



## AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI

CIRCOLARE N. 6/D

Roma, 18 giugno 2015

*Protocollo:* 50093/RU

Alle Direzioni interregionali e regionali delle dogane

*Rif.:*

Alla Direzione interprovinciale delle dogane di Bolzano e Trento

*Allegati:*

Agli Uffici delle dogane

e, per conoscenza:

Alle Direzioni centrali – area dogane

Agli Uffici centrali – area dogane

Al Dipartimento delle finanze

All' Agenzia delle Entrate

Al Comando generale della Guardia di Finanza

**OGGETTO:** Regime fiscale dei prodotti assoggettati ad accisa. Differenze quantitative riscontrate a destinazione. Tenuta dei registri di carico e scarico presso gli impianti di distribuzione stradale di carburante e depositi commerciali di gasolio.

Sono pervenute a questa Agenzia richieste di chiarimenti da parte di associazioni di categoria rappresentanti i diversi soggetti economici operanti nel mercato dei carburanti, evidenziate anche nell'ambito dei tavoli di confronto attivi presso questa Direzione, concernenti adempimenti conseguenti al verificarsi di variazioni di volume dei prodotti durante il loro trasporto nonché la tenuta delle contabilità da parte degli esercenti impianti di distribuzione stradale di carburante ed i depositi commerciali di gasolio, con particolare riguardo alla registrazione delle deficienze riscontrate.

Vengono di seguito riportati i contenuti essenziali delle varie problematiche evidenziate, accomunate dal rivestire i carburanti stessi la posizione fiscale di prodotti assoggettati ad accisa, e gli indirizzi operativi in proposito individuati d'intesa con la Direzione centrale antifrode e controlli.

Direzione centrale legislazione e procedure accise e altre imposte indirette  
Ufficio accise sui prodotti energetici e alcolici e altre imposizioni indirette

00144 Roma, via Mario Carucci, n.71–Telefono+39 06 50246556–e-mail:[dogane.legislazioneaccise.prodottienenergetici@agenziadogane.it](mailto:dogane.legislazioneaccise.prodottienenergetici@agenziadogane.it)  
PEC: [dogane@pce.agenziadogane.it](mailto:dogane@pce.agenziadogane.it)

## **I. Differenze attribuibili a variazioni termiche in caso di trasporto**

Relativamente ai trasferimenti di carburanti ad accisa assoluta, atteso che le aliquote a volume si applicano alla temperatura di 15° Celsius ed alla pressione normale (101.325 Pa) ai sensi dell'art.21, comma 14, del D.Lgs. n.504/95, viene chiesto di specificare se le rilevazioni delle quantità di prodotto effettuate a volume ambiente nelle fasi di commercializzazione comportino, in caso di mancata corrispondenza a quelle indicate nei relativi DAS emessi, una nuova liquidazione dell'imposta.

Al riguardo, si conferma che le fasi di accertamento e di liquidazione dell'imposta si sviluppano secondo i criteri fissati dall'art.3 del citato D.Lgs. n.504/95.

Il ricorso all'impiego del volume misurato a 15° C per la tassazione dei prodotti energetici, già contemplato dall'ordinamento nazionale (D.M. 9.10.1979), risponde al dettato della specifica disposizione comunitaria. In particolare, la misurazione dei volumi di prodotto da accertare ai fini della determinazione del relativo carico fiscale va effettuata alla predetta temperatura a norma dell'art.12, par.2, della Direttiva 96/2003/CE del Consiglio del 27.10.2003 (prima ancora ex art.3 della Direttiva 92/81/CEE del 19.10.1992). Tale indicazione è stata quindi recepita con l'art.17, comma 4, del D.L. n.331/93, convertito in Legge n.427/93, poi confluito nell'art.21, comma 14, del sopra richiamato D.Lgs. n.504/95.

Una volta che la quantità di prodotto sottoposto ad accisa sia stata accertata conformemente a tale criterio, la relativa imposta viene liquidata, all'atto dell'immissione in consumo dello stesso con l'estrazione dal deposito fiscale, con l'applicazione della vigente aliquota corrispondente all'impiego cui è destinato.

