

Prot. 439683/RU

Roma, 3 dicembre 2020

CIRCOLARE N. 47/ 2020

**D.LGS. N. 504/95, ART. 25, COMMI 2 E 4. DETERMINAZIONE PROT.N. 240433/RU DEL
27.12.2019. IMPIANTI MINORI. AMBITO DI APPLICAZIONE. OBBLIGHI DI
COMUNICAZIONE ATTIVITÀ E CONTABILIZZAZIONE PRODOTTI.
INDIRIZZI OPERATIVI.**

Dal 1° gennaio 2021 decorrono gli obblighi di comunicazione di attività all'Ufficio delle dogane dell'ADM e di tenuta del registro di carico e scarico, con modalità semplificate, previsti dal novellato art. 25, comma 4, del D.Lgs. n. 504/95 (TUA), per gli esercenti:

- depositi per uso privato, agricolo e industriale di capacità superiore a 10 metri cubi e non superiore a 25 metri cubi (cosiddetti “depositi minori”);
- apparecchi di distribuzione automatica di carburanti per usi privati, agricoli e industriali, collegati a serbatoi la cui capacità globale risulti superiore a 5 metri cubi e non superiore a 10 metri cubi (cosiddetti “distributori minori”).

Ciò in attuazione dell'art. 130, comma 2, lett. b), del decreto-legge n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 77/2020, che, per un verso, ha consolidato il rinvio alla suddetta data degli obblighi già introdotti per effetto dell'art. 5, comma 1, lett. c), numeri 1.1) e 1.2), del decreto-legge n.124/2019; per l'altro, ne ha mutato la forma prevedendo una comunicazione di attività all'Ufficio dell'ADM, in luogo della denuncia di esercizio.

Tale ultima significativa rivisitazione risponde all'esigenza di calibrare la natura dell'obbligo alla *ratio* meramente ricognitiva propria della disposizione tributaria; ne discende un regime marcatamente differenziato rispetto a quello previsto per gli impianti soggetti a denuncia e conseguente licenza fiscale che, pertanto, ha l'esclusiva finalità di censire gli esercenti impianti minori in attività.

Relativamente alla contabilizzazione dei prodotti, sempre in esecuzione della disposizione di cui al comma 4 dell'art. 25 del TUA, la determinazione prot. n. 240433/RU del 27 dicembre 2019, pubblicata sul sito internet di questa Agenzia in data 30 dicembre 2019, ha individuato le modalità semplificate di tenuta del registro di carico e scarico.

Restano esclusi dalla descritta disciplina i depositi per uso privato, agricolo e industriale aventi capacità pari o inferiore a 10 metri cubi nonché gli apparecchi di distribuzione

IL DIRETTORE GENERALE

automatica di carburanti per i medesimi usi collegati a serbatoi la cui capacità globale è pari o inferiore a 5 metri cubi, i cui esercenti non sono pertanto sottoposti a comunicazione di attività né a tenuta del registro di carico e scarico.

Richiamato il quadro giuridico di riferimento degli obblighi tributari in esame, se ne passano in rassegna gli indirizzi applicativi al fine di facilitare il regolare assolvimento e uniformare l'azione degli Uffici dell'ADM sul territorio nazionale.

1. Impianti minori – definizione

Gli impianti minori soggetti a comunicazione di attività all'Ufficio dell'ADM competente territorialmente comprendono sia i depositi che i distributori costituiti da apparecchi fissi di erogazione carburanti collegati a serbatoi interrati o distributori/contenitori fuori terra, anche rimovibili, permanentemente installati all'interno di stabilimenti, cantieri, aree private non aperte al pubblico accesso.

Le condizioni di utilizzo sono quelle derivanti dal regime amministrativo fissato dalle distinte leggi regionali che disciplinano l'installazione e l'esercizio di impianti di stoccaggio e di distribuzione di oli minerali. L'impianto di distribuzione di carburante ad uso privato si caratterizza, in via generale, per l'ubicazione (aree non aperte al pubblico), la proprietà o uso esclusivo dell'esercente salvo disposizioni particolari legislative che ne consentono un utilizzo più ampio (ad es., imprese consorziate, società controllate), la destinazione al rifornimento di automezzi propri o comunque intestati allo stesso esercente, con contestuale divieto di cessione di carburante a terzi.

Parimenti a tutti gli impianti di cui all'art. 25, comma 2, lettere a) e c), del TUA, negli impianti minori il prodotto energetico stoccato nei serbatoi è consumato per usi propri dell'esercente e non è, pertanto, utilizzato per uso commerciale, cioè per farne rivendita^[1].

