Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Roma

A cura della Commissione Accise e Dogane

GUIDA ALL'ASSOLVIMENTO DEGLI OBBLIGHI IN MATERIA DI ACCISA SULL'ENERGIA ELETTRICA PRODOTTA DA IMPIANTI AZIONATI DA FONTI RINNOVABILI

Il tema degli obblighi in materia di accisa sull'energia elettrica prodotta da impianti azionati da fonti rinnovabili interessa sempre più i professionisti.

Con il presente elaborato si intende dare una panoramica dei diversi casi che si possono presentare, segnalando fin da subito che, nella pratica, si riscontra talvolta l'applicazione di diverse linee guida da parte di ciascuno dei diversi Uffici competenti, dovuto spesso alle non sempre chiare previsioni normative ed interpretative del settore.

Pertanto, anticipiamo che è opportuno verificare, per ciascun impianto di produzione di energia elettrica, che quanto di seguito descritto sia in linea con quanto richiesto dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli competente per assicurarsi che non vi siano ulteriori e diversi adempimenti richiesti localmente anche tenuto conto delle possibili diverse peculiarità dell'impianto di volta in volta interessato.

Il presente elaborato è frutto del lavoro della Commissione Accise e Dogane dell'Ordine di Roma.

Alla redazione del presente elaborato hanno partecipato i seguenti componenti della Commissione Accise e Dogane:

- Alessandra Di Salvo (Presidente)
- Pietro Bracco (Vice-Presidente)
- Giovanni De Mari (Consulente esterno)
- Massimo Fabio (Membro)
- Goffredo Hinna Danesi (Membro)
- Pietro Orsini (Consulente esterno)
- Vittoria Segre (Membro)
- Andrea Vernier (Membro)

Particolari ringraziamenti vanno ad Alessandra Di Salvo e Pietro Orsini che hanno coordinato il lavoro della Commissione ai fini della redazione del presente elaborato.

INDICE

PREMESSA 4

1. AMBITO APPLICATIVO E FATTO GENERATORE DELL'ACCISA 8

2. SOGGETTI OBBLIGATI AL PAGAMENTO DELL'ACCISA 10

3. SOGGETTI NON OBBLIGATI AL PAGAMENTO DELL'ACCISA 12

4. DEFINIZIONE E DENUNCIA DI OFFICINA DI ENERGIA ELETTRICA 13

5. ESCLUSIONI DALL'APPLICAZIONE DELL'ACCISA 16

6. ESENZIONE DALL'ACCISA 17

7. PAGAMENTI 17

8. COMPENSAZIONE 20

9. RIVALSA 21

10. DICHIARAZIONE ANNUALE 21

11. GARANZIE 23

12. VARIAZIONI E CESSAZIONE DELL'ATTIVITÀ 24

13. ADEMPIMENTI FISCALI AI FINI DELL'ATTIVAZIONE DI UNA OFFICINA DI PRODUZIONE DI ENERGIA ELETTRICA 26

13.1 IMPIANTI DEDICATI ALLA PRODUZIONE DI ENERGIA ELETTRICA PER USO PROPRIO 27
13.2 IMPIANTI TOTALMENTE DEDICATI ALLA RETE, INCLUSE LE CESSIONI A CLIENTI GROSSISTI 29
13.3 IMPIANTI TOTALMENTE DEDICATI ALLA CESSIONE A CONSUMATORI FINALI SENZA ALCUN AUTOCONSUMO 30

14. SANZIONI 31

1. PREMESSA

In via preliminare, appare opportuno segnalare che l'elettricità è oggetto di una tassazione indiretta, collegata al suo impiego, fin dal 1895 e cioè, sostanzialmente, dal momento stesso in cui ha cominciato ad essere distribuita nelle case e nelle industrie.

Con il testo unico dell'energia elettrica del 1924, l'iniziale tributo erastato già trasformato nell'imposta erariale di consumo, curiosamente applicata come una moderna accisa.

Tale connotazione era stata poi confermata con il Decreto Legislativo 26 ottobre 1995 n. 504, recante il "Testo Unico sulle accise" (di seguito, per brevità, anche "**TUA**")[1].

