggio

Per il consumo di gas naturale, connesso e necessario alle attivita' di stoccaggio, e' stato segnalato che non e' prevista alcuna fatturazione da parte dei soggetti proprietari del gas che usufruiscono del servizio di stoccaggio, nei confronti dei titolari degli impianti utilizzati per lo stoccaggio di gas naturale.

Cio' stante, considerato che il gas naturale utilizzato per i fini suddetti e' reso nella disponibilita' del titolare dell'impianto di stoccaggio, lo stesso dovra' essere considerato soggetto obbligato in relazione ai consumi in parola.

5.4 - Gestori reti locali, impianti rigassificazione e giacimenti gas

In relazione al comma 14 dell'articolo 26 ed alle precisazioni contenute nella nota del 24 luglio 2007, si conferma che anche i gestori di reti locali di distribuzione devono presentare una dichiarazione riepilogativa delle movimentazioni del gas naturale; in particolare dovranno essere indicate le quantita' di gas introdotte nella propria rete di distribuzione e le quantita' estratte, come richiesto nei quadri A e B del prospetto annuale del gas naturale movimentato, di cui al modello AD-2.

Allo scopo di consentire tale adempimento, deve essere attribuito ai suddetti gestori apposito codice ditta riferito, a differenza di quanto indicato nella circolare 17/D/2007 per le reti di trasporto nazionale, all'impianto di distribuzione.

Tenuto conto che, anche per l'adempimento in questione, saranno forniti i dati concernenti le movimentazioni di gas naturale effettuate nell'intero anno, senza soluzione di continuita', saranno mantenuti in essere i codici di accisa, rilasciati in relazione al preesistente regime di deposito fiscale, ai soli fini dell'acquisizione della dichiarazione riepilogativa per l'anno 2007.

Ai soli fini di censimento e per consentire la corretta compilazione della suddetta dichiarazione, sara' attribuito apposito codice ditta, ovvero mantenuto momentaneamente in essere il codice di accisa, agli impianti di rigassificazione GNL ed ai giacimenti di gas naturale.

6. ENERGIA ELETTRICA

Sono stati chiesti chiarimenti in merito a quanto riportato nella circolare 17/D/2007, al sottoparagrafo 11.3 ed in particolare di esplicitare il concetto sintetizzato nella frase: " Nelle realta' operative del mercato elettrico, tenuto conto che sia chi produce, sia chi trasporta l'energia elettrica, necessita della stessa per il funzionamento e per la sicurezza dei propri impianti, le tipologie previste dall'art. 53-bis si concretizzano solo nel caso in cui l'elettricita' consumata per lo svolgimento di dette attivita' viene fatturata da altri soggetti obbligati."

Al riguardo, per maggior chiarezza e per uniformita' di indirizzo, si riportano le seguenti considerazioni.

Gli impianti di produzione si configurano come officine elettriche in base all'art. 54 del testo unico, ma sono soggette all'obbligo di denuncia ed al rilascio della licenza di esercizio, in base ai commi 4 e 7 dell'art. 53, solo se possono essere ricondotte alla previsione contenuta nel comma 1, lettera b), del medesimo art. 53, ossia in presenza di consumi di utenze proprie dello stesso produttore, diversi da perdite per trasformazione o conversione comunque effettuata, non alimentate da una fornitura da parte di un venditore.

Cio' stante, anche per gli impianti di produzione dedicati alla cessione, qualora parte dell'energia elettrica viene direttamente utilizzata dallo stesso produttore per la realizzazione della propria attivita' istituzionale, si concretizza un uso proprio, soggetto al regime fiscale, seppure trattasi di consumi esenti in base all'art. 52, comma 3, lettera a).

Nei casi in cui i consumi interni siano alimentati da apposite forniture, le linee di alimentazione derivate a valle del misuratore di cessione alla rete risulteranno come normali utenze, i cui consumi, per

quanto esenti, saranno dichiarati nei modi di rito dal venditore.

In tali circostanze, non verificandosi il presupposto dell'obbligazione tributaria in capo all'esercente gli impianti di produzione, l'attivita' di produzione di energia elettrica e' soggetta solamente all'obbligo della comunicazione previsto dal comma 1 dell'art. 53-bis, in luogo della denuncia e della licenza di esercizio per l'officina elettrica.

Si osserva, pero', che in entrambi i casi, permane la necessita' di accertamento dell'energia elettrica prodotta, qualora venga richiesta l'applicazione dell'aliquota di accisa sul prodotto energetico utilizzato, come stabilita dal punto 11 della tabella A.

Infatti, devono ritenersi applicabili le aliquote di accisa stabilite per i prodotti energetici impiegati nella produzione di energia elettrica, anche quando le officine di produzione sono tenute alla sola comunicazione, stante il fatto che le disposizioni che ora disciplinano l'accisa, prevedono l'obbligo della comunicazione in luogo della denuncia contemplata, per le medesime tipologie di impianti, dalle previgenti disposizioni disciplinanti l'imposta di consumo.

Pertanto, se e' necessario accertare la quantita' di prodotto energetico sulla quale accordare il regime fiscale stabilito dal citato punto 11 tab. A, dovranno essere mantenute le opportune prescrizioni sui misuratori dell'energia elettrica utili all'accertamento dell'impiego in questione.

Per contro, dato che la nuova disciplina fiscale sul consumo dell'energia elettrica pone il momento generativo dell'obbligazione tributaria all'atto della fornitura o del consumo per uso proprio, viene meno l'esigenza di porre in essere, sia per le officine di produzione soggette a semplice comunicazione che per quelle soggette a denuncia, prescrizioni non piu' necessarie ai fini dell'accertamento e liquidazione dell'accisa sull'energia elettrica.

In particolare, in base all'assetto impiantistico e all'eventuale necessita' di accertamento nell'impiego di prodotti energetici e/o di consumi di elettricita' per uso proprio, potranno essere accordate semplificazioni, tenuto peraltro conto, riguardo ai misuratori dell'energia ceduta, che l'interesse commerciale garantisce sulla correttezza della misura.

Riguardo ai consumi di elettricita' per uso proprio, finalizzati all'attivita' di produzione e per mantenere la capacita' di produrre elettricita', si deve ritenere che l'esenzione, riferita all'attivita' di produzione, compete a tutti i consumi dell'azienda produttrice.

Valgono al riguardo le considerazioni espresse nel paragrafo 6 della circolare 366/1991: "sono compresi tutti i consumi quali ad esempio: ausiliari di centrale, direttamente o indirettamente connessi alla produzione di energia elettrica, servizi di illuminazione e di forza motrice di qualsiasi altro tipo, altri servizi ausiliari, impieghi in uffici di amministrazione, consumi in locali per guardiania e custodia." quando la produzione di energia elettrica si configura come attivita' istituzionale del soggetto industriale, viceversa, se la produzione di energia elettrica e' un'attivita' incidentale del soggetto, l'esenzione spetta "esclusivamente per tutti i consumi di centrale, ivi compresa la relativa illuminazione".

Riguardo ai prodotti energetici utilizzati nella generazione di energia elettrica, la differenziazione nell'applicazione delle aliquote di accisa previste per "produzione" o per "autoproduzione", dal punto 11 della tabella A, dovra' essere effettuata in relazione allo scopo cui e' destinata l'attivita' di generazione dell'elettricita', applicando, come di consueto, l'aliquota prevista per la produzione anche riguardo alla quota parte afferente l'elettricita' consumata per uso proprio, quando tali consumi sono finalizzati alla realizzazione dell'attivita' industriale di produzione dell'energia elettrica per la vendita a terzi soggetti utilizzatori o rivenditori.

Viceversa, l'aliquota prevista per l'autoproduzione di energia elettrica e' applicabile anche alla quota parte di prodotto energetico afferente l'energia elettrica consumata negli usi di centrale, nei casi in cui il processo di generazione di energia elettrica rappresenta un'attivita' incidentale per la realizzazione di altri processi produttivi, ovvero destinata al soddisfacimento di esigenze proprie dello stesso esercente l'officina elettrica, diverse dall'attivita' di produzione sopra detta.

In merito, poi, all'accertamento della destinazione d'uso del combustibile impiegato negli impianti di produzione termoelettrica, facenti parte del sistema elettrico nazionale, si e' avuto modo, gia' con la risoluzione 3/D del 9.11.2004, di riconoscere ai consumi di prodotti energetici connessi al mantenimento in riserva disponibile degli impianti ed ai conseguenti frequenti avviamenti, il regime fiscale previsto dal punto 11 della tabella A, allegata al Testo Unico delle Accise, definendo detti consumi, ancorche' in assenza di produzione di energia elettrica, dinamicamente connessi alla produzione dell'elettricita' necessaria al fabbisogno nazionale.

Con le stesse premesse, devono essere considerati dinamicamente connessi alla produzione di energia elettrica, oltre ai consumi per le attivita' di manutenzione dei gruppi di produzione, anche quelli riguardanti le operazioni necessarie alla riattivazione degli impianti di produzione dopo un periodo di fermo, che sia stato dovuto per consentire la manutenzione o il rinnovamento degli impianti stessi, oppure a seguito di vincoli ambientali o autorizzativi.

Infine, e' stato rappresentato che, nel regime di mercato libero, alcune centrali termoelettriche, normalmente meno efficienti rispetto a tecnologie piu' attuali, possono produrre in modo non continuativo o solamente nelle fasce orarie maggiormente retribuite, registrando regimi di funzionamento dei gruppi di produzione molto irregolari, con frequenti fermate ed avviamenti e coefficienti di carico (kp) talvolta anche molto bassi, tanto che potrebbero non essere rispettati i consumi specifici di riferimento, determinati in base a parametri di consumo considerati con gli impianti in regime di marcia regolare.

Al riguardo, tenuto conto che le aliquote di accisa stabilite per la produzione di energia elettrica riflettono un'imposizione di carattere ambientale, che penalizza l'utilizzo dei prodotti energetici in relazione al potenziale inquinante, si deve riconoscere la finalita' della produzione di energia elettrica ai consumi eccedenti quelli di riferimento, quando la destinazione d'uso e' certa.

Pertanto, potra' essere considerato regolare l'impiego di maggiori quantitativi di prodotto energetico, qualora risulti possibile comparare i consumi accertati con quelli di riferimento, mediante idonea documentazione che motivi tecnicamente le differenze in questione.

Per quanto riguarda gli impianti di produzione da fonti rinnovabili completamente dedicati alla cessione, laddove coesistono consumi interni necessari al funzionamento degli apparati di produzione, in base ai quali l'officina e' comunque soggetta a denuncia, si rappresenta che, non essendovi la necessita' di accertare il consumo di prodotti energetici, le prescrizioni correlate alla denuncia di officina saranno adeguate alla portata degli interessi erariali da salvaguardare, tenuto conto che la discriminazione dei consumi di energia elettrica risulta utile ai soli fini conoscitivi dell'entita' dei consumi ammessi all'esenzione prevista dall'art. 52, comma 3, lettera a), per l'accisa e dall'**art. 6, comma 5, D.L. 511/1988**, per l'addizionale e, tenuto conto altresi', come gia' accennato, che la correttezza sulla misura dell'energia ceduta e' garantita dalla coesistenza di contrapposti interessi commerciali tra il produttore, l'acquirente e il soggetto che provvede al vettoriamento.

