



Roma, 12.03.2008

Alle Direzioni regionali dell'Agenzia delle
Dogane

LORO SEDI

Protocollo: 4941/V

Rif.:

Agli Uffici delle Dogane
LORO SEDI

Allegati:

e p.c.:
Agli Uffici di diretta collaborazione del
Direttore dell'Agenzia delle Dogane
LORO SEDI

Alle Aree centrali dell'Agenzia delle
Dogane

SEDE

Al Dipartimento per le Politiche Fiscali del
Ministero dell'Economia e delle Finanze
Via Pastrengo n. 22

00185 ROMA

Al Comando Generale della Guardia di
Finanza

ROMA

(fax 06/44223202)

OGGETTO: Tassazione del gas naturale destinato alla combustione.
Applicazione dell'aliquota "usi industriali" al gas naturale
impiegato nel settore della distribuzione commerciale ed in
altre specifiche attività.

L'art. 2, comma 73, della legge 24 novembre 2006, n. 286, con la
quale è stato convertito in legge il decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, ha
modificato il testo della nota (1) all'art. 26 del decreto legislativo 26 ottobre
1995, n. 504, estendendo l'ambito applicativo dell'aliquota relativa al gas
metano destinato alla combustione per usi industriali anche agli impieghi
nel "settore della distribuzione commerciale".

Come già chiarito con la circolare n. 17/D, del 28 maggio u.s., l'art.
1, comma 1, lett. i) del decreto legislativo 2 febbraio 2007, n. 26 ha

sostituito l'art. 26 del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, recependo, al comma 3, di tale articolo la nota (1), sopra richiamata.

Con nota prot. n. 4428/V, del 27 dicembre 2006, sono state fornite alcune istruzioni ai fini dell'immediata applicazione dell'art. 2, comma 73, della legge 24 novembre 2006, n. 286.

Nel confermare quanto già evidenziato con la nota sopra richiamata vengono, ora, forniti alcuni ulteriori chiarimenti in funzione dell'individuazione delle attività economiche riconducibili al settore della distribuzione commerciale.

In ossequio all'orientamento sino ad oggi seguito, il presupposto di base ai fini dell'assoggettamento dei consumi di gas metano, oggi gas naturale, alla più favorevole aliquota per combustione per "usi industriali", è rappresentato dal fatto che il prodotto in questione venga utilizzato:

- 1) da parte di un soggetto che eserciti un'attività industriale, ossia un'attività economica professionalmente esercitata e organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni e servizi, con scopo di lucro;
- 2) nell'ambito dello svolgimento della predetta attività industriale.

Tale orientamento viene oggi ulteriormente ribadito con riferimento all'estensione della citata aliquota anche agli impieghi del gas naturale nel "settore della distribuzione commerciale".

Al fine di determinare l'ambito di estensione della locuzione "distribuzione commerciale", su conforme parere dell'Avvocatura Generale dello Stato, prot. n. 29067/07, del 14 novembre 2007, che di seguito si riporta, occorre tener conto della ratio dell'art. 2, comma 73, della legge 24.11.2006, n. 286, sopra menzionata.

Tale norma ha condotto ad una parificazione delle attività commerciali alle aziende produttive e, quindi, alle imprese industriali, artigiane, agricole e del turismo con costi di riscaldamento riconosciuti alla stregua di "costi aziendali".

Da questa equiparazione occorre prendere le mosse ai fini di una corretta individuazione dei soggetti ammessi a godere del beneficio fiscale.

Il Legislatore ha ricompreso nella novella legislativa la categoria generale di coloro che svolgono un'attività nel "settore della distribuzione commerciale", senza alcuna limitazione della portata dell'agevolazione e del suo campo di applicazione.

La genericità del dato normativo e la sua atecnicità (intesa come non coincidenza con le categorie del commercio definite in altri testi di legge, quali l'art. 4, par. 1, d. lgs. n. 114/98) depone per un'individuazione

dell'ambito di applicazione dell'agevolazione senza limitazioni all'interno di quella categoria generale contemplata.

L'interpretazione del dato letterale trova conferma nell'elaborazione della nozione di "distribuzione commerciale" maturata dalla dottrina economica come lo strumento attraverso il quale vengono immesse merci e servizi sul mercato, con le diverse forme di organizzazione della:

- distribuzione diretta, ove la vendita si attua direttamente nella sede dell'impresa e ove é l'impresa stessa che assume su di se tutte le funzioni attinenti alla messa in commercio del prodotto;
- distribuzione indiretta, nella quale operatori commerciali autonomi operano a diversi livelli, quali dettaglianti o grossisti, ponendosi come intermediari tra produttore e consumatore finale.

