

## Accise sui consumi nei depositi: cosa non va nella risoluzione delle Dogane

*L'intervento di Dario Soria, direttore generale Assocostieri, sulla risoluzione n. 1 del 22 gennaio 2020*



La risoluzione n. 1/D del 22 gennaio 2020 ([v. Staffetta 23/01/20](#)), dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli sui consumi di prodotti energetici interni a stabilimenti di produzione è intervenuta, a seguito di interpello, per chiarire, con presunto intento confermativo, che l'esclusione da accisa prevista dall'art. 22 del Dlgs 504/95 per l'impiego dei prodotti energetici utilizzati negli stabilimenti di produzione è inapplicabile ai depositi fiscali di stoccaggio di prodotti energetici (ex artt. 23 commi 3 e 4 del Dlgs 504/95 – T.U.A.).

In detta risoluzione l'Agenzia afferma come da un'analisi ricognitiva dell'evoluzione giuridica di tale disposizione, i presupposti applicativi non risultino nel tempo mutati.

Secondo tale orientamento, quindi, l'attività di miscelazione di prodotti energetici, che ordinariamente avviene nei depositi fiscali, non è idonea a far assumere all'esercizio degli stessi i caratteri oggettivi meritevoli dell'agevolazione che andrebbe, pertanto, circoscritta solamente agli stabilimenti di produzione (raffinerie, impianti petrolchimici etc.)

Conseguentemente, sugli impieghi di prodotto utilizzato nei depositi di stoccaggio per le operazioni di **riscaldamento necessarie per conservare la fluidità** dei prodotti energetici detenuti, l'accisa sarebbe dovuta.

Più nella specie, le Dogane hanno ritenuto fondare la loro interpretazione sia sul tenore letterale della rubrica del predetto art. 22 del Dlgs 504/95 (non presente nella direttiva europea) che sul principio per il quale l'effettuazione di attività di **miscelazione di prodotti energetici** non può fare assumere all'esercizio del deposito fiscale i caratteri oggettivi propri di uno stabilimento di produzione.

La presa di posizione dell'Agenzia induce ad articolare alcune riflessioni critiche sul corretto inquadramento della fattispecie, considerando anche che l'impostazione fino ad oggi fatta propria da diversi Uffici locali della medesima Agenzia – e gli stessi precedenti di prassi e di legittimità intervenuti in materia – hanno portato ad opposte conclusioni.

Secondo un'**indagine di Assocostieri**, infatti, in una decina di fattispecie applicative sul territorio nazionale la **prassi dell'esenzione di accisa** risulta ampiamente e documentalmente praticata da molti anni, sia mediante espliciti provvedimenti autorizzativi dei locali uffici dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli sia mediante espresse prese d'atto in occasione delle verifiche quadrimestrali, con un valore medio stimabile in prima approssimazione in circa 170 tonnellate annue e di circa 100mila euro di accisa annua esente per deposito.

Tale prassi, peraltro, non è frutto dell'arbitraria o disattenta applicazione degli uffici periferici ma di un deliberato e consolidato orientamento proprio dell'Agenzia delle Dogane centrale.

La **disciplina unionale** prevede, infatti, che il consumo di prodotti energetici in uno stabilimento di produzione di prodotti energetici non è considerato fatto generatore d'imposta; resta invece assoggettato ad accisa il prodotto che venga destinato a scopi non connessi con la produzione di prodotti energetici.

Le previsioni normative di riferimento si rinvengono, innanzitutto, nella Direttiva 92/81/CEE del 19 ottobre 1992 relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sugli oli minerali laddove, all'art. 4, paragrafo 3, si stabilisce che:

“Il consumo di oli minerali all'interno di uno stabilimento di produzione di oli minerali non è considerato come un fatto generatore dell'accisa fintantoché esso sia effettuato per i fini della produzione”,

mentre per il successivo art. 5 paragrafo 1:

“Fatto salvo l'art. 6, è considerato come uno stabilimento di produzione di oli minerali, qualsiasi stabilimento in cui i prodotti enumerati all'articolo 2, paragrafo 1 sono fabbricati o sottoposti a un trattamento definito ai sensi della nota complementare 4 del capitolo 27 della nomenclatura combinata”.

Proprio l'articolo 6, fatto salvo dalla disposizione ora citata, offriva all'atto dell'armonizzazione delle accise una possibilità d'estensione, laddove recita:

“Gli Stati Membri non sono obbligati a considerare come produzione di oli minerali:

... c) le operazioni consistenti nel miscelare oli minerali con altri oli minerali o con altre sostanze al di fuori di uno stabilimento di produzione o di un deposito doganale...”

Tale opportunità fu proprio quella perseguita dall'Italia all'atto dell'armonizzazione delle accise, come testimoniato dal telex del ministero delle Finanze del 3 marzo 1993 – Dipartimento delle dogane e delle imposte indirette – Direzione Centrale dell'imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi – firmato dall'allora Direttore Centrale Cottone – che, all'atto di rappresentate le principali novità legate al processo di armonizzazione confermava (pag. 2, cpv. 3): “l'esclusione come fatto generatore dell'imposta, dei consumi di oli minerali per operazioni di riscaldamento tecnicamente necessarie per conservare la fluidità dei prodotti petroliferi, effettuate all'interno dei depositi fiscali”.