Si ribadisce che non rientrano tra i consumi per uso proprio dello stesso produttore le perdite di trasformazione o conversione necessarie a rendere disponibile l'energia elettrica prodotta.

***

Riguardo poi alle reti di trasporto e distribuzione dell'energia elettrica, valgono per analogia le considerazioni gia' svolte al paragrafo 5.4, nei riguardi dei gestori delle reti di gasdotti.

In particolare, dette reti non costituiranno piu' officine di acquisto a scopo commerciale dal momento in cui sara' realizzata la separazione societaria tra l'attivita' di vendita e quella di distribuzione anche riguardo alle forniture ai cosiddetti clienti domestici, in attuazione della completa liberalizzazione del mercato elettrico prevista dalla normativa di settore; conseguentemente viene meno l'obbligo di denuncia e la licenza di esercizio.

Infatti, a norma dell'art. 54 de testo unico, le reti destinate al vettoriamento dell'elettricita' possono essere considerate officine di acquisto, soggette a denuncia, solo per l'energia elettrica acquistata per

farne rivendita.

Riguardo ai consumi di energia elettrica per l'attivita' di trasporto e distribuzione, occorre preliminarmente precisare che il **decreto legislativo n. 26/2007** ha riscritto il quadro delle esenzioni applicabili per particolari utilizzi dell'energia elettrica, non confermando l'esenzione per l'esercizio delle attivita' di produzione, trasporto e distribuzione dell'energia elettrica introdotta per la previgente imposta di consumo dall'**art. 28, comma 3, della legge 388/2000**.

Per contro, l'esenzione ora introdotta per l'attivita' di produzione di elettricita' e per mantenere la capacita' di produrre elettricita', puo' ben riguardare i consumi di energia elettrica connessi al conseguimento delle finalita' della produzione, per tutte la realizzazione di un bene fruibile e commerciabile.

La particolarita' dell'energia elettrica e' quella di essere un bene non immagazzinabile e che puo' prodursi solo in presenza di carichi elettrici (ovvero utenze di consumo) allacciati agli impianti di produzione.

Cio' stante, affinche' vi sia produzione, la corrente prodotta deve essere portata per mezzo di allacciamenti elettrici alle rispettive utilizzazioni e, quindi, deve essere resa disponibile alle utenze.

Quanto sopra porta a ritenere che i consumi connessi al trasporto e distribuzione dell'energia elettrica, quali quelli afferenti le stazioni di connessione alla rete, di trasformazione e di controllo del flusso elettrico, rientrino nell'esenzione in parola.

La medesima esenzione non puo', invece, piu' essere accordata ai consumi afferenti altre attivita' delle aziende di trasporto e distribuzione dell'energia elettrica, quali impieghi in uffici di amministrazione, consumi per servizi e in locali per guardiania e custodia, quando non rientranti tra quelli connessi al mantenimento della disponibilita' dell'elettricita' prodotta.

Premesso quanto sopra, laddove i gestori non provvedono direttamente ad autoalimentare le proprie utenze con l'utilizzo di appositi gruppi elettrogeni, risulteranno essere consumatori finali, salvo la facolta' di essere riconosciuti soggetti obbligati, prevista per le utenze con impiego unico tassato dall'art. 53, comma 2, lettera a), se la fornitura e' effettuata a monte di apparati per la trasformazione o conversione, con una potenza disponibile superiore a 200 kWh.

In tali casi il riconoscimento di officina di acquisto per uso proprio e' limitato allo specifico utilizzo e non alla gestione della rete di trasporto o distribuzione.

Pertanto, i soggetti che effettuano l'attivita' di vettoriamento, sono tenuti a comunicare la propria attivita' e a presentare una dichiarazione riepilogativa che si compone dei quadri G e H del modello AD-1, all'ufficio dell'Agenzia delle Dogane competente sull'impianto.

E' appena il caso di precisare che le perdite che avvengono sulle linee di trasporto e distribuzione, sia per trasformazione della tensione, sia per dispersione, non verificandosi il presupposto dell'obbligazione, non sono assoggettabili al regime fiscale.

In ultimo si conferma che, le dichiarazioni annuali, saranno riferite all'intera annualita', senza soluzione di continuita' tra il periodo di vigenza dell'imposta di consumo e quello dell'assoggettamento al regime delle accise.

Inoltre, anche per l'energia elettrica, come gia' detto per il gas naturale, le modalita' di accertamento, liquidazione e pagamento dell'accisa consentono per il 2008 il versamento della rata di acconto nella misura calcolata in base alla dichiarazione di consumo per l'anno 2007 (fatti salvi eventuali crediti ancora non esauriti), fino alla nuova rideterminazione da effettuarsi al piu' tardi entro il giorno 16 del mese di marzo.

7. ADEMPIMENTI PROCEDURALI CONNESSI ALLA NUOVA DISCIPLINA DELL'ACCISA SUL GAS E SULL'ENERGIA ELETTRICA

Al sottoparagrafo 8.5 della circolare 17/D/2007, ultimo capoverso di pagina 22, e' stato specificato che per i soggetti obbligati gia' attivi nel mercato del gas non era dovuta una nuova denuncia e che, controllata la

congruita' della cauzione prestata, gli uffici competenti avrebbero provveduto a rilasciare la prevista autorizzazione.

Parimenti, al sottoparagrafo 11.2 della medesima circolare, pag. 36, e' stato specificato che per i soggetti obbligati gia' attivi nel mercato dell'energia elettrica, si sarebbero dovute considerare valide le licenze gia' rilasciate laddove ancora necessarie mentre, riguardo ai soggetti non titolari di officina, si sarebbe dovuto procedere alla sostituzione delle licenze con analoghe autorizzazioni.

In relazione a procedimenti amministrativi avviati con la richiesta di parte si chiarisce che, in linea generale, l'istanza tesa "ad ottenere l'emanazione di un provvedimento amministrativo o il rilascio di certificati, estratti, copie e simili" e' da assoggettare ad imposta di bollo ai sensi dell'articolo 3, punto 1, dell'allegato A al **DPR 26 ottobre 1972, n.642**.

Tuttavia, in relazione a quanto contenuto nei sottoparagrafi 8.5 e 11.2, prima richiamati, l'obbligatorieta' o meno dell'istanza tendente a regolarizzare, per effetto delle nuove norme, l'esercizio della propria attivita' con una autorizzazione, nonche' l'assoggettabilita' della stessa all'imposta di bollo, e' oggetto di specifico quesito presso l'Agenzia delle Entrate competente in materia di imposta di bollo.

---oooOooo---

Si invitano codesta Direzioni regionali a dare la massima diffusione ai contenuti della presente, vigilando sulla corretta osservanza della stessa e segnalando eventuali problematiche operative.

La presente circolare e' stata sottoposta all'esame del Comitato strategico e di indirizzo permanente che ha espresso parere favorevole nella seduta del 27 dicembre 2007.

AGENZIA DELLE DOGANE

CIRCOLARE N.37/D

Roma, 28 dicembre 2007

Protocollo: 8025

Rif.:

Allegati:

Alle Direzioni Regionali
dell'Agenzia delle Dogane
LORO SEDI

Agli Uffici delle Dogane
LORO SEDI

e per conoscenza: Agli Uffici di diretta collaborazione del Direttore dell'Agenzia delle Dogane
LORO SEDI

Alle Aree centrali
dell'Agenzia delle Dogane
LORO SEDI

Al Dipartimento per le politiche fiscali del Ministero dell'Economia e delle Finanze
Via Pastrengo 22
00187 ROMA

Alle Regioni a statuto ordinario ed a statuto speciale
LORO SEDI

Al Ministero dello Sviluppo economico
Via Molise 2
00187 ROMA

Al Ministero delle Politiche Agricole Alimentari e Forestali
Via XX Settembre 20
00187 ROMA

Al Ministero dell'Ambiente e Tutela del Territorio e del Mare
Viale Cristoforo Colombo 44
00147 ROMA

Al Comando Generale della Guardia di Finanza
Fax 06-44223202

Alla Commissione Tecnica di Unificazione nell'Autoveicolo
C.so Galileo Ferraris 61
10128 TORINO

AREA CENTRALE GESTIONE TRIBUTI E RAPPORTO CON GLI UTENTI
Ufficio regimi doganali e fiscali
00143 Roma, via Mario Carucci, 71 – Telefono +39 06 5024 6045 – Fax +39 06 50245222- e-mail: dogane.tributi.regimi@agenziadogane.it

All’Autorita’ per l’energia elettrica ed il gas
Fax 02 65565266

Al Servizio Consultivo Ispettivo Tributario
Via Mario Carucci 131
00143 ROMA

All’Unione delle Province d'Italia
Piazza Cardelli 4
00186 ROMA

All’Associazione Nazionale Comuni Italiani
Via delle Carrozze 3
00187 ROMA

Alla Confederazione Generale dell’Industria Italiana
Fax 065903636

Alla Confederazione Generale dell’Agricoltura Italiana
Fax 0668801051

All’Unione Italiana delle Camere di Commercio Industria Agricoltura e Artigianato
Fax 0678052346

Alla Confederazione Generale del Traffico e dei Trasporti
Fax 068415576

All’Unione Petrolifera
Fax 0659602925

All’E.N.I.
Fax 0252051415

All’Assopetroli
fax 066861862

All’Assogasliquidi
Fax 06-5913901

Alla Federpetroli
fax 055-2381793

All’Assocostieri
Fax 065011697

Alla Federchimica/Assospecifici
Fax 0234565349

All’ANIGAS – Ass. Naz. Industriali Gas
fax 02 313736

All'Assocarboni – Ass. Gen. Operatori Carboni
Fax 06-4743799

All'Assoelettrica
Fax 0685356431

All'ENEL S.p.A
Fax 06-83059548

Alla Federutility
Fax 06-47865555

Alla Confederazione italiana agricoltori
Fax 06-32687209

All'APER – Assoc. Produtt. Energia da Fonti Rinnovabili
Fax 02-76397608

All'Assogas – Ass. Naz. Ind.li Privati Gas e Servizi Collaterali
Fax 02-733342

All'Edison S.p.a.
Fax 02-62227128

Alla Federmetano –Federaz. Naz.le Distributori e Trasportatori Metano
Fax 051–401317

Al Gestore Mercato Elettrico S.p.A.
fax n. 06.81654392

Al Gestore del Sistema Elettrico -GRTN S.p.A
fax n. 06.80114712

Alla Terna S.p.A.
fax n. 06-83138154

Al Comitato Termotecnico Italiano
fax n. 02-26626550

All'Acquirente Unico S.p.A.
fax n. 06-80134191

Alla Edipower S.p.A.
fax n. 02-89039351

Alla FIRE
fax n. 06-30486449

All'AssICC
Fax 02-76005543

All'Associazione Italiana dell'Industria
Olearia – ASSITOL
Fax 06-69940118

All'A.I.T.E.C Associazione Italiana Tecnico
Economica del Cemento
Fax 065915408

OGGETTO: Disposizioni di applicazione del decreto legislativo 2 febbraio 2007, n. 26 recante "Attuazione della direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità".
Circolare 17/D del 28 maggio 2007. Precisazioni.

