



**AGENZIA
DELLE
DOGANE**



CIRCOLARE N. 12/D

Roma, 29 aprile 2010

Protocollo: 51806 R.U./V/DCAACC

Alle Direzioni Regionali e Interregionali dell'Agenzia delle Dogane

Rii.:

LORO SEDI

Allegati:

Agli Uffici delle Dogane

LORO SEDI

e, per conoscenza

Alla Direzione Centrale Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti

SEDE

Alla Direzione Centrale per l'Analisi Merceologica e per lo Sviluppo dei Laboratori Chimici

SEDE

Alla Direzione Centrale Affari Giuridici e Contenzioso

SEDE

All'Ufficio Antifrode Centrale

SEDE

Al Dipartimento delle Finanze

ROMA

Al Comando Generale della Guardia di Finanza

ROMA

All'Assitol (fax 06 69 94 01 18)

All'Unione Petrolifera (fax 06 59 60 29 25)

All'Assopetroli (fax 06 68 61 862)

Alla Confindustria (fax 06 59 03 684)

Alla Confapi (fax 06 67 91 488)

All'Assocostieri (fax 06 50 11 697)

Alla Federchimica (fax 06 54 27 32 40)

All'Assogasliquidi (fax 06 59 13 901)

OGGETTO: Operazioni di denaturazione dei prodotti energetici senza vigilanza fiscale. Circolare 29/D del 4 luglio 2008. Precisazioni.

Con la determinazione direttoriale prot. n. 2228/UD del 28 dicembre 2007 (pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n.6 dell'8 gennaio 2008) sono state stabilite, ai sensi dell'art.24-*bis*, comma 1, del D.lgs 504/95 (Testo Unico Accise), le modalità di denaturazione dei prodotti energetici senza vigilanza fiscale.

DIREZIONE CENTRALE ACCERTAMENTI E CONTROLLI

Ufficio metodologia e controllo sul deposito, sulle lavorazioni e sugli impieghi

00143 Roma, Via Carucci 71 - Telefono +39 06 5024 6008 - Telefax +39 06 5024 3097 - e-mail: dogane.accertamenti.deposito@agenziadogane.it

Specifiche istruzioni operative in merito all'applicazione delle predette disposizioni sono state impartite con le circolari n. 35/D del 28 dicembre 2007 e n. 29/D del 4 luglio 2008.

Essendo state portate all'attenzione della scrivente alcune problematiche relative alla pratica applicazione di talune disposizioni della predetta circ. n. 29/D ed essendosi, nel contempo, evidenziata la necessità di definire ulteriori procedure al riguardo, si forniscono nel seguito opportuni chiarimenti e, laddove necessarie, si impartiscono disposizioni relativamente ai seguenti argomenti:

1. il regime sanzionatorio da applicare in caso di irregolare tenuta del registro dei prodotti denaturanti di cui all'art. 6 della sopra richiamata determinazione;
2. le modalità di riconoscimento, da parte dall'Agenzia delle Dogane, della conformità di pacchetti denaturanti a formule di denaturazione cosiddette "*atipiche o special*", in precedenza autorizzate dall'Agenzia medesima;
3. la procedura di comunicazione dei provvedimenti di riconoscimento di pacchetti denaturanti tipici, a seguito della riorganizzazione delle Strutture centrali dell'Agenzia;
4. le modalità di circolazione delle sostanze e dei pacchetti denaturanti;
5. l'accertamento e la liquidazione dell'imposta afferente alle quantità di denaturanti impiegati.

1. REGIME SANZIONATORIO APPLICABILE IN CASO DI IRREGOLARE TENUTA DEL REGISTRO DEI DENATURANTI

Com'è noto, l'art.50, comma 1, del D.lgs 504/95 prevede l'applicazione di una sanzione amministrativa (da 258,23 € a 1.549,38 €) qualora venga riscontrata l'irregolare tenuta della contabilità e dei registri prescritti nell'ambito dei controlli nel settore delle accise.

Nel comma 2 del medesimo articolo è precisato che la predetta irregolarità si configura quando viene accertata una differenza, tra le giacenze reali e le risultanze contabili, superiore ai cali ed alle perdite di cui all'art.4 del D.lgs 504/95. Quest'ultimo, a sua volta, rimanda - ai fini della determinazione dell'entità dei cali ammessi - al D.M.13 gennaio 2000, n.55 che, però, non contempla quelli relativi ai prodotti denaturanti.