Anche la successiva Direttiva 2003/96/CE del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, recepita dal Dlgs 2 febbraio 2007, n. 26, all'art. 21, paragrafo 3 – nell'introdurre la nuova nozione comunitaria di “prodotto energetico”, che continua comunque ad includere pacificamente anche gli oli minerali – ha previsto, a sua volta, che il consumo di prodotti energetici all'interno di uno stabilimento che produce prodotti energetici, non è considerato un fatto generatore d'imposta se il consumo riguarda prodotti energetici fabbricati all'interno dello stabilimento.

Il testo letterale dell'art. 22 del T.U.A., tuttora vigente, riproduce il contenuto delle previsioni comunitarie (direttive 92/81/CEE e 2003/96/CE), integrandolo con la presunzione che considera consumi connessi con la produzione di prodotti energetici anche quelli effettuati per operazioni di riscaldamento tecnicamente necessarie per conservare la fluidità dei prodotti, anche nell'ambito di un deposito fiscale.

Ciò risulta evidente da un'attenta lettura nel testo letterale dell'art. 22 in almeno tre punti:

1. al primo comma, laddove è previsto che: “Il consumo di prodotti energetici all'interno di uno stabilimento che produce prodotti energetici non è considerato fatto generatore di accisa se il consumo riguarda prodotti energetici fabbricati sia all'interno che al di fuori dello stabilimento....Sono considerati consumi connessi con la produzione di prodotti energetici anche quelli effettuati per operazioni di riscaldamento tecnicamente necessarie per conservare la fluidità dei prodotti energetici, effettuate nell'interno dei depositi fiscali.”

Orbene il comma in questione, dopo aver previsto la non assoggettabilità ad accisa dei **consumi interni negli stabilimenti di produzione** (tipicamente quelli di cui all'art. 23 c. 1) aggiunge un'esplicita previsione introdotta dalla congiunzione “anche” di estensione di tale esenzione (appunto anche) ai consumi all'interno dei depositi fiscali, non potendo tale aggiunta essere riferita ai soli depositi fiscali di cui agli stabilimenti di cui all'art. 23 comma 1 dovendosi in tal caso ritenersi tale previsione pleonastica e priva di senso.

2. al secondo comma, laddove è previsto che: “non si considera, altresì, fatto generatore d'accisa il consumo di prodotti energetici quando i medesimi sono utilizzati in combinazione come combustibile per riscaldamento e nelle operazioni rientranti fra i “trattamenti definiti” previsti dalla nota complementare 4 del capitolo 27 della nomenclatura combinata di cui al regolamento (CE) n. 2658/87 del Consiglio, del 23 luglio 1987, come modificato dal regolamento (CE) n. 2031/2001 della Commissione, del 6 agosto 2001, e successive modificazioni.

Il comma in questione specifica come circostanza aggiuntiva, parimenti esclusa dall'imposta (altresì) tanto il consumo di prodotti energetici in combinazione come combustibile per riscaldamento quanto (“e”) quello delle operazioni rientranti tra i trattamenti definiti della nota complementare 4 del capitolo, con specificazione, quindi, più ampia di quanto indicato nella risoluzione 1 citata, che invece richiamerebbe le sole operazioni (cracking, reforming, etc) utilizzate dalle raffinerie e dai petrolchimici come meritevoli dell'agevolazione in quanto rientranti nella nota complementare citata.

3. al quinto comma, laddove è previsto che: “Non si considera produzione di prodotti energetici:

....  
... c) l'operazione di miscelazione di prodotti energetici tra loro o con altre sostanze, eseguita fuori di uno stabilimento di produzione o di un deposito fiscale”.

Argomentando a contrario, può essere tratto il principio secondo il quale, si considera produzione di prodotti energetici la manipolazione del prodotto energetico all'interno del deposito fiscale tramite miscelazione.

Vale rilevare, del resto come la manipolazione sia una forma di lavorazione ed **il deposito fiscale è anche uno stabilimento di produzione** dove si eseguono la fabbricazione, la lavorazione, la trasformazione e la detenzione di prodotti energetici (art. 5 Testo Unico Accise)

Da tale breve ermeneutica condotta nel rispetto dell'art. 12 delle c.d. preleggi per cui:

“nell'applicare la legge non si può ad essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse e dalla intenzione del legislatore” nonché da una semplice verità filologica per cui le parole acquistano significato dalla loro connessione, si arriva abbastanza agevolmente alle conclusioni interpretative sopra rappresentate.

Tale interpretazione sistematica della descritta fattispecie legittima la lettura secondo la quale i Legislatori comunitario e nazionale abbiano inteso unificare nell'unitaria categoria di “esercizio di deposito fiscale” l'attività di lavorazione e detenzione dei prodotti soggetti ad accisa, come anche la loro fabbricazione e trasformazione, comprendendo nell'unica nozione sia i depositi delle raffinerie che quelli abilitati a detenere prodotti in regime sospensivo; in tale prospettiva è difficile negare l'ascrivibilità della qualifica di stabilimento di produzione anche a gli stessi depositi fiscali.