In relazione alla disciplina in oggetto richiamata, derivante dal recepimento nell'ordinamento nazionale dei principi della direttiva comunitaria 2003/96/CE, in merito alla quale sono state richieste precisazioni e chiarimenti da parte degli operatori interessati e delle strutture operative dell'Agenzia, con la presente circolare si integrano le disposizioni già adottate con la circolare 17/D/2007 e con le note n. 4436 del 24 luglio e n. 7179 del 13 dicembre scorso.

1. REGIME DI VIGILANZA FISCALE SUI PRODOTTI ENERGETICI

Ad integrazione di quanto precedentemente specificato sull'argomento, si ritiene utile formulare le seguenti precisazioni.

Il nuovo comma 3 dell'articolo 21 del testo unico accise approvato con decreto legislativo n.504/95 ha disposto che i prodotti di cui al comma 1 diversi da quelli menzionati al comma 2 (questi ultimi sono quelli che hanno un livello di tassazione correlato alla tipologia di prodotto come enunciato all'allegato I), sono soggetti a vigilanza fiscale.

La circolare 17/D/2007, in relazione a tale disposizione ha ricordato che per i prodotti per i quali non è stabilito un livello di tassazione, si applica la disciplina del decreto 322/1995, capo II, specificando che, per quelli che sono prodotti energetici solo in caso di avviamento ad impieghi

tassati (NC da 1507 a 1518, 2905 11 00 non di origine sintetica e 3824 90 99), la suddetta disciplina si sarebbe applicata solo in tale ipotesi.

Orbene, per gli stessi prodotti il regime di vigilanza si esplica generalmente nei casi di utilizzazione degli stessi negli impieghi energetici non tassati quali quelli di cui al comma 13 dell'art.21 (usi fuori campo di applicazione della tassazione).

Per quanto riguarda il prodotto di cui al codice 2905 11 00 (alcole metilico) non di origine sintetica, resta fermo naturalmente il regime di vigilanza previsto dall'articolo 22 del decreto 27 marzo 2001, n. 153 nell'ipotesi di sua destinazione a finalità non energetiche.

Per quanto concerne le modalità di applicazione del decreto n. 322/95, capo II, si riferisce che sull'esempio dello stirene per il quale è stata ammessa con la nota del 24 luglio 2007, l'applicazione del regime semplificato previsto dall'articolo 13 del citato decreto, sono pervenute richieste di chiarimenti in merito ad altri prodotti.

Al riguardo, si ritiene necessario evidenziare che per i prodotti già menzionati dall'art. 13 del decreto 322 non viene meno tale disciplina semplificata che, come sopra ricordato, si è ritenuto di accordare allo stirene, nuovo prodotto energetico, in ragione delle caratteristiche tecniche dello stesso che ne condizionano l'utilizzo.

Lo stirene, infatti, è utilizzato non già per finalità energetiche, ma soprattutto per la produzione di polimeri: il monomero tal quale, già a temperatura ambiente, risulta instabile e tende a polimerizzare rendendone non ragionevolmente praticabile l'utilizzo nel settore della combustione.

Analoghe valutazioni possono essere effettuate anche per l'alfametilstirene (codice NC 29029090), prodotto per il quale quindi si rende applicabile il regime semplificato dell'articolo 13 del decreto 322.

Riguardo, poi, ai prodotti di cui alla voce NC 3403 (preparazioni lubrificanti), qualora destinati ad usi diversi dalla combustione o carburazione, si rende applicabile la disciplina prevista dal D.M. 557/96 e non già quella del decreto 322, come l'articolo 6, comma 1, del decreto 322 già prescrive per gli oli lubrificanti.

Solo con riferimento alle preparazioni di cui al predetto codice NC 3403 non contenenti oli di petrolio o materiali bituminosi riconducibili ai codici da NC 34039100 a NC 34039990 (generalmente costituite da sostanze chimiche diverse da quelle idrocarburiche e difficilmente avviabili a combustione), troverà applicazione la già citata procedura semplificata prevista dall'articolo 13 del decreto 322.

Per i prodotti di cui al codice NC 2712, diversi da quelli a suo tempo ricompresi nell'articolo 13, per i prodotti del codice NC 3817, così come per il cumene (NC 29027000) e per l'etilbenzene (NC 29026000), in ragione delle loro caratteristiche chimico-fisiche, trova invece applicazione l'ordinario regime di vigilanza, nella considerazione che gli stessi possono, da soli o in miscela, essere utilizzati come combustibili.

1.1 Utilizzo dei prodotti energetici negli impieghi di cui all'articolo 21, comma 13

In relazione agli impieghi menzionati dal comma 13 dell'articolo 21 (nel seguito anche detti impieghi "fuori campo"), si ricorda che, per effetto di quanto previsto dalla direttiva 2003/96 recepita con il decreto legislativo 26/2007, i prodotti utilizzati in tali impieghi sono da considerare fuori dal campo di applicazione delle norme che prescrivono la tassazione (commi 2, 3, 4 e 5 dell'articolo 21), "ferme restando le norme nazionali in materia di controllo e circolazione dei prodotti sottoposti ad accisa" e quelle sui controlli e la circolazione intracomunitaria nella movimentazione con gli Stati membri dell'Unione Europea (rispettivamente comma 13 e comma 10 dell'articolo 21).

Per quanto concerne il gas naturale destinato a tali usi, sono state impartite disposizioni di dettaglio con la nota n.4436 del 24 luglio scorso **e con la presente circolare al paragrafo 1.4 vengono fornite ulteriori precisazioni** in considerazione del particolare regime del prodotto che è sottoposto ad accisa al momento della fornitura ai consumatori finali e al consumo del prodotto estratto per uso proprio.

Per quanto riguarda gli altri prodotti energetici, ivi compresi quelli elencati al comma 2 dell'art. 21, si rende necessario ribadire che le disposizioni in materia di controllo e circolazione applicabili ben possono essere quelle previste dal citato decreto 322 capo II, come già anticipato con nota 4436 del 24 luglio 2007, con la precisazione che tale regime trova applicazione a partire dal momento in cui il prodotto viene estratto o importato **con la destinazione esclusiva** agli impieghi dell'art.21, comma 13.

In relazione agli adempimenti dell'utenza interessata**,** si richiama l'attenzione sulle seguenti prescrizioni desumibili dal capo II del decreto 322/1995 (vedasi al riguardo la citata nota 7179):

- gli utilizzatori dei prodotti dovranno conformarsi alle prescrizioni dell'articolo 10 del decreto, in quanto compatibili**,** in particolare presentando la prescritta denuncia che ne consente l'identificazione come "utilizzatori di prodotti energetici negli impieghi di cui all'articolo 21, comma 13, del testo unico accise" e tenendo la contabilità dei prodotti ricevuti e utilizzati nel prescritto registro di carico e scarico;

- la detenzione a scopo commerciale avviene conformemente all'articolo 9, comma 4, del D.M. 322/95 da parte di impianti qualificati quali "depositi intermedi" dal decreto;

- le modalità di circolazione del prodotto e quelle di fornitura sono attuate conformemente agli artt. 11 e 12 del citato decreto n. 322/95 e quindi rispettivamente con la scorta della bolla di accompagnamento dei beni viaggianti (XAB) emessa da una distinta serie speciale, recante la dicitura relativa all'impiego in parola (usi di cui all'art.21 –comma 13- del D.L.vo n.504/95) e previa presentazione al fornitore della dichiarazione attestante l'avvenuto assolvimento della procedura di cui all'articolo 10 del decreto. In caso di importazione del prodotto ed invio dello stesso per l'utilizzo negli impieghi considerati fuori del campo di applicazione della tassazione, nella bolla XAB dovrà essere annotato il numero della bolletta di importazione, nella quale sarà, parimenti, evidenziata, a giustificazione del mancato assolvimento dell'accisa, la

dichiarazione resa dall'importatore ed il numero di registrazione della bolla XAB.

Si ribadisce che la suddetta procedura trova applicazione in caso di utilizzo di prodotti energetici – tranne il gas naturale - esclusivamente in impiego fuori campo.

Naturalmente, come già detto in relazione al coke di petrolio e fatta salva la specifica disciplina prevista dalla norma primaria per il carbone, la lignite e il coke (art.21, comma 6), **nell'ipotesi in cui i prodotti in questione siano oggetto di fornitura per impieghi tassati e non già per quelli di cui all'articolo 21, comma 13, del testo unico,** si renderà applicabile oltre che la disciplina sulla tassazione anche quella di carattere generale del testo unico accise sulla detenzione (artt..23 e 25) e sulla movimentazione in regime sospensivo e ad imposta assolta (artt. 6 e 10), trattandosi di prodotti energetici cui si applica la disposizione di carattere generale sull'individuazione del fatto generatore ed esigibilità dell'accisa dell'articolo 2 del medesimo testo unico.

Parimenti troverà applicazione la disciplina sopra menzionata nell'ipotesi in cui un medesimo impianto effettui forniture di prodotto destinato ad impieghi tassati e fuori del campo di applicazione ai sensi dell'articolo 21, comma 13, secondo l'orientamento che quest'Agenzia ha già adottato anche con riferimento ad altri prodotti energetici (vedasi quanto disposto in tema di oli vegetali e grassi animali dal paragrafo 10 della circolare 17 citata).

Ai fini poi dell'accertamento della destinazione d'uso in parola presso gli stabilimenti che attuano i processi di cui al comma 13, in presenza di assetti fiscali già attuati in conformità di procedure regolamentate da altri provvedimenti (come nel caso di impieghi per la produzione di forza motrice o di GPL per usi industriali), sarà mantenuto, su richiesta dell'operatore, il precedente assetto in luogo di quello derivante dal decreto 322 .

Ad integrazione di quanto prescritto con le precedenti disposizioni amministrative, anche nell'ipotesi di impiego di prodotti energetici diversi dal gas naturale, si rende necessario un monitoraggio delle fattispecie nelle quali si procede a riconoscere la pertinenza degli impieghi agli usi non tassati ai sensi del comma 13. Pertanto gli uffici

procederanno a riferire semestralmente alle Direzioni regionali in ordine alle fattispecie portate alla loro attenzione per l'esercizio dell'attività di vigilanza, indirizzo e coordinamento e perché ne sia data illustrazione alle Aree centrali Gestione tributi e Verifiche e controlli ai fini di un monitoraggio della materia.

