

Consumo di prodotti energetici negli stabilimenti di produzione e regime di esclusione da accisa. L'Agenzia delle Dogane ne sancisce l'inapplicabilità ai depositi commerciali

Davide De Girolamo

Con la recente [risoluzione n. 1/D del 22 gennaio 2020](#), l'Agenzia delle Dogane e Monopoli ha chiarito che l'esclusione da accisa prevista dall'art. 22 del d.lgs. 504/95 per l'impiego dei prodotti energetici consumati negli stabilimenti di produzione è inapplicabile ai depositi commerciali di prodotti energetici (art. 23 commi 3 e 4 del DLgs. 504/95 – T.U.A.).

In particolare, secondo la tesi dell'Agenzia, l'attività di miscelazione di prodotti energetici, che ordinariamente avviene nei depositi fiscali, non può valere a far assumere all'esercizio degli stessi i caratteri oggettivi propri di uno stabilimento di produzione. Conseguentemente sugli impieghi di prodotto utilizzato in questi impianti 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 inteso fondare la loro interpretazione sul fatto che:

- la rubrica del predetto art. 22 del DLgs. 504/95, il suo tenore letterale e la collocazione delle relative disposizioni conducono a una lettura univoca che non permette interpretazioni estensive;
- 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, una volta operato il corretto inquadramento della fattispecie, induce ad articolare alcune riflessioni critiche sul tema, 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.

La disciplina unionale prevede 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 rinvencono, 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, 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”.

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 D.Lgs. 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.

L'art. 22 del T.U.A. 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 (art. 22, comma 1, terzo periodo). Analogo trattamento è riservato (art. 22, comma 2) ai prodotti energetici utilizzati in combinazione come combustibile per riscaldamento e nelle operazioni rientranti nei cosiddetti trattamenti definiti previsti dalla nota complementare 4 del capitolo 27 della nomenclatura combinata (in specie, il *cracking*, il *reforming*, ecc...). Le operazioni soprarichiamate si rinvencono tipicamente nei processi industriali realizzati nelle raffinerie e negli stabilimenti petrolchimici, impianti ricadenti nella disciplina dell'art. 23, comma 1, del D.Lgs. n. 504/95.

La precedente Direttiva 92/12/CEE del 25 febbraio 1992 relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, all'art. 4, lettera b), per quanto qui di interesse, definisce, poi,

“deposito fiscale: il luogo in cui vengono fabbricate, trasformate, detenute, ricevute o spedite dal depositario autorizzato, nell'esercizio della sua professione, in regime di sospensione dei diritti di accisa, merci soggette ad accisa, a determinate condizioni

fissate dalle autorità competenti dello Stato membro in cui è situato il deposito fiscale in questione”.

Il d.lgs. 29 marzo 2010 n. 48, di attuazione della Direttiva 2008/118/CE relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE, nel modificare l'art. 5 del T.U.A. relativo al “Regime del deposito fiscale”, al comma 1 ribadisce che

“La fabbricazione, la lavorazione, la trasformazione e la detenzione dei prodotti soggetti ad accisa ed in regime sospensivo sono effettuate in regime di deposito fiscale”.

Una 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, ogniqualevolta 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.

Il medesimo art. 22, comma 5, lettera c) del T.U.A. sancisce, a sua volta, che non si considera produzione di prodotti energetici, tra l'altro, l'operazione di miscelazione di prodotti energetici tra di 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, ogniqualevolta si attua una manipolazione del prodotto energetico all'interno del deposito fiscale tramite miscelazione, la stessa equivale a creare prodotto nuovo. In tale contesto, la manipolazione è una forma di lavorazione ed il deposito fiscale è anche uno stabilimento di produzione.

Su tali basi, l'interpretazione espressa dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli con la risoluzione in analisi, oltre che eccessivamente 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.

Può essere fatto riferimento, in primo luogo, al Telescritto 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 con il quale sono stati esclusi, come fatto generatore dell'imposta, i consumi di oli minerali per operazioni di riscaldamento tecnicamente necessarie per conservare la fluidità dei prodotti petroliferi, effettuate all'interno dei depositi fiscali.

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.

Da ultimo, 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..”.

In tale prospettiva, l'acritica conferma dell'orientamento di prassi in analisi, 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.

In questa ottica, prevedere un diverso regime fiscale, a fronte di una identità delle lavorazioni svolte, 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.