Conseguentemente, osservate le descritte modalità di computo del debito d'imposta nonché le prescrizioni dettate per l'esercizio dell'impianto e la spedizione delle merci, con il pagamento dell'accisa alla scadenza prefissata si estingue la pretesa tributaria sul quantitativo di prodotto estratto dal deposito fiscale e lo stesso dalla posizione di "soggetto ad accisa" assume la qualificazione di "assoggettato ad accisa" ai sensi dell'art.1, comma 2, lett.d) del D.Lgs. n.504/95.

Le misurazioni dei volumi a temperatura ambiente, quindi, eseguite nella successiva fase di commercializzazione e distribuzione del prodotto, prese a parametro nei rapporti negoziali, non rilevano ai fini della liquidazione dell'accisa qualora le differenze siano attribuibili alle variazioni termiche che possono

verificarsi fra il momento del carico e quello dello scarico ed alle tolleranze degli strumenti di misura (cfr. artt. 18 e 20 del D.M. n.210/1996).

Pertanto, ferme restando le fattispecie tipizzate di esigibilità dell'accisa di cui all'art.2, commi 2 e 3, del D.Lgs. n.504/95, le variazioni di volume dei carburanti assoggettati ad accisa conseguenti al mutare della temperatura durante il trasporto non determinano l'insorgenza di un nuovo debito tributario e non mutano l'entità dell'accisa già liquidata.

Ovviamente, qualora si riscontrino differenze tra la quantità di prodotto effettivamente trasportata e quella risultante dai documenti di circolazione trova applicazione l'articolo 49 del D.Lgs. n.504/95, non potendosi escludere una maggiore pretesa tributaria suffragata da sottostanti condotte fraudolente integranti fattispecie di sottrazioni al pagamento dell'accisa di cui all'art.40 del medesimo D.Lgs. n.504/95.

## **II. Obbligo di comunicazione delle differenze di volume superiori alle tolleranze riconosciute**

L'art. 18, comma 4, del D.M. 25.3.1996, n.210, disciplinante il trasporto alla rinfusa di più partite di prodotti energetici effettuato con autobotti fornite di idoneo misuratore volumetrico, per carichi predeterminati, pone in capo all' esercente dell'ultimo impianto destinatario l'obbligo di immediata comunicazione della differenza di volume, riscontrata in misura superiore alle tolleranze ammesse, all'Ufficio delle dogane.

Analogo obbligo l'art.20, comma 7, del citato D.M. n.210/96 pone in capo allo speditore riguardo ai trasporti alla rinfusa di prodotti energetici per carichi non predeterminati.

In proposito viene chiesto di precisare la portata delle menzionate disposizioni identificando altresì il momento in cui il descritto obbligo va osservato con la tempestiva effettuazione della prescritta comunicazione.

Al riguardo, si osserva che l'obbligo di informare l'Amministrazione finanziaria su una circostanza di rilievo che attiene alla circolazione di prodotti assoggettati ad accisa e, in particolare, ad un elemento essenziale nei trasporti alla rinfusa quale l'individuazione della quantità effettivamente trasportata pone in condizione gli organi di controllo di avvalersi della facoltà di eseguire indagini ed accertamenti sulla regolarità dei movimenti stessi.

In ragione poi dello stretto legame esistente tra gli adempimenti connessi alle movimentazioni di prodotti sottoposti ad accisa e gli obblighi afferenti l'esercizio degli impianti, di riflesso l'attività di verifica potrebbe essere estesa al deposito speditore vagliandone le procedure gestionali e la loro conformità alle prescrizioni disposte dagli Uffici finanziari.

La comunicazione di che trattasi si rende dovuta, secondo quanto fissato dall'art.18, comma 4, ultimo periodo, e dall'art.20, comma 7, ultimo periodo, del D.M. n.210/96 all'atto della rilevazione, rispettivamente, da parte dell'esercente l'ultimo impianto destinatario o da parte dello speditore (a trasporto effettuato) di differenze di volume che non rientrano tra quelle attribuibili a variazioni termiche e ricomprese nelle tolleranze degli strumenti di misura.