1.2 Individuazione delle lavorazioni riconducibili ai processi di cui al comma 13 dell'articolo 21 e delle utenze in cui si realizzano consumi non sottoposti

Per l'individuazione delle lavorazioni non sottoposte ad accisa si è fatto riferimento, anche per i processi metallurgici, al regolamento (CEE) n. 3037/90 del Consiglio del 9 ottobre 1990.

Al riguardo si deve precisare che ai fini dell'identificazione di che trattasi, tale richiamo è senz'altro di ausilio, ma non esaustivo.

Si rende, pertanto, necessaria da parte degli Uffici competenti un'analisi del ciclo produttivo e, quindi, delle singole lavorazioni che lo costituiscono, al fine di identificare le utenze in cui i combustibili "fuori campo" sono effettivamente impiegati.

Attesa la varietà di configurazioni impiantistiche in pratica realizzabili, non essendo, anche in questo caso, possibile la definizione di esaustivi elenchi, si ritiene utile evidenziare, nei successivi paragrafi 1.3, 1.4 e 1.5 alcune linee guida di carattere generale per la definizione dell'assetto tecnico-fiscale degli utilizzatori "fuori campo".

Ovviamente, ogni situazione di criticità o dubbio rilevata da parte degli uffici locali, sarà portata a conoscenza delle superiori strutture unitamente ad ogni utile elemento di informazione, affinché si pervenga ad una uniformità di comportamento sul territorio.

1.3 Linee guida per l'individuazione dei consumi esclusi dalla tassazione

Nel confermare quanto detto nei precedenti provvedimenti, si precisa che le lavorazioni **i cui consumi sono connessi** al processo, in tutte le fasi fino alla realizzazione del prodotto finito, **attengono alle lavorazioni senza le quali il processo stesso non può essere attuato.**

Sono da considerare consumi connessi quelli effettuati per operazioni di preparazione o di pre-trattamento funzionali al processo di lavorazione vero e proprio (ad esempio, è fuori campo di applicazione il combustibile impiegato per un riscaldamento di un pezzo metallico da lavorare a caldo).

Tra i consumi non connessi, invece, possono essere certamente individuati quelli relativi alla climatizzazione (riscaldamento invernale o raffreddamento estivo) o all'illuminazione degli ambienti. Inoltre, sono, in generale, da escludere i consumi relativi ai servizi di impianto (quali bagni, spogliatoi, mensa, uffici), ai magazzini per lo stoccaggio delle materie prime, dei semilavorati e dei prodotti finiti e alle attività afferenti alla commercializzazione del prodotto finito.

Sempre a proposito di consumi non connessi, si rappresenta che non sono da includere negli impieghi "fuori campo" i consumi per la propulsione di veicoli a motore eventualmente operanti nell'impianto.

Per quanto sopra, gli impieghi "fuori campo" di prodotti energetici sono principalmente da identificare con quelli per combustione in bruciatori o, in misura residuale e vista anche l'ampia preponderanza di azionamenti elettrici nel settore, per l'azionamento di macchine operatrici tramite motori a combustione interna (ad esempio, si pensi ad un motore a gasolio che aziona una pressa nell'operazione di imbutitura per la fabbricazione delle pentole).

Qualora non noto in precedenza quale utilizzatore di prodotti energetici, ai fini di censimento, l'utilizzatore esclusivo viene identificato con un apposito codice ditta (IT00 xx Y xxxxx x) e viene allibrato nel registro di cui all'art.10, comma 3 del D.M.322/95. Allo stesso viene rilasciato il prescritto registro di carico e scarico nel quale annotare dal lato carico le quantità di prodotto ricevute e gli estremi del documento di trasporto utilizzato (XAB per quanto detto nel paragrafo 1.1) e dal lato scarico le quantità di prodotto utilizzate, da aggiornare con cadenza mensile (secondo la procedura dell'art.10, comma 8 del sopra richiamato decreto).

Nel caso in cui il medesimo prodotto energetico sia destinato ad usi tassati, agevolati e fuori campo (cioè nel caso in cui non sia configurabile l'impiego esclusivo) la quantificazione dei consumi da assoggettare a tassazione intera e/o agevolata deve essere realizzata mediante le consuete

modalità (quali applicazione di congegni di misura ed eventuale determinazione di opportuni parametri di impiego oppure calcolo della percentuale dei consumi tassati sulla base di dati tecnici disponibili), fermo restando la tenuta della contabilità di carico e scarico e quanto già detto al paragrafo 1.1. circa la validità di assetti fiscali già verificati.

La stima dei consumi non sottoposti, anche al fine del calcolo della percentuale dei consumi tassati di cui al precedente capoverso, può essere effettuata tramite calcolo dai dati tecnici relativi ai dispositivi in cui si realizza l'impiego oppure basandosi su dati storici eventualmente disponibili. Questi ultimi possono, eventualmente, essere utilizzati per la ricostruzione di parametri di impiego descrittivi della realtà industriale in esame.

Si precisa che, per le situazioni già in essere prima dell'entrata in vigore del D.l.vo 26/07, il riconoscimento dell'esclusione dal campo di applicazione con decorrenza 1° giugno 2007 sarà effettuato, sulla base di elementi oggettivi (quali ad esempio i suddetti consumi storici desunti da documenti fiscali o da misurazioni) registrati dall'entrata in vigore della norma di previsione della non sottoposizione ad accisa.

L'ammissione al riconoscimento degli impieghi "fuori campo" presuppone in ogni caso un'espressa volontà del soggetto di avvalersi del trattamento fiscale in parola.

1.4 -Particolarità per il gas naturale

In merito alla procedura per il riconoscimento dell'esclusione dalla tassazione del gas naturale nei suddetti usi, definita con nota 4436 del 24.7.2007, si precisa che, al fine di accordare o meno l'agevolazione richiesta, i fornitori sono tenuti al solo controllo formale teso ad accertare la presenza delle dichiarazioni, rese ai sensi del D.P.R. 445/2000, dei consumatori finali dalle quali risulti che gli stessi sono nelle condizioni previste dalle disposizioni, anche contenute da ultimo nella presente circolare e in eventuali successivi chiarimenti che dovessero intervenire, per l'accesso al particolare trattamento (come del resto già avviene per l'applicazione dell'aliquota di accisa per usi industriali).

Per un corretto svolgimento di tale attività, è utile tuttavia che gli stessi fornitori espletino attività informativa nei confronti dei propri clienti sulla portata del fuori campo di applicazione come sopra descritto, anche rilevando e segnalando ai medesimi evidenti fattispecie di dichiarazioni incongruenti (ad esempio in presenza di dichiarazione di impiego del gas interamente in usi fuori campo, se si sia invece a conoscenza di utenza per impieghi anche tassati).

Per gli Uffici si richiama l'attenzione sull'attività tesa a verificare, in tempi congrui, la veridicità delle dichiarazioni presentate dagli utenti ai sensi del DPR 445/2000 secondo le modalità in atto (vedasi al riguardo anche circolare 64/D del 3.4.2000), al fine di dare certezza alle posizioni giuridiche coinvolte e per l'attivazione, se dovuta, delle procedure previste anche sul piano penale in presenza di dichiarazioni false o mendaci.

1.5 -Particolarità per l'energia elettrica

I medesimi processi, per la realizzazione dei quali l'art. 21, comma 13, sancisce la non sottoposizione al regime delle accise sui prodotti energetici impiegati, sono richiamati a motivo di esclusione dal campo di applicazione dell'accisa sul consumo dell'energia elettrica dall'art. 52, comma 2, lettere e) ed f).

Le modalità di applicazione sono già state indicate nella circolare 17/D, facendo richiamo all'art. 55 e ribadendo che l'esclusione dei consumi riconducibili ai processi industriali in parola poteva essere accordata solo previa verifica da parte dell'Ufficio territorialmente competente per la necessità di distinguere i consumi non tassati rispetto al consumo globale dello stabilimento industriale nel quale le lavorazioni in questione sono realizzate.

A tal riguardo, si chiarisce in primo luogo che rimangono soggetti a tassazione, come per i prodotti energetici, i consumi relativi all'illuminazione ed al riscaldamento degli ambienti o, in generale, i consumi relativi a servizi quali bagni, spogliatoi, centrale termica e idrica, mensa, uffici, officine, laboratori qualità, lavaggi, ambienti destinati allo stoccaggio, nonché i consumi degli impianti di aspirazione e abbattimento fumi e polveri e di depurazione acque.

In relazione a tali situazioni (presenza di impieghi fuori campo e non), si configura di fatto un uso promiscuo dell'energia elettrica, in conseguenza del quale per le forniture alle utenze con potenza disponibile non superiore a 200kW, il soggetto obbligato che effettua la fornitura deve convenire con l'Ufficio competente il canone d'imposta corrispondente, in base ai consumi presunti tassabili (art. 55, comma 2), mentre gli utilizzatori con potenza disponibile superiore al predetto limite rientrano tra i soggetti obbligati al pagamento dell'accisa di cui all'art. 53, comma 1, lettera c) e si rende applicabile il comma 6 dell'art. 55 sulla separazione dei consumi a diverso regime fiscale.

Per la discriminazione dei consumi si fa rimando, anche per l'applicazione di quanto previsto dal citato comma 6 dell'art. 55, ai principi generali riportati nel paragrafo 1.3, precisando che, in presenza di impedimenti tecnici all'istallazione di distinti contatori, anche in considerazione dell'entità degli interessi erariali da garantire, si può procedere alla determinazione dei consumi presunti da assoggettare all'accisa sulla base di dati tecnici, individuando il quantitativo fisso dei consumi tassati.

In tal caso, rimane fermo l'obbligo di dichiarare le variazioni che comportino un aumento superiore al 10 per cento del consumo tassato precedentemente determinato.

Si fa presente, inoltre, che l'esclusione dalla tassazione in argomento riguarda espressamente l'energia elettrica utilizzata nei suddetti impieghi, ma ciò non esonera l'esercente l'officina di produzione di energia elettrica per uso proprio, dagli obblighi previsti dall'art. 53, comma 1 lettera b), anche quando l'energia elettrica prodotta alimenta esclusivamente detti processi produttivi, salvo i casi di espressa esclusione degli impianti di produzione, previsti dall'art. 52, comma 2, lettere a), b), c) e d).

Sull'effettiva portata dell'esclusione dalla sottoposizione per l'energia elettrica utilizzata "principalmente per la riduzione chimica", alla luce della esclusione dei processi elettrolitici globalmente intesi, si precisa quanto segue.

Com'è noto, un processo elettrolitico è attuato immettendo, tramite due elettrodi, energia elettrica in un'apposita cella.