Oltre al settore del commercio al dettaglio, così come definito all'art. 4, paragrafo 1, lett. b) del decreto legislativo 31.03.1998, n. 114, sembra doveroso, a parere dell'Avvocatura Generale dello Stato, ricomprendere tra i soggetti destinatari dell'agevolazione de qua anche coloro che svolgono un'attività di commercio all'ingrosso ed, analogamente, gli esercenti un'attività di intermediazione commerciale o comunque non direttamente connessa alla vendita diretta al consumatore finale.

Non si possono, poi, escludere dal novero di coloro che possono fruire dell'applicazione dell'aliquota ridotta gli esercenti le attività di vendita per catalogo e di commercio elettronico, che devono essere riconosciute, a tutti gli effetti, quali attività di distribuzione commerciale, qualificate nel citato decreto legislativo 31.03.1998, n. 114, all'art. 4, lett. h), come "forme speciali di vendita al dettaglio".

L'Avvocatura Generale dello Stato prosegue, inoltre, precisando che anche l'attività di somministrazione di bevande può essere considerata come un'attività di distribuzione commerciale e che possono farsi rientrare tra i soggetti beneficiari dell'agevolazione anche i titolari di bar, birrerie o simili.

Tali attività, seppur inquadrabili nel novero delle "prestazioni di servizio" devono pur sempre essere riconosciute come facenti parte del più ampio settore della "distribuzione commerciale", sia per la loro caratteristica economica sia per il riscontro normativo dato dalla nota (1) dell'art. 26, comma 1 del Testo Unico Accise, ora comma 3 dello stesso articolo, così come riformulato dall'art. 1, comma 1, lett. i, del decreto legislativo 02.02.2007, n. 26, sia per coerenza con la ratio della normativa in esame (equiparazione tra attività industriali ed attività commerciali in genere).

L'Avvocatura ritiene, in ultimo, che non possa procedersi ad alcuna restrizione dell'ambito applicativo della disposizione de qua facendo riferimento ai codici individuativi delle attività commerciali elencati nella

tabella ATECOFIN 2004, recante un criterio classificatorio esaustivo delle attività che possono farsi rientrare nel “settore della distribuzione commerciale”.

Eventuali restrizioni applicative basate su tale classificazione sarebbero, infatti, in contrasto con lo spirito e la lettera della norma.

Con tale parere l’Avvocatura Generale dello Stato conferma la linea interpretativa già adottata in precedenti circostanze, secondo la quale i criteri in base ai quali distinguere le attività assoggettabili all’aliquota per combustione per “usi industriali” vanno desunti dall’art. 2195 cod. civ..

Tenuto conto di quanto sin qui riportato e dell’ampiezza della nozione considerata, quindi, dovranno essere assoggettati alla favorevole aliquota in parola i consumi di gas naturale effettuati dagli esercenti:

- a) di attività di commercio al dettaglio, ivi comprese le cd. “forme speciali di vendita al dettaglio” (vendita per corrispondenza, mediante distributori automatici, tramite televisione o altro mezzo di comunicazione, vendita per catalogo) e di commercio elettronico;
- b) di attività di commercio all’ingrosso;
- c) di attività di intermediazione commerciale o comunque non direttamente connesse alla vendita;
- d) di attività di somministrazione di bevande (bar, birrerie e simili).

Al fine dell’individuazione delle attività sopra elencate dovrà farsi riferimento alla vigente classificazione ATECOFIN 2004, approvata dall’Agenzia delle Entrate ed in particolare:

- per quanto concerne le attività di cui alle lettere a), b) e c), alla sezione G, codici da 50 a 52.63, con esclusione delle attività di cui ai codici da 50.20 a 50.20.5, 50.40.3 e da 52.7 in poi. Si ritiene, infatti, che le attività individuate con i codici da ultimo menzionati concernenti attività di riparazione varie (di autoveicoli, di carrozzerie, di impianti elettrici e di alimentazione, di pneumatici, di motocicli e ciclomotori, di calzature e articoli in cuoio, di apparecchi elettrici, di orologi e gioielli, di beni di consumo vari) e attività di manutenzione e soccorso stradale non rientrano nel concetto di distribuzione commerciale;
- alla sezione H, codici 55.4 e 55.5, per quanto concerne le attività di cui alla lettera d);
- alla sezione I, codici da 63.11 a 63.12.2, per quanto concerne le attività non direttamente connesse alla vendita, diverse da quelle di intermediazione commerciale di cui alla lettera c).