Così, qualora l'esercente l'ultimo impianto (in caso di carichi predeterminati) od il mittente (per i carichi non predeterminati) rilevi un'eccedenza rispettivamente all'atto dello scarico od a trasporto effettuato, sarà obbligato ad effettuare la prescritta immediata comunicazione quando constati un aumento di volume del prodotto (effetto maggiormente evidente nelle stagioni estive) non rientrante nelle tolleranze ammesse.

In ogni caso, l'obbligo di comunicazione va sempre assolto in presenza di una differenza quantitativa, in più, in misura superiore all'uno per cento. Configurando il trasporto di un così rilevante quantitativo di prodotto in eccesso un indice sintomatico di condotte che potrebbero integrare la fattispecie illecita prevista dall'art. 49 del D.Lgs. n.504/95, tale adempimento permette di attivare accertamenti distinti ed ulteriori rispetto alla comunicazione stessa.

### **III. Impianti di distribuzione stradale carburanti – deficienze - computo delle risultanze contabili**

Viene ripetutamente segnalato che in occasione di verifiche eseguite presso gli impianti stradali di carburanti non si terrebbe conto, al fine del riscontro della regolare tenuta del registro di carico e scarico, delle annotazioni delle deficienze rilevate dall'esercente se indicanti quantità di prodotto superiori alle misure entro cui sono riconosciuti i cali naturali.

Ciò determinerebbe un'alterazione del parametro relativo alle risultanze contabili e conseguentemente, una volta riscontrato con il dato afferente le giacenze reali, il superamento del limite fissato dall'art.50, comma 2, secondo periodo, del D.Lgs. n.504/95 e la comminazione della relativa sanzione amministrativa.

Al riguardo, appare utile rimarcare che l'obbligo soprarichiamato si esaurisce nel garantire, attraverso la completezza dei dati registrati e la regolarità delle rilevazioni di prodotto effettuate, l'attendibilità delle scritture contabili dell'esercente e la corrispondenza alla situazione reale delle giacenze dell'impianto.

Nella fattispecie in esame, infatti, la tenuta del registro di carico e scarico ha ad oggetto prodotti che hanno assolto interamente il debito d'imposta e, pertanto, essendosi estinta l'obbligazione tributaria, un'eventuale deficienza riscontrata dai verificatori non può valere a configurare ipotesi di recupero d'accisa.

In tale direzione, il rinvio contenuto nella disposizione di cui al citato art.50, comma 2, all'art.4 del medesimo D.Lgs. n.504/95 e, per esso, al D.M. 13.1.2000, n.55, va inteso come mero richiamo delle misure dei cali naturali, ovvero dell'elemento numerico identificante il valore percentuale previsto per ciascun prodotto da utilizzare ai fini dell'individuazione delle tolleranze di verifica applicabili agli impianti di distribuzione stradale di carburanti. Non trova applicazione, ovviamente, il regime degli abbuoni collegato al riconoscimento dei cali che è riservato ai sensi dell'art.4, comma 1, del D.M. n.55/2000 ai prodotti che devono ancora assolvere l'accisa.

Alla luce di quanto argomentato, non trova alcun fondamento giuridico una presunta irrilevanza, in ragione della loro entità, delle registrazioni delle deficienze attribuite dall'esercente a cali naturali le quali, di contro, sono da considerare nella loro totalità; tali registrazioni, oltretutto, riportate nella parte dello scarico del registro senza necessità di ulteriore specificazione, vanno effettuate ogni qualvolta le deficienze vengano rilevate autonomamente dall'esercente e riferite all'intero quantitativo mancante.

Pertanto, in sede di verifica presso i menzionati impianti, la constatazione della regolare contabilizzazione dei prodotti deve necessariamente tener conto, quanto al computo delle risultanze contabili, della totalità degli scarichi riportati dall'esercente nel prescritto registro, incluse tutte le deficienze registrate, anche se di misura superiore alle tolleranze ammesse.