Essendo specificatamente contemplata la non sottoposizione ad accisa dell'energia elettrica utilizzata nei processi elettrolitici e, quindi nella reazione di ossidazione, per impiego "principalmente nella riduzione chimica", la disposizione normativa non può che riferirsi all'energia elettrica impiegata in attività di riscaldamento (tramite effetto Joule) per fornire la necessaria energia di attivazione affinché una reazione di (ossido)riduzione, non elettrolitica, abbia luogo.

Resta inteso che, per rientrare nella non sottoposizione ad accisa, l'energia elettrica impiegata nel riscaldamento propedeutico ad una reazione di ossidoriduzione non elettrolitica deve risultare superiore al 50 per cento di quella complessivamente impiegata in tutte le attività connesse con la reazione stessa (cioè utilizzata nel processo di ossidoriduzione). In tal caso, la parte minoritaria di energia elettrica impiegata nel processo (data dalla differenza tra l'energia complessivamente impiegata e quella per il riscaldamento) è, ovviamente, sottoposta ad imposizione. Qualora, invece, l'energia elettrica impiegata nel riscaldamento sia inferiore al 50 per cento di quella impiegata nel processo, è sottoposta ad accisa tutta l'energia impiegata nell'ossidoriduzione non elettrolitica.

Nell'ambito della sopra delineata fattispecie, al fine di eseguire un monitoraggio delle realtà agevolate, gli Uffici:

- acquisiranno il parere vincolante dell'Area Centrale Verifiche e Controlli sulle richieste di applicazione del fuori campo di applicazione per le quali hanno provveduto, in via provvisoria, all'accoglimento ovvero al diniego;
- invieranno, per conoscenza, alla competente Direzione Regionale, la suddetta richiesta di parere.

Saranno altresì oggetto di segnalazione casi in cui l'energia elettrica partecipi direttamente alla riduzione chimica al fine di determinarne l'inclusione nella portata della norma.

Le Direzioni Regionali, con cadenza semestrale, provvederanno ad inviare all'Area Centrale Gestione Tributi un resoconto sull'applicazione della disposizione.

2. CARBONE, LIGNITE E COKE DI CARBON FOSSILE

Con riferimento alla disciplina di tali prodotti per i quali, si ricorda, non si applicano né il regime del deposito fiscale né le disposizioni relative alla circolazione in sospensione d'imposta, si precisa che la documentazione di accompagnamento di tali prodotti dal momento generatore dell'imposta e dell'esigibilità della stessa, cioè dalla fornitura, sarà il documento di accompagnamento semplificato (DAS), ove previsto dalla vigente normativa in relazione ai quantitativi di prodotto scortati, ovvero la bolla di accompagnamento XAB, documenti che, oltre ai consueti dati, dovranno recare l'indicazione del "soggetto registrato" che ha proceduto all'assolvimento dell'imposta (denominazione sociale, partita IVA, codice ditta). Il soggetto obbligato –registrato- ha l'obbligo della corretta contabilizzazione delle forniture al fine di distinguere le partite destinate ad usi tassati, ad usi fuori campo ai sensi del comma 13 dell'art.21, o destinate ad altri fornitori senza quindi l'assolvimento del tributo.

Si evidenzia la necessità di verificare ai fini dell'assoggettamento ad accisa, la riconducibilità delle merci ai codici NC indicati dalla norma, restando quindi esclusa la tassazione di merci che hanno solo denominazioni commerciali similari (es. carbonella).

In relazione al rilascio di licenza previsto al paragrafo 9 della circolare 17, si chiarisce che non si rende dovuto il diritto di licenza non essendo lo stesso previsto dall'articolo 63 del testo unico accise e che per ufficio competente presso cui assolvere ogni adempimento deve intendersi quello presso cui il soggetto obbligato ha la sede amministrativa.

Per le ipotesi di richiesta di sostituzione della società registrata nell'assolvimento degli obblighi fiscali ai sensi dell'articolo 21, comma 6, del testo unico accise, portate all'attenzione di questa Struttura centrale si fa riserva di comunicare gli esiti degli approfondimenti in corso con l'ausilio delle competenti Direzioni regionali.

3. OLI VEGETALI

E’ stato fatto rilevare che il paragrafo 10 della circolare 17/D non contempla la fattispecie degli impianti di stoccaggio, lavorazione e/o commercializzazione di oli vegetali, importati o di provenienza nazionale o comunitaria, ma solamente quella degli opifici dove si ottengono oli vegetali.

Inoltre sono state rappresentate perplessità in ordine alla necessità di operare in regime di deposito fiscale nel caso di destinazione degli oli vegetali non modificati chimicamente all’uso esente di produzione di energia elettrica.

A tal riguardo, si ritiene che le disposizioni impartite in materia di stabilimenti di produzione siano sufficienti a definire il necessario assetto fiscale anche per gli stabilimenti di stoccaggio, lavorazione e/o commercializzazione.

Si ribadisce pertanto che tali impianti dovranno essere gestiti in regime di deposito fiscale qualora intendano detenere e commercializzare, solo in parte, prodotto destinato ad uso di carburazione e combustione, seppure con gli adattamenti richiesti dal caso di specie e previsti nella circolare 17/D/2007, tra cui:

- la cauzione di cui all’art.5, comma 3, lettera a) del TUA sarà commisurata al solo prodotto immesso mediamente in consumo in un mese e non a quello detenuto, ferma restando l’obbligatorietà di prestazione della cauzione per la movimentazione in regime sospensivo di cui all’articolo 6 del TUA.;
- obbligo di tenuta dei registri di estrazione e spedizione;
- regime di vigilanza limitato alle scritturazioni, escludendo l’obbligo di perimetrazione di una parte dell’impianto e l’uso di serbatoi dedicati.

Resta fermo quanto già indicato per gli stabilimenti la cui produzione è destinata interamente agli usi energetici, ai quali si rende applicabile la disciplina del deposito fiscale e dei consumi interni di cui al testo unico delle accise.

Per quanto riguarda la prestazione della garanzia di deposito di cui all'art.5, comma 3, lettera a) del TUA, si fa presente che essa deve essere commisurata all'imposta che mediamente viene pagata con cadenza mensile.

Come esposto nella circolare 17/D, i prodotti energetici impiegati nella produzione di energia elettrica sono sottoposti ad accisa per motivi di politica ambientale con l'applicazione delle aliquote stabilite nella tabella A, che prevede l'esenzione per gli oli vegetali non modificati chimicamente destinati a tale utilizzo.

Nel caso l'impianto destini tutto il prodotto detenuto all'uso esente di produzione di energia elettrica, l'importo della cauzione di deposito risultante è da considerare pari a zero, il prodotto è scortato dal DAA con prestazione della cauzione prevista per la movimentazione in regime sospensivo commisurata al gasolio destinato al particolare impiego ovvero con DAS . In questo caso, ovviamente, il depositario non potrà cedere prodotto per destinazione ad usi tassati di carburazione o combustione.

Si aggiunge che la detenzione degli oli e grassi vegetali, destinati ad usi energetici ad imposta assolta è effettuata in conformità alla disciplina dell'articolo 25 del testo unico, con la precisazione che è stato formulato specifico quesito al Ministero dello sviluppo economico circa la necessità che tali impianti siano subordinati ad autorizzazioni amministrative.

****

In ordine alla definizione di **"oli vegetali non modificati chimicamente" per i quali trova applicazione l'esenzione da accisa in relazione alla destinazione alla produzione diretta o indiretta di energia elettrica (**punto 11 della tabella A allegata al testo unico accise), si chiarisce che la stessa deve riguardare esclusivamente gli oli vegetali di cui ai codici NC da 1507 a 1515. In tali voci, infatti, ricadono varie tipologie di oli vegetali, anche raffinati, ma "non modificati chimicamente". Tali si intendono quegli oli che possono anche aver subito trattamenti semplici che non alterano la composizione acidica, tra i quali si ricomprendono i processi di raffinazione che hanno scarsa incidenza sulla variazione della predetta composizione.

A detti prodotti può quindi essere riconosciuto il trattamento agevolativo previsto dal citato punto 11.

Per gli oli vegetali di cui ai codici NC da 1516 a 1518 che hanno subito invece trasformazioni chimiche sostanziali (idrogenazione, esterificazione ed interesterificazione) è preclusa la riconducibilità alla categoria degli "oli vegetali non modificati chimicamente", con conseguente inapplicabilità dell'esenzione predetta.

In merito all'individuazione del combustibile equivalente cui commisurare la tassazione degli oli vegetali ai sensi dell'articolo 21, comma 5, del testo unico, si precisa che il prodotto (e conseguente tassazione) equivalente all'olio vegetale è da individuarsi nel gasolio, sia nel settore della trazione, in quanto sostituibile o miscelabile con il primo nei motori, che in quello della combustione, in quanto utilizzabile nelle medesime caldaie.

Ciò nelle more delle determinazioni che assumerà il Comitato Termotecnico Italiano, presso cui è allo studio la verifica della possibilità di utilizzo dell'olio vegetale tal quale in sostituzione dell'olio combustibile denso.

In caso di miscelazione di olio vegetale con olio combustibile denso, l'aliquota da applicare al prodotto ottenuto è da individuarsi con riferimento all'olio combustibile finito, dovendosi considerare il primo prodotto utilizzato in sostituzione del gasolio, nelle varie percentuali previste per gli oli combustibili (da semifluidi a fluidissimi).

****

Si ritiene, infine, utile dare notizia della disposizione introdotta dalla Legge 29/11/2007, n.222, art.25 -comma 4-sexies-, secondo cui "gli imprenditori agricoli che producono oli vegetali non modificati chimicamente e li impiegano per autoconsumo, quale carburante, nel parco macchine aziendale, fino ad un quantitativo annuo di 5 tonnellate non sono soggetti al regime di deposito fiscale relativo alla produzione, trasformazione e cessione dei prodotti soggetti ad accisa".

Sul punto si darà corso a specifiche istruzioni.

4. OLI E GRASSI ANIMALI

A seguito di richieste di chiarimenti, si ribadisce quanto già specificato al paragrafo 10 della circolare, facendo ora riferimento esplicito anche ai grassi di cui al codice NC 1518:

- nell'utilizzo di tali prodotti quale combustibile per riscaldamento o carburante per motori, essi devono essere assoggettati ad accisa;
- i consumi interni ex art. 22 del TUA possono essere riconosciuti solo per gli stabilimenti interamente gestiti in regime di deposito fiscale e, cioè, la cui produzione è destinata interamente alle destinazioni per usi energetici;
- dal solo punto di vista fiscale, per combustibile o carburante equivalente si deve intendere quello che può essere sostituito nel particolare impiego al prodotto di che trattasi.

In merito a quest'ultimo punto, in considerazione del fatto che i prodotti di che trattasi definiti "energetici", anche se non idrocarburici, sono assoggettati a tassazione se utilizzati come combustibili per riscaldamento, gli Uffici e le Direzioni Regionali dell'Agenzia segnaleranno con tempestività ogni applicazione del criterio di equivalenza in parola, al fine di un monitoraggio dei nuovi casi di tassazione e di eventuali ulteriori e più dettagliate istruzioni.