Ai fini della connotazione di un impianto minore come apparecchio di distribuzione automatica di carburanti è dirimente la presenza di attrezzature atte a consentire il rifornimento dei serbatoi normali degli autoveicoli: di norma, mediante una o più pistole erogatrici, con le relative attrezzature ausiliarie - pompe, motori elettrici o comunque qualsiasi sistema che consenta l'erogazione.

Il criterio di classificazione, di natura oggettiva, è legato alle caratteristiche tecniche, alle finalità assolte dall'impianto nonché alla localizzazione del medesimo. Ciò indipendentemente dal trattamento tributario gravante sul carburante fornito ed a prescindere dalla presenza di un sistema di valorizzazione dell'erogato in euro, non richiesta

^[1] Come avviene, viceversa, nei depositi di cui all'art. 25, comma 1, del TUA e nei distributori stradali di cui all'art. 25, comma 2, lettera b), del medesimo TUA.

IL DIRETTORE GENERALE

attesa la natura non commerciale dei distributori di carburante minori; la valorizzazione è invece obbligatoria per i distributori stradali di carburante nonché per quelli ubicati nei porti per il rifornimento dei serbatoi normali delle imbarcazioni⁽²⁾ essendo utilizzati per la cessione di prodotto all'utilizzatore finale.

Per tutto quanto sopra, a titolo meramente esemplificativo, si configurano come apparecchi di distribuzione automatica di carburanti sottoposti ad obbligo di comunicazione di attività tutti quelli idonei al rifornimento dei serbatoi normali^[3] di:

- autoveicoli con consumi ad aliquota normale;
- veicoli adibiti al trasporto merci o persone;
- macchine operatrici e mezzi non abilitati alla circolazione su strada;
- locomotive con motore a combustione interna.

Non ricadono nell'obbligo di che trattasi gli impianti mobili di distribuzione carburanti utilizzati temporaneamente per rifornire sul posto macchine operatrici impiegate, ad esempio, presso cantieri stradali, ferroviari, per i quali non è definito un luogo di stabile ubicazione (si pensi a quelli montati su veicoli ed adibiti al rifornimento di mezzi d'opera di cantieri itineranti).

Con riguardo ai depositi privati, agricoli o industriali di GPL per uso combustione e di altri prodotti energetici denaturati, a conferma di quanto chiarito dalla circolare n. 82/D del 18 marzo 1997 circa l'esclusione degli stessi dal campo di applicazione dell'art. 25, comma 2, del TUA, si segnala che gli esercenti depositi minori dei medesimi prodotti non sono soggetti ad obbligo di comunicazione.

Stessa esclusione vale per gli esercenti impianti minori che detengono i prodotti energetici denaturati che alimentano macchine permanentemente attrezzate per l'esecuzione di lavori agricoli: le condizioni di consumo previste dal D.M. n. 454/2001 (predeterminazione dei quantitativi da assegnare; tenuta del libretto di controllo; dichiarazione di avvenuto impiego nell'uso agevolato) nonché l'acquisizione bimestrale da parte degli Uffici di ADM degli elenchi nominativi degli utenti ammessi all'agevolazione, trasmessi dalla competente autorità amministrativa, soddisfano la finalità di censimento degli operatori perseguita dalla novella intervenuta. Per le medesime motivazioni, l'esclusione trova applicazione anche nei

⁽²⁾ Cfr. circolare n. 44/D del 28 luglio 2003.

^[3] Non è un caso che, per gli utilizzi agevolati indicati nella Tabella A (ad eccezione del punto 4-bis, di più recente introduzione, in cui è specificata un'apposita aliquota agevolata), si sia fatto storicamente riferimento, per la liquidazione dell'imposta, a specifiche percentuali dell'aliquota "normale" indicate nel relativo punto della medesima Tabella A. Al riguardo, si rammenta la regola di massima che il carburante rifornito nei serbatoi normali è tassato con l'aliquota normale (cioè, carburazione), in misura piena o in una frazione della stessa qualora sia prevista un'agevolazione.

IL DIRETTORE GENERALE

confronti degli esercenti distributori di carburante denaturato riservato a macchine dell'impresa adibite a lavorazioni agricole.

2. Comunicazione di attività

Nella comunicazione di attività ex art. 25, comma 4, del TUA da trasmettere all'Ufficio dell'ADM territorialmente competente, l'esercente impianto minore titolare/rappresentante legale della ditta riporta:

I - i propri dati anagrafici, il domicilio e il codice fiscale;

II – gli estremi identificativi della ditta ovvero la denominazione o ragione sociale, la sede legale, la partita IVA o codice fiscale, l'indirizzo di PEC;

III – i dati tecnici del deposito o del distributore: ubicazione, caratteristiche (marca, modello, matricola), capacità di stoccaggio dei serbatoi e relativa tipologia (interrati, fuori terra, rimovibili), prodotti energetici stoccati, descrizione delle utenze servite (in caso di deposito minore) e dei sistemi di quantificazione, parziale e/o totale, dell'erogato (in caso di distributore minore).