Così anche si deve tenere conto di eventuali deficienze dovute a dispersioni accidentali debitamente annotate dall'esercente nella parte dello scarico del citato registro, nel momento in cui le stesse si sono verificate, indipendentemente dalla loro entità.

Con l'occasione, appare utile far presente che tra i fenomeni su cui è parametrata la misura delle tolleranze riconosciute rientra anche la circostanza che, presso gli impianti di distribuzione stradale di carburanti, la misura della quantità di prodotti giacente nei serbatoi e di quella erogata è effettuata a temperatura ambiente e non a 15°C.

Proprio per il carattere assorbente delle suddette tolleranze, relativamente al profilo di che trattasi si deve rimarcare come la disciplina vigente non contempla modalità di commisurazione dei cali differenziate in ragione della estensione o della stagionalità del periodo dell'anno preso a base della verifica.

Quanto finora rappresentato in materia di deficienze di prodotti energetici dovute a cali naturali ed a dispersioni si applica, naturalmente, limitatamente ai prodotti non denaturati, anche alla tenuta delle contabilità presso gli impianti di cui all'art.25, comma 2, lettera a) e c) del D.lgs. n.504/95.

#### **IV. Depositi commerciali di gasolio – tenuta della contabilità – misura della differenza tra giacenze reali e risultanze contabili**

Altra problematica posta all'attenzione attiene ad un asserito diverso comportamento assunto in ordine all'applicazione del suddetto art.50, comma 2, del D.Lgs. n.504/95 durante le verifiche ai depositi commerciali di gasolio.

Con particolare riferimento al gasolio usato come carburante, viene lamentata l'adozione di due differenti metodi di calcolo per il riscontro della regolare tenuta della contabilità: la modalità definita dall'art. 50, comma 2, del D.Lgs. n. 504/95 (per cui il registro di carico/scarico si considera tenuto irregolarmente quando la differenza supera il 3 per mille delle quantità assunte in carico) e quella che rimanda integralmente alle previsioni di cui al D.M. n. 55/2000 (secondo cui la misura del calo ammissibile è pari all'1 per cento in volume a 15°C commisurato all'effettivo periodo di giacenza, in ragione di giorno in giorno).

In proposito, fermo restando quanto ampiamente argomentato nel paragrafo III in ordine alla *ratio* della fattispecie sanzionatoria in esame ed ai connessi limiti del rinvio alle disposizioni sui cali, giova rilevare che il più volte citato comma 2 dell'art.50 del D.Lgs. n.504/95 contiene, al primo periodo, una previsione di carattere generale e, al secondo periodo, due disposizioni speciali che provvedono a disciplinare in modo particolare ed autonomo lo stesso presupposto applicativo.

Nel caso di specie, quindi, il comma 2, secondo periodo, del citato art.50 dispone in via diretta ed univoca sulla misura della differenza tra risultanze

contabili e giacenze reali che qualifica come irregolare la tenuta del registro di carico e scarico, esauendo il precetto della fattispecie sanzionatoria senza necessità di essere integrato dal contenuto di atti normativi secondari.

Pertanto, in assenza di un collegamento con la suddetta fonte regolamentare, manca di giustificazione l'applicazione in sede di verifica del parametro percentuale fissato in via ordinaria dal D.M. n.55/2000 per il gasolio, nonché dei connessi metodi di rilevazione contabile.

Quanto sopra trova conferma del resto nella circolare n.86 del 2.5.2000 del Dipartimento delle dogane e delle imposte indirette, emanata ad illustrazione del menzionato decreto ministeriale. Nell'attestare l'inalterata vigenza della particolare procedura di riscontro delle giacenze prevista per i depositi commerciali di gasolio dall'art.50, comma 2, del D.Lgs.n.504/95, la circolare evidenzia l'espresso richiamo della stessa fonte primaria alle quantità assunte in carico e, stante la tenuta della contabilità dei predetti depositi a peso, uniforma anche la rilevazione del calo al medesimo parametro.