Anche sotto un profilo oggettivo, ogniqualvolta si attua una manipolazione del prodotto energetico all'interno di un deposito fiscale tramite miscelazione e/o additivazione, tale lavorazione equivale a creare prodotto nuovo.

Su tali basi, l'interpretazione espressa dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli con la risoluzione in analisi, oltre che **ecessivamente rigorista e letterale**, appare distonica rispetto ad un'interpretazione sistematica delle disposizioni applicabili alla fattispecie.

Conferme della correttezza di questa diversa ricostruzione si possono rinvenire anche nella prassi e nella giurisprudenza di legittimità ad oggi già intervenute sul tema.

E ancora. La nota dell'Agenzia delle Dogane, prot. n. 4436 del 24 luglio 2007 ha stabilito, tra l'altro, che l'esclusione da accisa dei consumi interni negli stabilimenti di produzione è riconosciuta solo per gli impianti gestiti in regime di deposito fiscale la cui produzione è funzionalizzata interamente alle destinazioni per usi energetici. Viene precisato, altresì, che l'esclusione dalla tassazione riguarda unicamente i prodotti energetici utilizzati direttamente nel processo o per un apporto energetico immediato al processo stesso.

In tal senso anche la Cassazione penale – Sez. III – con la sentenza del 13 novembre 2013, n. 48738 ha stabilito che

“Sono considerati consumi connessi con la produzione di prodotti energetici anche quelli effettuati per le operazioni di riscaldamento tecnicamente necessarie per conservare la fluidità dei prodotti energetici, effettuate nell'interno dei depositi fiscali. Pertanto, nel caso di depositi fiscali.....l'esenzione dall'accisa riguarda soltanto i consumi di prodotti energetici effettuati per operazioni di riscaldamento tecnicamente necessarie per conservare la fluidità dei prodotti energetici...”.

E un'apertura in tal senso l'Agenzia ha compiuto con la nota interna inviata il 14 agosto 2020 agli uffici territoriali dove, in contrasto con quanto previsto nella risoluzione 1 si legge che:

“Pertanto, nei casi di deposito fiscale ai sensi dell'art 23 del D.Lgs. n.504/95, commi 3 o 4, ...

...il riconoscimento del trattamento previsto per i cosiddetti consumi interni, in stretta connessione alla reale effettuazione delle miscele, può essere riconosciuto solo ai quantitativi di combustibile impiegati per le operazioni di riscaldamento tecnicamente necessarie per conservare la fluidità dei prodotti energetici durante la miscelazione (trattasi, di norma, degli oli combustibili nonché di altri prodotti energetici con viscosità a 50°C superiore a 21,2 cSt ) nella sezione d'impianto e presso i serbatoi riservati all'effettuazione del predetto processo”.

Peccato però che tale mutamento di orientamento nell'indicazione agli uffici periferici scenti una limitazione tecnica quasi impossibile da verificare laddove si prevede che la quantificazione debba avvenire curando che i consumi connessi alla miscelazione sono opportunamente rilevati e riscontrati

tramite accertamento diretto (ad esempio, a mezzo di misuratore delle quantità di combustibile addotte alla caldaia dedicata alle operazioni di riscaldamento di che trattasi) ovvero indiretto (ad esempio, tramite contatori di calore ubicati sulle linee di trasmissione del fluido vettore di calore in correlazione con parametri di impiego determinati a seguito di apposite marce controllate).

Il che risulta di quasi impossibile verifica attesa l'impossibilità di conteggiare separatamente tali consumi.

In tale prospettiva, pertanto, pur valorizzando l'impegno dell'Agenzia nel cercare una soluzione per così dire di compromesso si auspica una presa di posizione risolutiva da parte dell'Agenzia considerato che il comportamento degli uffici (es risoluzione 1), senza una sua **futura e più adeguata ponderazione**, oltre a ledere il legittimo affidamento ad oggi maturato dai gestori dei depositi fiscali commerciali, si pone in contrasto con la ricostruzione letterale e sistematica della fattispecie e crea una disparità di trattamento a favore delle raffinerie per le operazioni di mero stoccaggio del prodotto o di semplice miscelazione dello stesso. Le raffinerie, infatti, una volta terminato il processo, mettono in atto i medesimi processi che avvengono all'interno dei depositi fiscali, come, ad esempio, il riscaldamento dei prodotti finalizzati alla movimentazione, alla miscelazione ed alla carica degli stessi.

Da tale ragionata rassegna se ne deriva che prevedere un diverso regime fiscale si porrebbe anche in **aperto ed insanabile contrasto con i principi unionali ed interni** di non discriminazione e di parità di trattamento. Si confida pertanto che l'Agenzia riveda la propria posizione, circoscrivendo il proprio pronunciamento a fattispecie dotate di caratteri di particolare eccezionalità.

---

© Tutti i diritti riservati

E' vietata la diffusione e o riproduzione anche parziale in qualsiasi mezzo e formato.