Al fine dell’applicazione dell’aliquota per combustione per “usi industriali”, nel confermare quanto già evidenziato con la nota 4428/V, del

27 dicembre 2006, gli aventi diritto, ferma restando la facoltà di avvalersi dell'istituto dell'autocertificazione (come chiarito con circolare n. 57/D, prot. n. 9300281/IV del 18.05.1994), dovranno presentare al soggetto erogatore apposita richiesta corredata della certificazione camerale comprovante l'iscrizione tra le imprese industriali ed artigiane, utilizzando, allo scopo di descrivere la tipologia di attività svolta, il pertinente codice della classificazione ATECOFIN 2004 sopra richiamata.

Con l'occasione si ribadisce il principio, già enunciato con la circolare n. 48/D, del 26.07.2002, secondo il quale, nel caso in cui tra il fornitore del gas naturale e l'utilizzatore finale si interponga un terzo che svolge attività di cessione di calore, l'aliquota "usi industriali" potrà trovare applicazione soltanto qualora l'utilizzatore finale sia legittimato ad usufruire del predetto trattamento fiscale. L'applicazione dell'aliquota d'imposta più favorevole deve, infatti, essere consequenziale e strettamente connessa all'esercizio delle attività, imprenditorialmente organizzate, rispetto alle quali la norma consente l'applicazione della tassazione più favorevole (usi industriali) in deroga a quella ordinaria (usi civili).

Nella descritta ipotesi di interposizione del "cedente calore" in questione sarà onere del soggetto che si interpone presentare al fornitore del gas naturale una propria dichiarazione sostitutiva, in base alle certificazioni camerali o alle autocertificazioni fornite dai propri clienti, contenente l'attestazione relativa allo svolgimento del proprio servizio calore a favore di soggetti titolati ad ottenere l'applicazione della più favorevole aliquota in parola.

A tal riguardo si rammenta che l'eventuale rilascio di dichiarazioni sostitutive di notorietà mendaci é punito ai sensi del codice penale e delle leggi speciali in materia e determina, ai sensi dell'art. 75 del DPR n. 445/2000, la decadenza dai benefici conseguenti ai provvedimenti emanati in base alle dichiarazioni non veritiere.

L'ampliamento nei termini predetti dell'ambito applicativo dell'aliquota per combustione per "usi industriali" comporta la concessione di tale trattamento fiscale anche a tipologie di attività che ne sono state escluse fino all'entrata in vigore della legge.

In particolare, come chiarito dall'Avvocatura Generale dello Stato, per effetto della avvenuta modifica normativa l'aliquota in parola viene ora ad applicarsi anche ai consumi di gas naturale effettuati dagli esercenti l'attività di somministrazione di bevande, prima assoggettati alla normale aliquota per combustione per "usi civili".

L'ampio "settore della distribuzione commerciale", ora contemplato nel comma 3 dell'art. 26 del decreto legislativo 26.10.1995, n. 504 comprende, infatti, anche l'attività suddetta.

Pertanto, a parziale modifica della circolare n. 64, prot. n. 1514/IV del 04.04.2000, con specifico riguardo all'attività di "somministrazione di bevande" si forniscono le seguenti precisazioni.

Con tale circolare l'applicazione dell'aliquota "usi industriali" è stata esclusa rispetto ai consumi di gas naturale effettuati nello svolgimento dell'attività di somministrazione di sole bevande, mentre tale trattamento fiscale è stato consentito solamente rispetto ai consumi di gas naturale effettuati da esercizi di ristorazione.

In tale ottica, con riferimento alle ipotesi di contestuale svolgimento dell'attività di ristorazione e di quella di somministrazione di sole bevande, sono state fornite specifiche indicazioni finalizzate a distinguere (o con contatori separati o in maniera presunta nella misura del 50%) i consumi relativi alle differenti attività al fine dell'applicazione dell'appropriato trattamento fiscale.

Tutto ciò premesso, per effetto delle intervenute modifiche normative, nonché dei chiarimenti forniti dall'Avvocatura Generale dello Stato viene meno la citata esclusione.