IV – il numero di iscrizione nel registro della camera di commercio, industria, artigianato ed agricoltura nonché, ove prescritti per l'esercizio dell'impianto in funzione della relativa tipologia, gli estremi identificativi dei documenti di natura non fiscale (ad es., certificato di prevenzione incendi per i contenitori-distributori);

V - le modalità di tenuta del registro di carico e scarico dei prodotti ovvero la descrizione del sistema di contabilità aziendale (elettronico o cartaceo) tramite il quale sono rilevati i quantitativi di ciascun tipo di prodotto ricevuti, stoccati presso l'impianto e consumati nell'ambito dello svolgimento della propria attività economica; le modalità di conservazione delle copie stampate dell'e-DAS (solo per benzina e gasolio usato come carburante) o dei DAS cartacei (altri prodotti energetici) e dei documenti commerciali utilizzati a scorta dei prodotti ricevuti.

Verificata la regolarità formale della comunicazione, all'esercente viene attribuito un codice identificativo dell'impianto minore. Resta salva la facoltà dell'Ufficio dell'ADM di eseguire un sopralluogo sul deposito o sul distributore per riscontrare la rispondenza di quanto comunicato allo stato reale dell'impianto.

Appare utile precisare che più apparecchi di distribuzione carburanti ricadenti all'interno della medesima area privata o dei locali dove si svolge l'attività, intestati alla stessa ditta, sono oggetto di un'unica comunicazione; in tali casi, la somma delle capacità di stoccaggio dei serbatoi dei carburanti viene a comporre la capacità globale utile ai fini della verifica dell'insorgenza dell'obbligo. Inoltre, le movimentazioni sono contabilizzate nel medesimo registro.

IL DIRETTORE GENERALE

Al computo della capacità di stoccaggio del deposito o dei serbatoi non concorrono i quantitativi di oli lubrificanti detenuti per i quali vige ai sensi dell'art. 62, comma 7, del TUA, un autonomo obbligo di comunicazione di attività, così come per i bitumi di petrolio.

Le tabelle di taratura dei serbatoi possono essere costituite anche dal mero sviluppo centimetrico della geometria ideale degli stessi, redatto a cura e sotto la responsabilità dell'esercente, sulla base della forma e delle dimensioni nominali del serbatoio fornite dal venditore o dal costruttore. Essendo il prodotto detenuto ad imposta assoluta e destinato ad esclusivo uso privato, non è richiesta la certificazione MID dei sistemi di quantificazione dell'erogato.

Nella prima applicazione, fermo restando il rispetto dell'obbligo di cui all'art. 25, comma 4, del D.Lgs. n. 504/95, qualora abbia avviato il procedimento per l'acquisizione di documenti di natura non tributaria prescritti per l'esercizio dell'impianto in funzione della tipologia dei serbatoi, l'esercente ne dà notizia nella comunicazione di attività all'Ufficio dell'ADM. All'esercente viene comunque rilasciato il codice identificativo.

Al fine di garantire la continuità aziendale, in considerazione del presumibile elevato numero di operatori economici chiamati ad adempiere il nuovo obbligo e della situazione emergenziale in atto, l'esercente che presenti tempestivamente la comunicazione di attività e non abbia ancora avuto attribuito il codice identificativo prosegue la gestione dell'impianto minore, garantendo l'osservanza delle modalità prestabilite di tenuta del registro di carico e scarico.

3.Tenuta del registro di carico e scarico (Art. 2 determinazione direttoriale prot. n. 240433/RU del 27 dicembre 2019)

Come illustrato in premessa, l'art. 25, comma 4, del TUA ha conformato al regime semplificato adottato per gli impianti minori anche l'obbligo di contabilizzazione dei prodotti prescrivendo modalità di tenuta del registro di carico e scarico differenziate rispetto a quelle ordinariamente vigenti secondo la disciplina dell'accisa.

In tal senso, l'art. 2 della determinazione prot. n. 240433/RU del 27 dicembre 2019 introduce il principio secondo cui l'ADM si avvale dei documenti contabili utilizzati dall'esercente: il registro di carico e scarico dell'impianto minore (tenuto in chilogrammi per i depositi ed in litri ambiente per i distributori) è ricavabile dai dati rilevati all'interno delle contabilità aziendali (comma 1). Ne consegue che non vi sono modelli predefiniti da approntare dalle ditte né si fa ricorso, prima dell'uso del registro, alla fase di vidimazione da parte dell'Ufficio dell'ADM.