Inoltre, con riferimento alle eccedenze, non è, ovviamente, applicabile ai suddetti prodotti la tolleranza del 2% definita, con esplicito riferimento agli alcoli ed agli oli minerali non denaturati custoditi in depositi fiscali, nella circolare n.299 del 16 novembre 1995.

Sulla questione è stato chiesto il parere dell'Avvocatura Generale dello Stato, la quale, con nota prot. 219289 del 15 luglio 2009, ha confermato che la

sanzione prevista dall'art.50 del D.lgs 504/95, in quanto norma di chiusura, trova applicazione anche alle fattispecie di cui all'art.24-*bis* del predetto TUA, quindi, non solo in caso di irregolare tenuta del registro dei denaturanti ma anche in tutte le ipotesi di irregolarità riscontrate nell'applicazione delle procedure delineate nella direttoriale prot. 2228/07.

La medesima Avvocatura generale ha, altresì, auspicato un futuro intervento del legislatore volto ad aggiornare il dettato normativo dell'art.50, non più aderente all'innovazione introdotta con il decreto legislativo 2 febbraio 2007, n.26.

Nelle more di tale intervento, si ritiene che il margine di tolleranza, sia per le eccedenze che per le deficienze, non possa che essere pari alla risoluzione dello strumento con il quale viene misurata la giacenza fisica del prodotto denaturante sottoposto a verifica. E' appena il caso di precisare che gli strumenti di misura utilizzati per l'accertamento fiscale dovranno essere in regola con la vigente normativa metrica ed, in particolare, con le procedure di verifica periodica previste per la categoria cui ciascuno strumento appartiene.

Pertanto, in caso di verifica su un prodotto denaturante, con riferimento ad un determinato periodo temporale, l'Ufficio delle dogane territorialmente competente procederà ad un inventario classico, con determinazione, quindi, della giacenza fisica e successivo confronto con la giacenza contabile determinata attraverso la chiusura del relativo registro di carico e scarico, a corredo del quale saranno pure allegati i documenti giustificativi dei relativi movimenti (si veda il successivo paragrafo 4).

Qualora dal predetto confronto si rilevi uno scostamento in valore assoluto superiore alla citata risoluzione strumentale, l'Ufficio procederà all'irrogazione della sopra indicata sanzione di cui all'art.50, comma 1 del D.lgs 504/95.

Ovviamente, tenuti presenti i margini di tolleranza per considerare valida una denaturazione di cui all'art.8 della più volte citata direttoriale prot. 2228/07 ed alla circolare 35/D del 28 dicembre 2007 (definiti sulla base della riproducibilità dei metodi analitici per misurare la concentrazione dei denaturanti in soluzione), la constatazione di eccedenze o di deficienze di prodotti denaturanti non costituisce, di per sé, prova acclarata di eventuali sottrazioni all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici. Pertanto, in tale circostanza, la sussistenza delle ipotesi delittuose di cui all'art.40, comma 1, lettere c) e f), D.lgs n.504/95, potrà essere configurata soltanto qualora si rinvergano ulteriori elementi a sostegno della illiceità del comportamento.

2. RICONOSCIMENTO DELLA CONFORMITÀ DI PACCHETTI DENATURANTI A FORMULE DI DENATURAZIONE ATIPICHE O SPECIALI

L'art. 2 della determinazione direttoriale prot. 2228 del 28 dicembre 2007, nel disciplinare la qualità delle sostanze denaturanti, reca al comma 2 disposizioni riguardanti i pacchetti denaturanti per le formule di denaturazione "tipiche", intendendosi con quest'ultima dizione le formule **definite in specifici provvedimenti normativi** (per esempio: la miscela di denaturazione del gasolio per combustione riportata nella direttoriale n.1548 del 13 maggio 2005; le formule di denaturazione degli oli minerali in usi diversi da carburazione e combustione, di cui all'art. 2, comma 1 del D.M. 322 del 17 maggio 1995, ecc).