Peraltro, tale consolidato indirizzo di ritenere prevalenti le disposizioni speciali di cui all'art.50, comma 2, secondo periodo, del D.Lgs. n.504/95 (riferite agli impianti di distribuzione carburanti e ai depositi commerciali di gasolio), come innanzi ribadito, non può che ritenersi valido sia ai fini del riscontro della regolare tenuta del registro di carico e scarico previsto dall'art.25, comma 4, del D.Lgs. n. 504/95 che per l'individuazione dei casi da segnalare ai competenti Uffici dell'Agenzia delle Entrate per l'applicazione delle presunzioni di cessione, previste dalle disposizioni di cui all'art. 53 del D.P.R. n. 633/1972 come sostituite dal D.P.R. n. 441/1997.

Con l'occasione, si reputa opportuno precisare che la locuzione "*depositi commerciali di gasolio*" utilizzata dall'art.50, comma 2, del D.Lgs. n.504/95 deve intendersi riferita ai soli depositi commerciali di gasolio non denaturato atteso che l'art.25, comma 6, ultimo periodo del D.Lgs. n.504/95 stabilisce, relativamente ai depositi commerciali di prodotti energetici denaturati, che per tali ultimi prodotti si applica il regime dei cali previsto dall'art.4 e, dunque, dal D.M. n.55/2000.

#### **V. Deficienze ed eccedenze di prodotti energetici riscontrate nei depositi commerciali – Comunicazione agli Uffici dell'Agenzia delle Entrate**

Come noto, la circolare n. 29 del 22.12.1986, prot.n.4941, della Direzione generale delle dogane e delle imposte indirette ha disposto che gli Uffici locali di questa Agenzia comunichino ai competenti Uffici territoriali dell'Agenzia delle

Entrate le deficienze, di misura superiore alle tolleranze ammesse, e le intere eccedenze di prodotti energetici riscontrate in sede di verifica dei depositi commerciali. Ciò allo scopo di dare applicazione alle disposizioni contenute nel suddetto D.P.R. n. 441/1997.

Al riguardo, a conclusione di approfondimenti condotti anche con l’Agenzia delle Entrate, si chiarisce che l’operatività della presunzione di acquisto ai sensi della disciplina dell’IVA è esclusa per le eccedenze di prodotti energetici rientranti negli stessi limiti quantitativi per i quali non si fa luogo al recupero dell’accisa, come stabiliti dal D.Lgs. n.504/95.

La medesima *ratio* che giustifica le previsioni di non addebito dell’accisa, ovvero l’esigenza di tener conto dei fenomeni fisici di dilatazione o contrazione di volume dei prodotti per effetto di variazioni della temperatura nonché dell’operatività stessa degli impianti, rileva quale fondamento per l’irrelevanza ai fini dell’IVA. Da qui la piena aderenza della disciplina delle presunzioni di cessione e di acquisto di cui al citato D.P.R. n. 441/1997 al regime proprio dell’accisa con applicazione di un trattamento uniforme, in entrambe le discipline impositive, delle deficienze e delle eccedenze di prodotti.

Rispondendo ai suddetti principi, già peraltro affermati per le deficienze, le eccedenze di prodotti energetici riscontrate nei limiti delle tolleranze ammesse dalla disciplina dell’accisa non sono riconducibili ad un’operazione di acquisto non contabilizzata e, non rendendosi dovuta l’IVA, non vanno comunicate agli Uffici territoriali dell’Agenzia delle Entrate. Pertanto, per tale specifico profilo, la richiamata circolare n. 29 del 22.12.1986 è da intendersi superata.



I suddetti chiarimenti vengono portati a conoscenza di codeste Strutture territoriali al fine di conformare le proprie azioni agli indirizzi applicativi sopra delineati e rendere uniforme il comportamento dell’Amministrazione finanziaria nell’intero territorio nazionale.

La presente circolare è stata esaminata dal Comitato strategico e di indirizzo permanente dell’Agenzia, che ha espresso parere favorevole nella seduta del 17 giugno 2015.

*Il Direttore Centrale*  
f.to Dott. Pasquale Di Maio  
*Firma autografa sostituita a mezzo stampa ai sensi  
dell’art.3, comma 2, del D.Lgs. 39/93*