In ordine alla richiesta pervenuta dagli operatori del settore di disporre l'assimilazione di tali prodotti agli "oli vegetali non modificati chimicamente" ai fini dell'esenzione prevista dal punto 11 della tabella A, si chiarisce che i grassi animali sono da classificare ai codici NC da 1516 a 1518 nei quali, per quanto detto nel precedente paragrafo, rientrano gli oli vegetali che avendo subito trasformazioni sostanziali non sono considerabili "non modificati chimicamente".

Anche per gli oli e grassi animali, il prodotto equivalente cui commisurare la tassazione si individua nel gasolio, nelle more delle determinazioni che saranno assunte presso il Comitato Termotecnico Italiano, già richiamate per gli oli vegetali.

Per la detenzione ad imposta assolta vale quanto detto in relazione agli oli vegetali al precedente paragrafo.

5. GAS NATURALE

5.1 - Determinazione rate di acconto 2008

L'articolo 2 del decreto legislativo 2 febbraio 2007, n. 26, apporta una sostanziale modifica all'attuale struttura impositiva relativa al gas naturale per combustione in usi civili, prevedendo un sistema non più basato sulla destinazione d'uso del prodotto, ma determinando la misura dell'accisa per fasce di consumo.

Conseguentemente, dal 1° gennaio 2008 i consumi di gas naturale per combustione in usi civili dovranno essere ripartiti in base agli scaglioni di consumo stabiliti al comma 1 dell'articolo 2 del suddetto decreto legislativo e sono soggetti alle corrispondenti aliquote di accisa.

In merito a ciò, è stato chiesto se tale nuovo sistema di tassazione sugli usi civili del gas debba essere considerato in sede di determinazione delle rate d'acconto dovute per l'anno 2008.

Al riguardo, occorre tener presente che, com'è noto, nel settore del gas naturale, il pagamento dell'accisa è effettuato in rate di acconto mensili calcolate sulla base dei consumi dell'anno precedente, accertati in sede di dichiarazione annuale.

Nella dichiarazione di consumo per l'anno 2007, che sarà presentata entro il mese di marzo del 2008, i consumi per uso civile devono essere indicati distintamente per destinazione d'uso, al fine di poter determinare l'entità del debito d'imposta in base al sistema di tassazione vigente fino al 31 dicembre 2007 perché si possa pervenire alla corretta liquidazione dell'accisa, con l'eventuale conseguente conguaglio tra il dovuto accertato e gli acconti versati.

Quindi, le rate di acconto mensili da versare nel corso del 2008 sono determinate in base alle risultanze della dichiarazione e l'effettivo debito d'imposta per i consumi del 2008 sarà accertato e liquidato con la successiva dichiarazione di consumo.

Ciò in quanto le modalità di accertamento, liquidazione e pagamento dell'accisa vigenti fino al 31 dicembre 2007, non consentono di poter determinare in maniera puntuale e verificabile dagli Uffici preposti ai controlli, l'importo delle rate di acconto per il 2008 in base al nuovo sistema di tassazione, che non può essere rappresentato nella dichiarazione di consumo per il 2007.

Inoltre, in relazione sempre alle suddette modalità di accertamento, liquidazione e pagamento dell'accisa, è appena il caso di sottolineare che, la posticipazione al mese di marzo dell'accertamento del debito d'imposta, consentita dallo slittamento del termine di presentazione della dichiarazione di consumo, comporta anche per il mese di febbraio il versamento di una rata di acconto di importo pari a quella del mese di dicembre 2007, **fatti salvi eventuali crediti già maturati che dovessero essere ancora scomputati.**

Le modalità per la presentazione della dichiarazione di consumo sono state oggetto della nota prot. n. 7533 del 4 dicembre 2007 e i dati contenuti nella dichiarazione dovranno riguardare l'intero anno, senza soluzione di continuità tra l'attuale e il previgente regime fiscale.

5.2 - Applicazione scaglioni consumo

Come detto, il nuovo sistema di tassazione del gas naturale consumato per combustione in usi civili, prevede l'applicazione dell'accisa in ragione dell'entità del consumo annuale, stabilendo quattro fasce di consumo:

fino a 120 mc	1° fascia
da 121 mc a 480 mc	2° fascia
da 481 mc a 1560 mc	3° fascia
oltre 1560 mc	4° fascia

Tenuto conto che gli scaglioni sono rapportati all'anno solare e devono essere applicati ai consumi di ogni singola fornitura per usi civili, a prescindere dai giorni di effettivo consumo, sarà necessario che le società di vendita mantengano il computo del consumo progressivo con riferimento

all'inizio di ogni annualità (1°gennaio) e procedano all'applicazione delle previste aliquote di accisa in modo consequenziale al riempimento di ogni singola fascia di consumo nel corso dell'anno.

Il computo dei consumi, con riferimento all'inizio di ogni annualità e la ripartizione degli stessi per fascia di consumo, dovrà essere evidenziato nelle fatture rilasciate ai consumatori finali, con l'esposizione della liquidazione della corrispondente tassazione.

Considerato che non è tecnicamente possibile la simultanea lettura dei contatori alla data del 31 dicembre, dovrà essere applicato il calcolo pro-quota-die per ripartire i consumi rilevati nel periodo intercorrente tra due letture, quando si verificano a cavallo tra due anni solari (per ciascun anno solare, lo zero del consumo annuo è definito dalla lettura calcolata del contatore alle ore 00,00 del 1° gennaio).

Per maggior chiarezza, si fa presente che anche nei casi di contratti di somministrazione di durata inferiore all'anno solare, per via di attivazione di nuove utenze o cessazione della fornitura in corso d'anno, permane il diritto della completa fruizione delle suddette fasce di consumo annuali e conseguenti scaglioni d'imposta definiti dall'art. 2, comma 1, del decreto legislativo n. 26/2007, ossia senza rimodulazione proporzionale in relazione agli effettivi giorni/anno di durata della fornitura.

La voltura di un'utenza (cambio della persona fisica o giuridica nell'intestazione dell'utenza) si risolve in una cessazione del contratto di somministrazione nei confronti del consumatore finale uscente e contestuale attivazione del contratto di somministrazione nei confronti del consumatore finale subentrante sul medesimo punto di fornitura. Anche in tale caso non si applica alcuna rimodulazione delle fasce di consumo e relativi scaglioni d'imposta.

Il beneficio fiscale della completa fruizione delle fasce di consumo in parola deve essere assicurato ancorché in presenza del susseguirsi, nel corso del medesimo anno, di più contratti di somministrazione stipulati dal medesimo consumatore con società di vendita diverse.

In tale circostanza, il venditore uscente dovrà fornire, in tempi utili e anche per il tramite del consumatore finale interessato, un attestato al venditore subentrante, dal quale risulti, alla data di termine del contratto di fornitura, la lettura effettiva del contatore del gas naturale associato

all'utenza in esame (necessaria, tra l'altro, anche per motivi commerciali al fine di determinare, per la successiva fatturazione, l'esatta quantità di gas naturale fornita dal venditore uscente al proprio ex-cliente) e il consumo progressivo annuo effettivo relativo alla predetta utenza.

Qualora la predetta lettura effettiva non sia disponibile alla data di inizio della fornitura da parte del venditore subentrante, quest'ultimo procederà all'applicazione degli scaglioni di consumo sulla base della lettura calcolata (e del conseguente consumo annuo) utilizzata dal venditore uscente nell'ultima fatturazione disponibile effettuata al cliente finale. Al momento della disponibilità della lettura effettiva sia il venditore uscente sia quello subentrante procederanno all'emissione delle relative fatture a conguaglio.

Si riportano di seguito alcune ipotesi di applicazione della nuova tassazione.

Esempio 1. Si ipotizzi una fornitura in uso civile con frequenza di fatturazione quadrimestrale e con ultima fattura relativa ai consumi registrati fino al 14 novembre 2007, sulla lettura calcolata l_0 = 7.900. Alla data del 1 gennaio 2008, il relativo fornitore determina contabilmente, in base ai consumi storici, la lettura calcolata x_0 = 8.000. Da tale lettura decorre il progressivo annuo per l'anno 2008. All'atto della prima fatturazione del 2008, relativa ai consumi avvenuti tra il 15 novembre 2007 e il 14 marzo 2008, viene stimata, a quest'ultima data, la lettura calcolata l_1 = 8.300. Si calcola, pertanto:

consumi nel periodo 15 novembre 2007 – 14 marzo 2008: $l_1 – l_0$ = 400 m^3

consumi nel periodo 15 novembre 2007 – 31 dicembre 2007: $x_0 – l_0$ = 100 m^3

consumo progressivo 2008 (nel periodo 1 gennaio 2008 – 14 marzo 2008): $l_1 – x_0$ = 300 m^3

Nel caso in esame, la liquidazione dell'imposta andrà effettuata assoggettando ad accisa:

- i 100 m^3 consumati nell'anno 2007 utilizzando il vecchio sistema di tassazione;

- i primi 120 m^3 consumati nell'anno 2008 con l'aliquota prevista per il primo scaglione [0-120] m^3;
- i successivi 180 m^3 consumati nell'anno 2008 con l'aliquota prevista per il secondo scaglione [120-480] m^3.

In particolare, per i consumi dell'anno 2008, si ha:

accisa dovuta (Nord): 120 m^3 x 0,044 €/m^3 + 180 x 0,175 €/m^3 = 36,78 €

Oppure:

accisa dovuta (Mezzogiorno): 120 m^3 x 0,038 €/m^3 + 180 x 0,135 €/m^3 =28,86 €

Nella seconda fatturazione del 2008, relativa ai consumi avuti tra il 15 marzo 2008 e il 14 luglio 2008, viene stimata, a quest'ultima data, la lettura calcolata l_2 = 8.700. Si calcola, pertanto:

consumo progressivo 2008 (nel periodo 1 gennaio 2008 – 14 luglio 2008): $l_2 – x_0$ = 700 m^3

consumo nel periodo 15 marzo 2008 – 14 luglio 2008: $l_2 – l_1$ = 400 m^3

Tenendo presente l'accisa già liquidata nella prima fattura, i consumi ulteriori sono da assoggettare ad accisa con i seguenti criteri:

- 180 m^3 con l'aliquota prevista per il secondo scaglione [120-480] m^3;
- 220 m^3 con l'aliquota prevista per il terzo scaglione [480-1560] m^3.