Per questi pacchetti denaturanti - indicati nel seguito come "*tipici*"- sono state definite, nella circolare 29/D, le procedure per la verifica della loro idoneità all'impiego e per il conseguente rilascio del nulla osta alla commercializzazione alla ditta che ne ha presentato istanza (la cosiddetta "*ditta fornitrice*" del pacchetto).

L'art. 2, comma 4 della predetta determinazione direttoriale prevede la pubblicazione di un apposito elenco, contenente tutti i pacchetti tipici riconosciuti idonei dall'Agenzia delle Dogane a seguito della predetta verifica. L'elenco è attualmente consultabile sul sito internet dell'Agenzia www.agenziadogane.it, al collegamento *accise* → *pacchetti denaturanti autorizzati*.

I pacchetti tipici riconosciuti idonei possono essere utilizzati nelle procedure di denaturazione presso qualsiasi soggetto abilitato all'effettuazione delle stesse ai sensi dell'art. 3 della più volte citata direttoriale 2228/07.

Premesso quanto sopra, sono state presentate, da parte di talune ditte fornitrici, istanze di riconoscimento dell'idoneità alla commercializzazione di pacchetti denaturanti, detti "*atipici*", conformi a formule di denaturazione speciale preventivamente autorizzate dall'Agenzia.

L'autorizzazione all'impiego di formule di denaturazione speciale, è prevista da specifiche disposizioni normative (quali, ad esempio, l'art. 2, comma 2 del D.M.322/95 o l'art.8, comma 2 del D.M. 557/96) ed è rilasciata al termine della procedura di cui alla circolare 219 del 7 agosto 1995 ed alla nota prot.1320/V/AGT del 30 marzo 2007, aggiornata dalla Direzione Centrale Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti (DCGT) con nota prot.161546 del 26 novembre 2009.

Tali disposizioni, prevedono che l'autorizzazione ad effettuare una denaturazione speciale venga rilasciata dall'Ufficio delle Dogane territorialmente competente, acquisito il parere necessario e vincolante della Direzione Centrale per l'Analisi Merceologica e per lo Sviluppo dei Laboratori Chimici (DCAMSLC), a fronte di motivate esigenze tecniche, ed è valida esclusivamente per la ditta che ne

ha presentato istanza e limitatamente al prodotto energetico ed agli specifici impieghi richiesti.

Le autorizzazioni rilasciate dovranno essere inviate, per conoscenza, alla DCAMSLC ed alla Direzione Centrale Accertamenti e Controlli e presentate ad ogni eventuale richiesta degli organi dell'Amministrazione finanziaria deputati ai controlli presso i depositi dei soggetti autorizzati.

Diversamente dai pacchetti tipici, utilizzabili da qualsiasi soggetto abilitato all'effettuazione delle denaturazioni, **un pacchetto atipico può essere commercializzato dalla Società fornitrice esclusivamente presso ditte utilizzatrici che abbiano in precedenza ottenuto l'autorizzazione dall'Agenzia delle Dogane all'utilizzo della formula di denaturazione speciale alla quale il pacchetto stesso risulta essere conforme.**

A tal riguardo, non appare superfluo rammentare che il procedimento di autorizzazione all'impiego di una formula di denaturazione speciale da parte di una ditta utilizzatrice, deve sempre precedere quello di riconoscimento della conformità del relativo pacchetto denaturante. Soltanto dopo il riconoscimento, la ditta fornitrice è autorizzata alla commercializzazione del pacchetto medesimo.

2.1 Riconoscimento dell'idoneità di pacchetti denaturanti atipici

I soggetti che intendono produrre o commercializzare un pacchetto denaturante atipico, devono ottenere, precedentemente al primo impiego nel territorio nazionale, il riconoscimento da parte dell'Agenzia delle dogane dell'idoneità del pacchetto medesimo all'impiego per il quale è destinato, così come previsto per i pacchetti tipici dalla più volte citata Determinazione prot.2228/07.

A tal fine, i sopra individuati soggetti devono presentare apposita istanza, in bollo, all'Ufficio delle dogane territorialmente competente, corredata da un campione del pacchetto atipico e dei suoi singoli componenti. All'istanza deve essere, altresì, allegata copia dell'autorizzazione - rilasciata alla ditta utilizzatrice - all'impiego della formula di denaturazione speciale alle cui specifiche il pacchetto atipico deve essere conforme.