Successivamente ai processi di liberalizzazione del mercato dell'energia elettrica operati dal Decreto Legislativo 16 marzo 1999 n. 79 e successive modifiche ed integrazioni (c.d. "Decreto Bersani") che, come noto, hanno comportato una crescente deregolamentazione ed il conseguente incremento degli scambi transfrontalieri, nonché la comparsa di nuovi operatori, la predetta imposta erariale ha cambiato connotazione e denominazione trasfondendosi nell'accisa armonizzata sull'energia elettrica. Ciò a seguito dell'entrata in vigore della Direttiva 2003/96/CE del Consiglio datata 27 ottobre 2003 (di seguito, per brevità, anche "Direttiva 2003/96/CE"), che, a decorrere dal 1 gennaio 2004,ha ristrutturato "*il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità*".

In via preliminare, vale rilevare cheil legislatore comunitario ha proceduto all'emanazione della Direttiva 2003/96/CE, sulla base dell'art. 113 del trattato sull'Unione Europea (ex art.93 del TCE), come strumento per assicurare il buon funzionamento del mercato interno, integrando anche il conseguimento degli obiettivi di altre politiche comunitarie ed in particolare le esigenze connesse con la tutela dell'ambiente (cfr. considerando n. 3 e 6 di tale Direttiva).

In particolare si osserva che, per quanto interessa il presente elaborato, la Direttiva2003/96/CE è stata adottata percolmare l'assenza di disposizioni comunitarie che assoggettassero atassazione minima l'elettricità e i prodotti energetici diversi daglioli minerali(cui era limitato l'ambito di applicazione della Direttiva 92/81/CEE), fissando nella Comunità livelli minimi di tassazione per la medesima elettricità ed i prodotti energetici maggiormente impiegati, compresi il gas naturale e il carbone, al fine di permettere il buon funzionamento del mercato interno e il conseguimento degli obiettivi di altre politiche comunitarie[2].

---

[1]Cfr. decreti del Ministro delle finanze in data 8 luglio 1924, pubblicati nella *Gazzetta Ufficiale*n. 195 del 20 agosto 1924, di approvazione, rispettivamente, dei testi unici delle disposizionilegislative per l'imposta di fabbricazione sulla birra e sugli spiriti e per l'imposta sul consumodell'energia elettrica, e successive modificazioni, il regio decreto-legge 28 febbraio 1939,n. 334, convertito dalla legge 2 giugno 1939, n. 739, e successive modificazione, e il decreto-legge n. 331 del 1993, con i quali viene conferito al Ministro delle finanze potere regolamentare nelle relative materie.

[2]Per quanto concerne l'energia elettrica, si veda considerando n. 4 della Direttiva 2003/96/CE: "*L'esistenza di notevoli differenze tra i livelli nazionali di tassazione sull'energia applicati dagli Stati membri potrebbe essere pregiudizievole al buon funzionamento del mercato interno*".

La normativa nazionale di riferimento ha recepito solo con il Decreto legislativo del 2 febbraio 2007, n. 26, le innovative regole introdotte, come detto a far data dal 1 gennaio 2004, dalla Direttiva 2003/96/CE in merito alla tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, prevedendo varie modifiche al TUA, tra le quali l'introduzione dell'accisa armonizzata sui consumi di energia elettrica (in luogo, come detto, della imposta erariale di consumo dell'energia elettrica).

Successivamente, la Direttiva 2008/118/CE del Consiglio del 16 dicembre 2008 relativa al regime generale delle accise in abrogazione della Direttiva 92/12/CEE, recepita nell'ordinamento italiano con il D.Lgs. n. 48del 29 marzo 2010, è intervenuta con l'obiettivo di garantireun regime comune per tutti gli Stati Membri in relazione a taluni aspetti delle accise, anche precisando, per quanto interessa il presente elaborato, il momento in cui i prodotti sottoposti ad accisa sonoimmessi in consumo e l'individuazione del debitore dell'accisa, sempre ai fini del corretto funzionamento del mercato interno.

In ambito nazionale, le regole di applicazione delle accise sull'energia elettrica sono dunque ora contenute negli artt. 52 e ss. del **TUA**, così come modificato dal D.Lgs. n. 26 del 2007 e dal D.Lgs. n. 48 del 2010.