IL DIRETTORE GENERALE

Il registro di c/s è tenuto secondo le modalità descritte nella comunicazione di attività (specificando se nel sistema elettronico dell'esercente ovvero in forma cartacea) ed è custodito presso l'impianto; ha validità illimitata fino alla cessazione dell'attività (comma 2). Non è, pertanto, richiesto un nuovo rilascio o alcuna altra attività da parte dell'esercente o dell'Ufficio dell'ADM all'inizio di ogni esercizio annuale.

Atteso che le rilevazioni quantitative devono consentire la raccolta e la chiara rappresentazione delle informazioni sulle operazioni afferenti la gestione dell'impianto, la stessa determinazione fissa le regole di redazione del registro precisando in primo luogo che ogni tipologia di carburante stoccato nell'impianto è oggetto di separata contabilizzazione in una distinta sezione del registro (comma 3).

La prima registrazione con valenza fiscale di ciascuna sezione è quella riferita al 1° gennaio 2021 (comma 4). Con riguardo a tale data, la giacenza iniziale di ciascun prodotto energetico stoccato presso l'impianto minore è rilevata in autonomia dall'esercente (comma 5).

Per ogni sezione, dal lato del carico, l'esercente procede a singole registrazioni per ogni e-DAS (o DAS cartaceo ovvero, per forniture non superiori a 1.000 kg, altro documento utilizzato a scorta del prodotto) pervenuto entro le ore 9:00 del giorno lavorativo successivo a quello in cui il prodotto è stato preso in consegna presso l'impianto (comma 6). Differentemente, dal lato dello scarico, per ciascuna sezione le scritturazioni sono effettuate con cadenza settimanale ed in via cumulativa ovvero indicando i quantitativi dei distinti prodotti complessivamente scaricati nel periodo. Per i distributori minori muniti di totalizzatore dei quantitativi erogati, la scritturazione di scarico può essere effettuata anche mensilmente (comma 7).

In ogni caso, su base facoltativa, l'esercente può effettuare registrazioni di scarico con maggiore frequenza, fino ad una periodicità giornaliera, purché tale circostanza sia preventivamente comunicata all'Ufficio dell'ADM. Allo stesso modo, l'eventuale successiva variazione della periodicità di registrazione degli scarichi deve essere oggetto di comunicazione suppletiva all'Ufficio dell'ADM e di approvazione da parte del medesimo Ufficio.

Gli esercenti impianti minori sono tenuti a trasmettere tramite la propria PEC all'Ufficio dell'ADM, entro il mese di febbraio di ciascun anno, un prospetto riepilogativo dei dati relativi alle movimentazioni di ogni prodotto effettuate nell'intero anno solare precedente (comma 8), quali desunti dal registro di carico e scarico.

In particolare, nel prospetto riepilogativo il titolare della ditta riporta il codice identificativo dell'impianto e per ciascun prodotto energetico: la giacenza contabile al 1° gennaio; il totale del carico (somma di tutti gli e-DAS o DAS cartacei o altri documenti utilizzati a scorta del

IL DIRETTORE GENERALE

prodotto ricevuti nell'anno) e le eventuali eccedenze riscontrate in sede di verifica; il totale dello scarico e le deficienze attribuite a cali naturali o dispersioni rilevate autonomamente dall'esercente (riferite all'intero quantitativo mancante) nonché quelle eventuali riscontrate in sede di verifica; la giacenza contabile al 31 dicembre.

Il registro di c/s, le copie stampate degli e-DAS o i DAS cartacei o altri documenti a scorta del prodotto pervenuto presso l'impianto, le relative fatture di acquisto ed i prospetti riepilogativi annuali con le unite PEC di trasmissione sono conservati dall'esercente presso l'impianto minore per i cinque anni successivi a quello a cui il registro si riferisce (comma 10).

Qualora la contabilità aziendale sia tenuta dall'esercente tramite il proprio sistema elettronico, anche la relativa conservazione può essere effettuata in forma dematerializzata nel medesimo sistema. Gli e-DAS ricevuti dall'esercente potranno essere conservati in forma dematerializzata; i DAS cartacei muniti di bollo a secco dell'Amministrazione (perché relativi a prodotti energetici per cui non trova applicazione l'e-DAS ovvero per il ricorso alle procedure di riserva da parte dello speditore) dovranno essere custoditi in originale, sempre per i cinque anni successivi a quello in cui sono stati emessi.

L'esercente ha l'onere di esibire il registro di carico e scarico, e la documentazione a corredo, in occasione di verifiche fiscali e su richiesta degli organi preposti al controllo (comma 9).

Marcello Minenna