Il predetto Ufficio provvede ad inoltrare l'istanza, unitamente ai relativi campioni, alla DCAMSLC – Ufficio coordinamento delle attività di analisi - ai sensi della sopra richiamata nota 1320/V/AGT del 30 marzo 2007 così come modificata dalla nota della DCGT prot.161546 del 26 novembre 2009, per l'effettuazione delle analisi finalizzate al riconoscimento dell'idoneità del pacchetto in questione.

In caso di conformità, l'Ufficio delle dogane rilascia il riconoscimento di idoneità all'impiego del pacchetto in questione, evidenziando nel relativo provvedimento amministrativo la seguente dicitura:

“Il presente pacchetto denaturante atipico è utilizzabile solo ed esclusivamente per la denaturazione di (*precisare il prodotto energetico cui si riferisce*) per uso (*precisare la tipologia di impiego*) presso ditte preventivamente autorizzate dall’Agenzia delle dogane all’impiego della formula di denaturazione speciale alla quale il pacchetto stesso è conforme”.

Lo stesso Ufficio avrà cura, inoltre, di impartire apposita prescrizione alla ditta fornitrice del pacchetto atipico affinché la stessa apponga la suddetta dicitura anche sui contenitori nei quali il pacchetto stesso viene commercializzato.

Si precisa che il riconoscimento di idoneità è riferito ad un determinato prodotto commerciale, vale a dire ad un pacchetto denaturante atipico identificato con una specifica denominazione. Nel caso in cui lo stesso pacchetto atipico sia commercializzato sotto diversa denominazione e, quindi, come un diverso prodotto commerciale, il pacchetto in questione deve essere oggetto, antecedentemente alla vendita, di un distinto riconoscimento di conformità.

L'esito del procedimento è comunicato per opportuna conoscenza, oltre che alla Società fornitrice del pacchetto, anche alla sopra citata DCAMSLC.

I pacchetti **denaturanti atipici** autorizzati **non** saranno inclusi nell'elenco dei pacchetti disponibile sul sito internet dell'Agenzia, che, ai sensi dell'art.2, comma 2 della direttoriale 2228/07, è riservato ai pacchetti denaturanti conformi a formulazioni di **denaturazione tipiche**.

Gli Uffici delle dogane che avessero rilasciato, successivamente all'entrata in vigore della direttoriale n. 2228/07, eventuali riconoscimenti di idoneità (anche identificati come autorizzazioni alla commercializzazione) a pacchetti denaturanti speciali, si attiveranno con la massima tempestività per aggiornare i relativi provvedimenti alle disposizioni della presente circolare.

Gli Uffici delle dogane vigileranno, altresì, che i pacchetti denaturanti atipici siano effettivamente utilizzati esclusivamente presso ditte utilizzatrici autorizzate, limitatamente al prodotto ed agli impieghi identificati nel relativo provvedimento amministrativo, non essendo in alcun modo consentito l'impiego generalizzato di tali pacchetti atipici al di fuori dei limiti della specifica autorizzazione.

3. DISPOSIZIONI RELATIVE ALL'ELENCO DEI PACCHETTI DENATURANTI TIPICI

L'aggiornamento dell'elenco dei pacchetti denaturanti tipici di cui all'art.2, comma 4 della direttoriale n.2228/07 è effettuato secondo le relative disposizioni di cui alla circolare 29/D del 4 luglio 2008.

Com'è noto, dal 1° novembre 2009, a seguito della riorganizzazione delle Strutture Centrali dell'Agenzia, in luogo dell'ex Area centrale verifiche e controlli tributi doganali ed accise – Laboratori chimici sono state attivate la Direzione centrale accertamenti e controlli e la Direzione centrale per l'analisi merceologica e per lo sviluppo dei laboratori chimici.

Per effetto di tale adeguamento organizzativo, si precisa che i provvedimenti di riconoscimento della conformità di un determinato pacchetto tipico nonché l'eventuale modifica della denominazione di un pacchetto tipico già ritenuto idoneo **devono essere trasmessi, a cura dell'Ufficio delle dogane emittente, alla predetta Direzione centrale per l'analisi merceologica e per lo sviluppo dei laboratori chimici**, la quale curerà l'aggiornamento dell'elenco in questione.