***

Con riferimento specifico all'energia elettrica prodotta da impianti azionati da fonti rinnovabili, si segnala preliminarmente chel'articolo 15 della Direttiva 2003/96/CE, fatte salve le altre disposizioni comunitarie, ha previsto la possibilità per gli Stati membri di applicare, sotto controllo fiscale, esenzioni o riduzioni totali o parziali del livello di tassazione (tra l'altro)all'elettricità

— di origine solare, eolica, ondosa, maremotrice o geotermica,
— di origine idraulica prodotta in impianti idroelettrici,
— generata dalla biomassa o da prodotti ottenuti dalla biomassa
— generata dal metano emesso da miniere di carbone abbandonate,
— generata da celle a combustibile (es. batterie ad idrogeno)[3].

Al riguardo, il legislatore nazionale ha recepito l'articolo 15 della Direttiva 2003/96/CE introducendo nell'ordinamento italiano talune favorevoli disposizioni fiscali per l'energia elettrica prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili ed in particolare:

[3] In ambito nazionale, la definizione di fonti energetiche rinnovabili è contenuta nel Decreto Legislativo n. 28 del 3 marzo 2011, attuazione della Direttiva 2009/28/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 aprile 2009 sulla promozione dell'uso dell'energia elettrica da fonti rinnovabili, recante modifica e successiva abrogazione delle direttive 2001/77/CE e 2003/30/CE. In base all'art. 2, c. 1, lett. a) del suddetto Decreto, con "energie da fonti rinnovabili" si intende: "*energia proveniente da fonti rinnovabili non fossili, vale a dire energia eolica, solare, aerotermica, geotermica, isotermica* (n.d.r. in realtà "idrotermica" come si evince dalle definizioni della Direttiva 2009/28/CE sopra citata) *e oceanica, idraulica, biomassa, gas di discarica, gas residuati dai processi di depurazione e biogas*". Tale definizione non è esattamente coincidente con le fonti elencate nell'art. 15 della Direttiva 2003/96/CE. Pertanto, ci sarebbe lo spazio per un chiarimento in merito da parte dell'Agenzia delle Dogane e dei monopoli.

1. l'esclusione dall'imposta – ai sensi dell'art. 52, comma 2, lett. a) del TUA – per l'energia elettrica "*prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili ai sensi della normativa vigente in materia con potenza non superiore a 20 kW*" (come era stato già previsto con riferimento alla preesistente imposta erariale di consumo);
2. l'esenzione da imposta – ai sensi dell'art. 52, comma 3, lett. b) del TUA – per l'energia elettrica "*prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili ai sensi della normativa vigente in materia, con potenza disponibile superiore a 20kW, consumata dalle imprese di autoproduzione in locali e luoghi diversi dalle abitazioni*".

Sulla base del tenore letterale della norma, a nostra opinione, l'esenzione della lett. b) da ultimo citata dovrebbe essere riconosciuta nei riguardi dei soggetti "*che producono l'energia elettrica con un proprio impianto e* ***che la consumano essi stessi*** *(totalmente o in parte -con cessione alla rete-)*"[4], senza alcuna rilevanza della percentuale annua di energia elettrica utilizzata dagli autoproduttori rispetto a quella dagli stessi prodotta, e ciò anche ove l'impianto sia connesso a contatori di scambio con altri terzi fornitori (e pertanto il produttore proceda in parte all'utilizzo di energia elettrica anche mediante acquisto da altri soggetti)[5].

Tuttavia, con riferimento alle imprese di autoproduzione di cui all'art. 52, c. 3, lett. b) appena citato, vale fin da subito evidenziare che non vi è ancora un'univoca interpretazione in merito. Infatti:

- alcuni Uffici dell'Agenzia delle Dogane sono propensi a ritenere che la qualifica di autoproduttore debba essere riscontrata alla luce del D.Lgs. n. 79 del 16 marzo 1999 che ha definito autoproduttore: *"la persona fisica o giuridica che produce energia elettrica e la utilizza in misura non inferiore al 70% annuo per uso proprio ovvero per uso delle società controllate, della società controllante e delle società controllate dalla medesima controllante, nonché per uso dei soci delle società cooperative di produzione e distribuzione dell'energia elettrica di cui all'articolo 4, numero 8, della legge 6 dicembre 1962, n. 1643, degli appartenenti ai consorzi o società consortili costituiti per la produzione di energia elettrica da fonti energetiche rinnovabili e per gli usi di fornitura autorizzati nei siti industriali anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto*"[6];
- esiste, viceversa, una differente scuola di pensiero per cui è seguita la prassi di qualificare come "autoprodotta" la sola energia elettrica effettivamente ottenuta da un proprio impianto. Con tale impostazione, verrebbe esclusa la possibilità di beneficiare della suddetta esenzione nel caso di impianti di produzione di energia elettrica connessi alla rete attraverso contatori di scambio, relativamente al quantitativo di energia elettrica "riacquistata" dalla rete, ancorché tale quantitativo sia uguale o inferiore al quantitativo di energia elettricadagli stessi complessivamente autoprodotta.

[4]Cfr. Relazione "Klymaenergy 09" redatta dall'Agenzia delle Dogane in tema di "*Energia elettrica, le fonti rinnovabili e l'Agenzia delle Dogane*" pubblicata sul sito dell'Agenzia delle Dogane, i.e.: http://www.agenziadogane.gov.it/wps/wcm/connect/ecfd7900442290ad8d5fbd4e7aaa0be0/Klimaenergy+09+ita.pdf?MOD=AJPERES&%3BCACHEID=ecfd7900442290ad8d5fbd4e7aaa0be0.

[5]Naturalmente l'energia elettrica acquistata non può godere dell'esenzione non essendo energia elettrica autoprodotta da fonte rinnovabile.

[6]In senso opposto, cfr. sentenza Corte di Cassazione del 7 marzo 2012, n. 3537.

Ciò sulla base della considerazione che, nel caso di impianti connessi alla rete attraverso contatori di scambio, iproduttori di energia elettrica sono tenuti a cedere interamente l'energia elettrica dagli stessi prodotta (mediante cessioni o fornitura dell'energia elettrica, al Gestore della rete o a clienti grossisti) con ciò "perdendo definitivamente il possesso e la titolarità giuridica" dell'energia elettrica stessa. Parimenti gli stessi si trovano a dover riacquistare, da altri fornitori, "altra" energia elettrica per i propri consumi.

- Il Ministero dell'economia e delle finanze, seppure nello specifico contesto della "*Semplificazioni per impianti di microcogenerazione ad alto rendimento*", con il Decreto del 27 ottobre 2011, ha definito officina di autoproduzione: l'"*officina elettrica in cui, con riferimento all'anno solare, risulta nulla la differenza tra energia prelevata dalla rete elettrica e quella alla rete stessa ceduta*"[7]. Con tale definizione sembrerebbe che il legislatore abbia voluto fornire un'ulteriore (e apparentemente diversa) chiave di lettura della questione in parola qualificando, come consumi degli autoproduttori, tutti i quantitativi di elettricità da essi utilizzati, nel limite di quelli dagli stessi prodotti, a prescindere pertanto dall'eventuale installazione di contatori di scambio.

Nel contesto sopra delineato, occorre evidenziare che, per alcuni Uffici dell'Amministrazione Finanziaria, il criterio dell'identità, tra produttore e consumatore, risulta una *condicio sine qua non* per l'esenzione dall'accisa sull'energia elettrica autoprodotta.

In tale accezione, non sembra invece preclusiva al regime dell'esenzione la circostanza che non vi sia univocità tra il luogo di produzione e quello del consumo dell'elettricità stessa, nel caso in cui l'autoproduttore abbia concluso con un soggetto incaricato del vettoriamento un contratto di trasporto o distribuzione dell'energia elettrica dal luogo di produzione a quello di effettivo autoconsumo.

Pertanto, vista la complessità della materia, considerato che la questione è piuttosto dibattuta ed addirittura interpretata in maniera differente da taluni Uffici dell'Agenzia delle Dogane nelle diverse aree di competenza, è auspicabile un intervento da parte della competente Direzione Centrale dell'Agenzia delle Dogane volto a chiarire, la qualifica di imprese di autoproduzione (c.d. autoproduttori) e di consumi per uso proprio. Ciò:

- non solo ai fini dell'esenzione di cui all'art. 52, comma 3, lett. b) del TUA,
- ma anche ai fini dell'individuazione dell'aliquota applicabile ai prodotti energetici impiegati per produrre elettricità.