Cioè, si ha, per la seconda fattura del 2008 la seguente liquidazione di imposta:

accisa dovuta (Nord): 180 x 0,175 €/m^3 + 220 x 0,170 €/m^3 = 68,90 €

Oppure:

accisa dovuta (Mezzogiorno): 180 x 0,135 €/m^3 + 220 x 0,120 €/m^3 = 50,70 €

Esempio 2. Si ipotizzi che una fornitura in uso civile venga attivata il 1° dicembre 2008 (cioè, esclusivamente per un dodicesimo dell'anno). In

caso di consumo di 500 m^3 nel solo mese di dicembre, la relativa accisa viene liquidata come segue (con riferimento alle aliquote del Nord):

accisa dovuta (nel dicembre 2008): 120 m^3 x 0,044 €/m^3 + 360 x 0,175 €/m^3 + 20 x 0,170 €/m^3 = 71,68 €

Cioè, l'accisa afferente i consumi realizzati nel mese dicembre 2008 è liquidata con riferimento agli scaglioni [0;120]; [120;480]; [480;1560]; [1560-infinito] e non agli intervalli [0;10]; [10;40]; [40;130]; [130-infinito], ottenuti per rimodulazione degli scaglioni di cui all'art.2, comma 1 del D.l.vo 26/07 proporzionalmente al periodo dell'anno di effettiva attività dell'utenza.

Esempio 3. Si ipotizzi che una fornitura in uso civile venga cessata il 1° febbraio 2008 (cioè, abbia durata complessiva di un dodicesimo di anno). In caso di consumo di 500 m^3 nel solo mese di gennaio, la relativa accisa viene liquidata come segue (con riferimento alle aliquote del Nord):

accisa dovuta (nel dicembre 2008): 120 m^3 x 0,044 €/m^3 + 360 x 0,175 €/m^3 + 20 x 0,170 €/m^3 = 71,68 €

Esempio 4. Si ipotizzi che su una fornitura in uso civile venga effettuata una voltura a decorrere dal 1° luglio 2008 (cioè, l'utenza viene utilizzata per metà anno da un primo soggetto e per l'altra metà da un secondo). Si ipotizzino, altresì, i seguenti consumi annui:

- primo soggetto 2000 m^3 (dal 1°gennaio al 30 giugno);
- secondo soggetto 140 m^3 (dal 1°luglio al 31 dicembre).

La liquidazione dell'accisa, relativamente alla suddetta utenza, è la seguente (con riferimento alle aliquote del Nord):

- primo soggetto: 120 m^3 x 0,044 €/m^3 + 360 x 0,175 €/m^3 + 1080 x 0,170 €/m^3 + 440 x 0,186 €/m^3 = 333,72 €
- secondo soggetto: 120 m^3 x 0,044 €/m^3 + 20 x 0,175 €/m^3 = 8,78 €

Anche in tale circostanza, non si applica alcuna rimodulazione degli scaglioni di cui al D.l.vo 26/07.

5.3 - Particolarità del mercato del gas e conseguenti riflessi fiscali

5.3.1 – Acquirenti gas naturale nel “Punto di Scambio Virtuale”

Nell’operatività del mercato del gas, la regolamentazione del settore prevede la possibilità di effettuare contratti di compravendita sul “Punto di Scambio Virtuale”.

La suddetta possibilità è riservata a società che hanno adempiuto a tutti gli obblighi previsti al fine di essere qualificate come “trader” abilitati ad operare su tale mercato.

In particolare il trader che acquista il gas sul PSV può sia rivenderlo sullo stesso PSV, sia fornirlo a consumatori finali e sia consumarlo esso stesso, fornendolo presso propri impianti.

In merito a tale ultima possibilità, occorre tener conto che il venditore (che può essere anche un operatore estero che utilizza esclusivamente la suddetta modalità di vendita del gas sul mercato italiano) non conosce quali successive operazioni farà l’acquirente del gas, non essendo previsto alcun riferimento all’utilizzo del gas nei contratti di compravendita sul PSV e non dovendo esso stesso provvedere alla consegna presso l’utilizzatore.

Sarà infatti il trader acquirente, che è anche titolare di un contratto di trasporto con la Snam Rete Gas S.p.A., a provvedere alla consegna del gas naturale presso i propri punti di utilizzo.

In tale modo di operare, l’acquirente nazionale dovrà assumere la qualifica di soggetto obbligato e provvedere ai conseguenti adempimenti, essendo la sua attività riconducibile alla previsione di cui alla lettera b), comma 7, dell’art. 26 del testo unico.

5.3.2 - Soggetti esercenti l’attività di stoccaggio

Per il consumo di gas naturale, connesso e necessario alle attività di stoccaggio, è stato segnalato che non è prevista alcuna fatturazione da parte dei soggetti proprietari del gas che usufruiscono del servizio di stoccaggio, nei confronti dei titolari degli impianti utilizzati per lo stoccaggio di gas naturale.

Ciò stante, considerato che il gas naturale utilizzato per i fini suddetti è reso nella disponibilità del titolare dell'impianto di stoccaggio, lo stesso dovrà essere considerato soggetto obbligato in relazione ai consumi in parola.

5.4 - Gestori reti locali, impianti rigassificazione e giacimenti gas

In relazione al comma 14 dell'articolo 26 ed alle precisazioni contenute nella nota del 24 luglio 2007, si conferma che anche i gestori di reti locali di distribuzione devono presentare una dichiarazione riepilogativa delle movimentazioni del gas naturale; in particolare dovranno essere indicate le quantità di gas introdotte nella propria rete di distribuzione e le quantità estratte, come richiesto nei quadri A e B del prospetto annuale del gas naturale movimentato, di cui al modello AD-2.

Allo scopo di consentire tale adempimento, deve essere attribuito ai suddetti gestori apposito codice ditta riferito, a differenza di quanto indicato nella circolare 17/D/2007 per le reti di trasporto nazionale, all'impianto di distribuzione.

Tenuto conto che, anche per l'adempimento in questione, saranno forniti i dati concernenti le movimentazioni di gas naturale effettuate nell'intero anno, senza soluzione di continuità, saranno mantenuti in essere i codici di accisa, rilasciati in relazione al preesistente regime di deposito fiscale, ai soli fini dell'acquisizione della dichiarazione riepilogativa per l'anno 2007.

Ai soli fini di censimento e per consentire la corretta compilazione della suddetta dichiarazione, sarà attribuito apposito codice ditta, ovvero mantenuto momentaneamente in essere il codice di accisa, agli impianti di rigassificazione GNL ed ai giacimenti di gas naturale.

6. ENERGIA ELETTRICA

Sono stati chiesti chiarimenti in merito a quanto riportato nella circolare 17/D/2007, al sottoparagrafo 11.3 ed in particolare di esplicitare il concetto sintetizzato nella frase: *" Nelle realtà operative del mercato elettrico, tenuto*

conto che sia chi produce, sia chi trasporta l'energia elettrica, necessita della stessa per il funzionamento e per la sicurezza dei propri impianti, le tipologie previste dall'art. 53-bis si concretizzano solo nel caso in cui l'elettricità consumata per lo svolgimento di dette attività viene fatturata da altri soggetti obbligati."

Al riguardo, per maggior chiarezza e per uniformità di indirizzo, si riportano le seguenti considerazioni.

Gli impianti di produzione si configurano come officine elettriche in base all'art. 54 del testo unico, ma sono soggette all'obbligo di denuncia ed al rilascio della licenza di esercizio, in base ai commi 4 e 7 dell'art. 53, solo se possono essere ricondotte alla previsione contenuta nel comma 1, lettera b), del medesimo art. 53, ossia in presenza di consumi di utenze proprie dello stesso produttore, diversi da perdite per trasformazione o conversione comunque effettuata, non alimentate da una fornitura da parte di un venditore.

Ciò stante, anche per gli impianti di produzione dedicati alla cessione, qualora parte dell'energia elettrica viene direttamente utilizzata dallo stesso produttore per la realizzazione della propria attività istituzionale, si concretizza un uso proprio, soggetto al regime fiscale, seppure trattasi di consumi esenti in base all'art. 52, comma 3, lettera a).

Nei casi in cui i consumi interni siano alimentati da apposite forniture, le linee di alimentazione derivate a valle del misuratore di cessione alla rete risulteranno come normali utenze, i cui consumi, per quanto esenti, saranno dichiarati nei modi di rito dal venditore.

In tali circostanze, non verificandosi il presupposto dell'obbligazione tributaria in capo all'esercente gli impianti di produzione, l'attività di produzione di energia elettrica è soggetta solamente all'obbligo della comunicazione previsto dal comma 1 dell'art. 53-bis, in luogo della denuncia e della licenza di esercizio per l'officina elettrica.

Si osserva, però, che in entrambi i casi, permane la necessità di accertamento dell'energia elettrica prodotta, qualora venga richiesta l'applicazione dell'aliquota di accisa sul prodotto energetico utilizzato, come stabilita dal punto 11 della tabella A.

Infatti, devono ritenersi applicabili le aliquote di accisa stabilite per i prodotti energetici impiegati nella produzione di energia elettrica, anche quando le officine di produzione sono tenute alla sola comunicazione, stante il fatto che le disposizioni che ora disciplinano l'accisa, prevedono l'obbligo della comunicazione in luogo della denuncia contemplata, per le medesime tipologie di impianti, dalle previgenti disposizioni disciplinanti l'imposta di consumo.

Pertanto, se è necessario accertare la quantità di prodotto energetico sulla quale accordare il regime fiscale stabilito dal citato punto 11 tab. A, dovranno essere mantenute le opportune prescrizioni sui misuratori dell'energia elettrica utili all'accertamento dell'impiego in questione.

Per contro, dato che la nuova disciplina fiscale sul consumo dell'energia elettrica pone il momento generativo dell'obbligazione tributaria all'atto della fornitura o del consumo per uso proprio, viene meno l'esigenza di porre in essere, sia per le officine di produzione soggette a semplice comunicazione che per quelle soggette a denuncia, prescrizioni non più necessarie ai fini dell'accertamento e liquidazione dell'accisa sull'energia elettrica.

In particolare, in base all'assetto impiantistico e all'eventuale necessità di accertamento nell'impiego di prodotti energetici e/o di consumi di elettricità per uso proprio, potranno essere accordate semplificazioni, tenuto peraltro conto, riguardo ai misuratori dell'energia ceduta, che l'interesse commerciale garantisce sulla correttezza della misura.

Riguardo ai consumi di elettricità per uso proprio, finalizzati all'attività di produzione e per mantenere la capacità di produrre elettricità, si deve ritenere che l'esenzione, riferita all'attività di produzione, compete a tutti i consumi dell'azienda produttrice.

Valgono al riguardo le considerazioni espresse nel paragrafo 6 della circolare 366/1991: "sono compresi tutti i consumi quali ad esempio: ausiliari di centrale, direttamente o indirettamente connessi alla produzione di energia elettrica, servizi di illuminazione e di forza motrice di qualsiasi altro tipo, altri servizi ausiliari, impieghi in uffici di amministrazione, consumi in locali per guardiania e custodia." quando la produzione di energia elettrica si configura come attività istituzionale del soggetto industriale, viceversa, se la produzione di energia elettrica è un'attività

incidentale del soggetto, l'esenzione spetta “esclusivamente per tutti i consumi di centrale, ivi compresa la relativa illuminazione”.