Pertanto:

- a) l'applicazione dell'aliquota d'accisa per combustione per usi industriali del gas naturale deve ritenersi ammissibile anche rispetto ai consumi di tale prodotto relativi ai locali destinati all'esercizio dell'attività di somministrazione di bevande, di latte, di dolci compresi i generi di pasticceria e gelateria e di prodotti di gastronomia (bar, caffè, gelaterie, pasticcerie ed esercizi simili) [legge 25.08.1991, n. 287, art. 5, co.1, lett. b) e d)];
- b) la totalità dei consumi effettuati nei locali in cui ha luogo il contestuale svolgimento dell'attività di ristorazione e di quella di somministrazione di sole bevande dovrà essere assoggettata alla favorevole aliquota "usi industriali".

Le prescrizioni già impartite con la richiamata circolare n. 64/D, devono continuare a trovare applicazione nelle ipotesi di svolgimento dell'attività di ristorazione ovvero di somministrazione di bevande e contestualmente dell'attività di trattenimento e svago in sale da ballo, sale da gioco, locali notturni, stabilimenti balneari ed esercizi simili, attesa la necessità di distinguere i consumi imputabili alle attività agevolate di somministrazione di bevande e di ristorazione dai consumi afferenti alle altre.

Nulla viene innovato per quanto concerne il trattamento fiscale cui assoggettare i consumi di gas naturale relativi ai locali destinati all'esercizio dell'attività di ristorazione, dell'attività alberghiera e degli impianti sportivi

adibiti, in modo esclusivo, allo svolgimento di attività dilettantistiche e gestiti senza fini di lucro.

Con particolare riferimento ai consumi di gas naturale imputabili alle birrerie, richiamate dall'Organo di consulenza legale nel proprio parere, si precisa che l'art. 5, comma 1, lett. a) della legge n. 287/1991 inserisce tale tipologia di esercizi tra quelli di ristorazione.

Risultano, perciò, applicabili a tal riguardo le prescrizioni impartite con la citata circolare n. 64/D, al fine dell'assoggettamento alla cd. aliquota "usi industriali" dei consumi di gas naturale imputabili a tali esercizi.

* * * * *

Con l'occasione, tenuto conto dei quesiti pervenuti a questa Area centrale, si forniscono alcuni chiarimenti in ordine al trattamento fiscale cui assoggettare i consumi di gas naturale relativi ai locali adibiti a "poliambulatorio privato di fisioterapia".

A tal riguardo l'Avvocatura Generale dello Stato, appositamente interpellata, con parere n. 30722/07 del 29 ottobre u.s., che viene di seguito riportato, ha precisato che il problema dell'applicazione dell'accisa sul gas naturale nei confronti di un poliambulatorio privato di fisioterapia deve essere risolto ai sensi del disposto del nuovo art. 26 TUA 504/95, come sostituito dall'art. 1, comma 1, lett. i), del decreto legislativo 02.02.2007, n. 26 (con decorrenza 01/06/2007).

Qualora il poliambulatorio sia qualificabile, in base alla sua organizzazione ed al suo scopo di lucro (da accertare in riferimento al caso specifico ed ai parametri di cui agli artt. 2082 e segg. cod. civ.), come un'impresa industriale, allo stesso si applica (come già per le case di cura) il disposto del comma 3 del citato art. 26 ove si dispone che: "sono considerati compresi negli usi industriali gli impieghi del gas naturale, destinato alla combustione, in tutte le attività industriali produttive di beni e servizi".

Anche con riferimento alla fattispecie de qua, quindi, il criterio guida per l'applicazione dell'aliquota d'imposta sul gas naturale destinato alla combustione per "usi industriali" è rappresentato dalla natura imprenditoriale dell'attività svolta - nel senso della sua economicità, professionalità e della sua organizzazione per finalità produttive - nel cui esercizio viene utilizzato il prodotto suddetto.

Al di là dello specifico richiamo ai poliambulatori privati di fisioterapia, si ritiene che l'aliquota per combustione per "usi industriali", debba essere esclusa rispetto a quelle strutture che siano gestite senza fini di

lucro e che non siano qualificabili come impresa industriale. I consumi di gas naturale, ad esse imputabili andranno quindi assoggettati all'ordinaria aliquota per combustione per "usi civili".

Al riguardo si ribadiscono, quindi, le prescrizioni già impartite con riferimento alle case di cura, al cui trattamento i poliambulatori privati vengono assimilati, con il telex 2181/IV, del 28.07.1998 e la circolare n. 48/D, del 26.07.2002 a cui si fa rinvio.

La presente direttiva è stata sottoposta all'esame del Comitato strategico e di indirizzo permanente che ha espresso parere favorevole nella seduta del 13 dicembre 2007.

Il Direttore dell'Area centrale
Ing. Walter De Santis