[7] Al riguardo, vale rilevare che il D.M. sopra citato è stato emanato in attuazione dell'articolo, 30, commi 16 e 17, della L. 23 luglio 2009 n. 99 che prevedono che, per gli impianti di microcogenerazione ad alto rendimento, sono stabilite, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico, norme per la semplificazione degli adempimenti relativi all'installazione dei dispositivi e alle misure di carattere fiscale e per la definizione di procedure semplificate in materia di versamento delle accise e degli altri oneri tributari e fiscali, senza minori entrate o maggiori oneri a carico del bilancio dello Stato.

In particolare, è auspicabile unindirizzo interpretativo che, tenendo conto della peculiarità del bene "energia elettrica", possa riconoscere la possibilità di beneficiare delle anzidette agevolazioni a tutti i produttori di energia elettrica per tutta la quota parte di elettricità dagli stessi prodotta (anche eventualmente dagli stessi immessa in rete), nei limiti ovviamente della quantità di energia elettrica dagli stessi consumata (anche eventualmente prelevata dalla rete) per i loro usi industriali, fermo restando che – nel caso in cui la quantità di energia elettrica consumata sia superiore a quella prodotta – la differenza dovrà essere necessariamente ritenuta acquistata dal soggetto fornitore che ha il dovere di applicare, sulla medesima elettricità, l'accisa, se dovuta.

Tale auspicio è evidentemente teso a garantire la certezza del diritto in base al quale gli operatori economici devono poter poggiare le proprie scelte aziendali ed anche tenuto conto che, come detto, la peculiarità del bene "energia elettrica" è tale per cui – al contrario di altri più comuni beni mobili – non può essere oggetto di immagazzinamento.

***

Tutto quanto sopra premesso, ciò che si intende fornire qui di seguito è un quadro di massima della disciplina fiscale e degli adempimenti (di versamento, dichiarativi e di comunicazione, etc.) che si rendono necessari in caso di attivazione di impiantiper la produzione di energia elettrica, con specifico riferimento a quelli azionati da fonti rinnovabili.

A tal fine, saranno dapprima illustrati i vari adempimenti previsti dal TUA per poi analizzare gli adempimenti richiesti ai produttori di energia elettrica a seconda della tipologia degli impianti dagli stessi utilizzati e l'attività svolta dagli stessi produttori con tali impianti.

1. AMBITO APPLICATIVO E FATTO GENERATORE DELL'ACCISA

RIFERIMENTI NORMATIVI: articolo 21, comma 5, Direttiva 2003/96/CE - articolo 52, comma 1, del TUA.

Il legislatore comunitario, con il comma 5 dell'art. 21 della Direttiva 2003/96/CE, ha previsto che l'elettricità è soggetta ad imposizione, e diventa imponibile,*"al momento della fornitura da parte del distributore o del ridistributore",* specificando che un'*"entità che produce elettricità per uso proprio è considerata un distributore"*[8].

Tale disposizione comunitaria è stata recepita dal legislatore italiano con il D.Lgs. n. 26 del 2007 che ha modificato il comma 1 dell'art. 52 del TUA prevedendo che "*L'energia elettrica (codice NC 2716) è*

8Nella legislazione nazionale i due termini ("venditore" e "distributore") sono impiegati con accezione diversa (e in sostanza invertita) rispetto a quella utilizzata dal legislatore comunitario. In aderenza alla terminologia comunemente in uso nel territorio nazionale, nel TUA e nella prassi, il soggetto che stipula un contratto di cessione di energia elettrica è comunemente indicato come "fornitore"/"venditore", mentre quello che si occupa del trasporto dell'elettricità è detto generalmente "distributore".

sottoposta ad accisa, con l'applicazione delle aliquote di cui all'allegato I, al momento della fornitura ai consumatori finali ovvero al momento del consumo per l'energia elettrica prodotta per uso proprio"[9].

Al riguardo, vale rilevare che, a seguito del recepimento della norma comunitaria menzionata, è stata introdotta in Italia, come in precedenza accennato,l'accisa sull'energia elettrica in luogo dell'imposta erariale di consumo, con riferimento alla quale il fatto generatore dell'accisaè stato posticipato[10]:

- dal momento della produzione od importazione dell'energia elettrica
- al momento in cui l'energia elettrica è fornita ai consumatori finali o utilizzata direttamente da parte degli stessi produttori di energia elettrica (per uso proprio).