Riguardo ai prodotti energetici utilizzati nella generazione di energia elettrica, la differenziazione nell’applicazione delle aliquote di accisa previste per “produzione” o per “autoproduzione”, dal punto 11 della tabella A, dovrà essere effettuata in relazione allo scopo cui è destinata l’attività di generazione dell’elettricità, applicando, come di consueto, l’aliquota prevista per la produzione anche riguardo alla quota parte afferente l’elettricità consumata per uso proprio, quando tali consumi sono finalizzati alla realizzazione dell’attività industriale di produzione dell’energia elettrica per la vendita a terzi soggetti utilizzatori o rivenditori.

Viceversa, l’aliquota prevista per l’autoproduzione di energia elettrica è applicabile anche alla quota parte di prodotto energetico afferente l’energia elettrica consumata negli usi di centrale, nei casi in cui il processo di generazione di energia elettrica rappresenta un’attività incidentale per la realizzazione di altri processi produttivi, ovvero destinata al soddisfacimento di esigenze proprie dello stesso esercente l’officina elettrica, diverse dall’attività di produzione sopra detta.

In merito, poi, all’accertamento della destinazione d’uso del combustibile impiegato negli impianti di produzione termoelettrica, facenti parte del sistema elettrico nazionale, si è avuto modo, già con la risoluzione 3/D del 9.11.2004, di riconoscere ai consumi di prodotti energetici connessi al mantenimento in riserva disponibile degli impianti ed ai conseguenti frequenti avviamenti, il regime fiscale previsto dal punto 11 della tabella A, allegata al Testo Unico delle Accise, definendo detti consumi, ancorché in assenza di produzione di energia elettrica, dinamicamente connessi alla produzione dell’elettricità necessaria al fabbisogno nazionale.

Con le stesse premesse, devono essere considerati dinamicamente connessi alla produzione di energia elettrica, oltre ai consumi per le attività di manutenzione dei gruppi di produzione, anche quelli riguardanti le operazioni necessarie alla riattivazione degli impianti di produzione dopo un periodo di fermo, che sia stato dovuto per consentire la manutenzione o il rinnovamento degli impianti stessi, oppure a seguito di vincoli ambientali o autorizzativi.

Infine, è stato rappresentato che, nel regime di mercato libero, alcune centrali termoelettriche, normalmente meno efficienti rispetto a tecnologie più attuali, possono produrre in modo non continuativo o solamente nelle fasce orarie maggiormente retribuite, registrando regimi di funzionamento dei gruppi di produzione molto irregolari, con frequenti fermate ed avviamenti e coefficienti di carico (kp) talvolta anche molto bassi, tanto che potrebbero non essere rispettati i consumi specifici di riferimento, determinati in base a parametri di consumo considerati con gli impianti in regime di marcia regolare.

Al riguardo, tenuto conto che le aliquote di accisa stabilite per la produzione di energia elettrica riflettono un'imposizione di carattere ambientale, che penalizza l'utilizzo dei prodotti energetici in relazione al potenziale inquinante, si deve riconoscere la finalità della produzione di energia elettrica ai consumi eccedenti quelli di riferimento, quando la destinazione d'uso è certa.

Pertanto, potrà essere considerato regolare l'impiego di maggiori quantitativi di prodotto energetico, qualora risulti possibile comparare i consumi accertati con quelli di riferimento, mediante idonea documentazione che motivi tecnicamente le differenze in questione.

Per quanto riguarda gli impianti di produzione da fonti rinnovabili completamente dedicati alla cessione, laddove coesistono consumi interni necessari al funzionamento degli apparati di produzione, in base ai quali l'officina è comunque soggetta a denuncia, si rappresenta che, non essendovi la necessità di accertare il consumo di prodotti energetici, le prescrizioni correlate alla denuncia di officina saranno adeguate alla portata degli interessi erariali da salvaguardare, tenuto conto che la discriminazione dei consumi di energia elettrica risulta utile ai soli fini conoscitivi dell'entità dei consumi ammessi all'esenzione prevista dall'art. 52, comma 3, lettera a), per l'accisa e dall'art. 6, comma 5, D.L. 511/1988, per l'addizionale e, tenuto conto altresì, come già accennato, che la correttezza sulla misura dell'energia ceduta è garantita dalla coesistenza di contrapposti interessi commerciali tra il produttore, l'acquirente e il soggetto che provvede al vettoriamento.

Si ribadisce che non rientrano tra i consumi per uso proprio dello stesso produttore le perdite di trasformazione o conversione necessarie a rendere disponibile l'energia elettrica prodotta.

***

Riguardo poi alle reti di trasporto e distribuzione dell'energia elettrica, valgono per analogia le considerazioni già svolte al paragrafo 5.4, nei riguardi dei gestori delle reti di gasdotti.

In particolare, dette reti non costituiranno più officine di acquisto a scopo commerciale dal momento in cui sarà realizzata la separazione societaria tra l'attività di vendita e quella di distribuzione anche riguardo alle forniture ai cosiddetti clienti domestici, in attuazione della completa liberalizzazione del mercato elettrico prevista dalla normativa di settore; conseguentemente viene meno l'obbligo di denuncia e la licenza di esercizio.

Infatti, a norma dell'art. 54 de testo unico, le reti destinate al vettoriamento dell'elettricità possono essere considerate officine di acquisto, soggette a denuncia, solo per l'energia elettrica acquistata per farne rivendita.

Riguardo ai consumi di energia elettrica per l'attività di trasporto e distribuzione, occorre preliminarmente precisare che il decreto legislativo n. 26/2007 ha riscritto il quadro delle esenzioni applicabili per particolari utilizzi dell'energia elettrica, non confermando l'esenzione per l'esercizio delle attività di produzione, trasporto e distribuzione dell'energia elettrica introdotta per la previgente imposta di consumo dall'art. 28, comma 3, della legge 388/2000.

Per contro, l'esenzione ora introdotta per l'attività di produzione di elettricità e per mantenere la capacità di produrre elettricità, può ben riguardare i consumi di energia elettrica connessi al conseguimento delle finalità della produzione, per tutte la realizzazione di un bene fruibile e commerciabile.

La particolarità dell'energia elettrica è quella di essere un bene non immagazzinabile e che può prodursi solo in presenza di carichi elettrici (ovvero utenze di consumo) allacciati agli impianti di produzione.

Ciò stante, affinché vi sia produzione, la corrente prodotta deve essere portata per mezzo di allacciamenti elettrici alle rispettive utilizzazioni e, quindi, deve essere resa disponibile alle utenze.

Quanto sopra porta a ritenere che i consumi connessi al trasporto e distribuzione dell'energia elettrica, quali quelli afferenti le stazioni di connessione alla rete, di trasformazione e di controllo del flusso elettrico, rientrino nell'esenzione in parola.

La medesima esenzione non può, invece, più essere accordata ai consumi afferenti altre attività delle aziende di trasporto e distribuzione dell'energia elettrica, quali impieghi in uffici di amministrazione, consumi per servizi e in locali per guardiania e custodia, quando non rientranti tra quelli connessi al mantenimento della disponibilità dell'elettricità prodotta.

Premesso quanto sopra, laddove i gestori non provvedono direttamente ad autoalimentare le proprie utenze con l'utilizzo di appositi gruppi elettrogeni, risulteranno essere consumatori finali, salvo la facoltà di essere riconosciuti soggetti obbligati, prevista per le utenze con impiego unico tassato dall'art. 53, comma 2, lettera a), se la fornitura è effettuata a monte di apparati per la trasformazione o conversione, con una potenza disponibile superiore a 200 kWh.

In tali casi il riconoscimento di officina di acquisto per uso proprio è limitato allo specifico utilizzo e non alla gestione della rete di trasporto o distribuzione.

Pertanto, i soggetti che effettuano l'attività di vettoriamento, sono tenuti a comunicare la propria attività e a presentare una dichiarazione riepilogativa che si compone dei quadri G e H del modello AD-1, all'ufficio dell'Agenzia delle Dogane competente sull'impianto.

E' appena il caso di precisare che le perdite che avvengono sulle linee di trasporto e distribuzione, sia per trasformazione della tensione, sia per dispersione, non verificandosi il presupposto dell'obbligazione, non sono assoggettabili al regime fiscale.

In ultimo si conferma che, le dichiarazioni annuali, saranno riferite all'intera annualità, senza soluzione di continuità tra il periodo di vigenza dell'imposta di consumo e quello dell'assoggettamento al regime delle accise.

Inoltre, anche per l'energia elettrica, come già detto per il gas naturale, le modalità di accertamento, liquidazione e pagamento dell'accisa consentono per il 2008 il versamento della rata di acconto nella misura calcolata in base alla dichiarazione di consumo per l'anno 2007 (fatti salvi eventuali crediti ancora non esauriti), fino alla nuova rideterminazione da effettuarsi al più tardi entro il giorno 16 del mese di marzo.

7. ADEMPIMENTI PROCEDURALI CONNESSI ALLA NUOVA DISCIPLINA DELL'ACCISA SUL GAS E SULL'ENERGIA ELETTRICA

Al sottoparagrafo 8.5 della circolare 17/D/2007, ultimo capoverso di pagina 22, è stato specificato che per i soggetti obbligati già attivi nel mercato del gas non era dovuta una nuova denuncia e che, controllata la congruità della cauzione prestata, gli uffici competenti avrebbero provveduto a rilasciare la prevista autorizzazione.

Parimenti, al sottoparagrafo 11.2 della medesima circolare, pag. 36, è stato specificato che per i soggetti obbligati già attivi nel mercato dell'energia elettrica, si sarebbero dovute considerare valide le licenze già rilasciate laddove ancora necessarie mentre, riguardo ai soggetti non titolari di officina, si sarebbe dovuto procedere alla sostituzione delle licenze con analoghe autorizzazioni.

In relazione a procedimenti amministrativi avviati con la richiesta di parte si chiarisce che, in linea generale, l'istanza tesa "ad ottenere l'emanazione di un provvedimento amministrativo o il rilascio di certificati, estratti, copie e simili" è da assoggettare ad imposta di bollo ai sensi dell'articolo 3, punto 1, dell'allegato A al DPR 26 ottobre 1972, n.642.

Tuttavia, in relazione a quanto contenuto nei sottoparagrafi 8.5 e 11.2, prima richiamati, l'obbligatorietà o meno dell'istanza tendente a regolarizzare, per effetto delle nuove norme, l'esercizio della propria attività con una autorizzazione, nonché l'assoggettabilità della stessa all'imposta di bollo, è oggetto di specifico quesito presso l'Agenzia delle Entrate competente in materia di imposta di bollo.

---oooOooo---

Si invitano codesta Direzioni regionali a dare la massima diffusione ai contenuti della presente, vigilando sulla corretta osservanza della stessa e segnalando eventuali problematiche operative.

La presente circolare è stata sottoposta all'esame del Comitato strategico e di indirizzo permanente che ha espresso parere favorevole nella seduta del 27 dicembre 2007.

Il Direttore dell'Area Centrale