4. SOSTANZE E PACCHETTI DENATURANTI: CIRCOLAZIONE E RELATIVA GESTIONE CONTABILE

I prodotti denaturanti sono dei composti chimici generalmente classificabili, nel caso di prodotti puri organici, alle voci NC di cui al capitolo 29 (ma diverse da 2901 e 2902) ovvero, nel caso di pacchetti denaturanti di due o di tre componenti, alla voce NC 3824 (ma non 3824 9099). Pertanto, come tali, non sono destinati ad essere utilizzati come carburanti o combustibili. Conseguentemente, essi non rientrano nel novero dei prodotti energetici sottoposti ad accisa di cui all'art.21, comma 1 del D.lgs 504/95 né, tantomeno, sono inclusi tra i prodotti ai quali si applicano le disposizioni di cui al comma 10 del predetto articolo 21 del TUA.

Per la sopra esposta motivazione, i prodotti denaturanti tal quali viaggiano con la scorta degli usuali documenti di trasporto di natura commerciale e sono assunti in carico, sul registro di cui all'art. 6, comma 1 della direttoriale prot.2228/07, proprio sulla base di tali documenti.

Qualora, a seguito di misurazione dell'effettiva quantità ricevuta, il soggetto autorizzato a denaturare riscontri la ricezione di una quantità di prodotto denaturante diversa da quella indicata nel relativo documento di trasporto, la quantità di prodotto effettivamente pervenuta deve essere specificata dal depositario sul predetto documento o, in alternativa, su un verbale interno appositamente redatto a cura e sotto la responsabilità del depositario stesso.

Costituiscono, invece, giustificativi di scarico dei prodotti denaturanti sia le copie dei documenti a scorta di eventuali resi sia i verbali di denaturazione di cui, rispettivamente, ai commi 3 e 4 dell'art.6 della direttoriale prot.2228/07. Eventuali scarichi di prodotti denaturanti per motivazioni diverse dalle due suddette devono essere giustificati, anche in questo caso, con apposito verbale interno del depositario.

Al fine di consentire i riscontri contabili di cui al paragrafo 1, tutti i suddetti documenti giustificativi del carico e dello scarico dei prodotti denaturanti sono conservati per i cinque esercizi finanziari successivi a quelli al quale si riferiscono, congiuntamente al relativo registro di carico e scarico.

5. SOSTANZE E PACCHETTI DENATURANTI: ACCERTAMENTO E LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA AFFERENTE

I prodotti denaturanti, sebbene non siano sottoposti in quanto tali al regime delle accise, successivamente al loro utilizzo nella denaturazione divengono parte di un prodotto energetico denaturato, sottoposto ad imposizione per la sua interezza e, quindi, anche per la porzione di denaturante in esso disciolto.

Inoltre, il prodotto energetico denaturato è considerato immesso in consumo per la particolare destinazione d'uso associata alla formula di denaturazione impiegata.

Conseguentemente, l'accisa si rende dovuta su tutta la quantità di prodotto denaturato estratto dal deposito e, quindi, comprensiva della quantità di sostanze denaturanti impiegate per l'operazione stessa. A tal riguardo, si rammenta che queste ultime due grandezze devono essere specificate, per ciascuna operazione di denaturazione, nel relativo verbale redatto ai sensi dell'art.6, comma 4 della direttoriale 2228/07, in conformità con le istruzioni di cui alla circolare 29/D.

Ovviamente, la liquidazione dell'imposta si effettua moltiplicando la quantità accertata di prodotto denaturato per l'aliquota di imposta afferente la destinazione d'uso cui la denaturazione si riferisce.

----- O -----

Si pregano le Direzioni Regionali ed Interregionali di vigilare sulla scrupolosa osservanza da parte dei dipendenti Uffici delle disposizioni impartite con la presente circolare, non mancando di segnalare tempestivamente alla scrivente ogni eventuale criticità riscontrata nella pratica applicazione delle stesse.

Il Direttore Centrale
Dr.ssa Cinzia Bricca
f.to *Cinzia Bricca*

Firma autografa sostituita a mezzo stampa ai sensi dell'art. 3. comma 2 del decreto legislativo n. 39/93