Pertanto, si segnala che – diversamente da quanto previsto per i prodotti energetici per i quali, ai sensi dell'art. 2 del TUA, il fatto generatore dell'imposta sorge di norma (fatta eccezione per il gas naturale) al momento dell'importazione o della produzione degli stessi – non occorre attivareun regime sospensivo ai fini accise tra il momento dell'importazione (o produzione) dell'energia elettrica e la sua consegna al consumatore finale per il successivo consumo.

E' importante sottolineare che, con una recente modifica dell'art. 53, comma 8-bis del TUA, il legislatore ha definitivamente chiarito che i soggetti obbligati al pagamento dell' accisache procedono alla fatturazione dell'energia elettrica ai consumatori finali (c.d. "venditori") devono indicare "*tra gli elementi necessari per l'accertamento del debito d'imposta, richiesti per la compilazione della dichiarazione annuale, i consumi fatturati nell'anno con l'applicazione delle aliquote di accisa vigenti al momento della fornitura ai consumatori finali.*".

Pertanto, nel caso di fornitura di elettricità a soggetti consumatori finali, la base imponibile da indicare nella dichiarazione annuale di consumo per il calcolo dell'accisa dovuta è il quantitativo di energia elettrica che risulta dalle fatture di vendita emesse nel corso dell'anno dai "venditori", seppure con

---

[9]Fatte salve le specifiche aliquote agevolate, l'accisaè applicata per ogni kWh di energia impiegata, sulla base delle seguenti **aliquote**:

- per qualsiasi applicazione nelle abitazioni: euro 0,0227;
- per qualsiasi uso in luoghi diversi dalle abitazioni:
  - a) per i consumi <u>fino a 1.200.000 kWh mensili</u>:
    - i) sui consumi fino a 200.000 kWh consumati nel mese, l'aliquota di euro 0,0121;
    - ii) sui consumi che eccedono i primi 200.000 kWh e che sono inferiori a 1.200.000 kWh, l'aliquota di euro 0,0075;
  - b) per i consumi <u>che eccedono 1.200.000 kWh mensili</u>:
    - i) sui consumi fino a 200.000 kWh consumati nel mese, l'aliquota di euro 0,0121;
    - ii) sui consumi che eccedono i primi 200.000 kWh consumati nel mese, l'imposta fissa pari a euro 4.820,00.

Si ricorda che l'addizionale provinciale all'accisa sull'energia elettrica è stata soppressa,per le Regioni a statuto ordinario, dal 1 gennaio 2012 (per effetto dell'articolo 18, comma 5, del D.Lgs n. 68/2011) e per quelle a statuto speciale - eper le Province autonome di Trento e Bolzano - a decorrere dal 1 aprile 2012 (in virtù dell'art. 4, comma 10, del D.L. 16/2012, che ha abrogato l'art. 6 del decreto legge 28 novembre 1988, n. 511).

[10] Preme sottolineare che formalmente il fatto generatore è sempre stato individuato con il consumo dell'elettricità; nell'ambito della precedente imposta di consumo i produttori (fabbricanti) erano invece soggetti obbligati a prescindere dall'utilizzo dell'energia elettrica prodotta.

l'applicazione delle disposizioni normative previste alla data in cui è sorto il fatto generatore dell'imposta[11].
Nel caso di autoconsumo da parte dei soggetti obbligati quali officine di produzione o di acquisto, al contrario, la base imponibile è il quantitativo da questi effettivamente consumato.

2. SOGGETTI OBBLIGATI AL PAGAMENTO DELL'ACCISA

RIFERIMENTI NORMATIVI: articolo 53, comma 1 e 2, del TUA.

Ai sensi del comma 1 dell'art. 53 del TUA, sono da considerarsi **soggetti obbligati** al pagamento dell'accisa[12] sull'energia elettrica i soggetti:

- che procedono alla fatturazione dell'energia elettrica ai consumatori finali, c.d. fornitorio venditori di energia elettrica;
- esercenti officine di produzione di energia elettrica utilizzata dagli stessi per uso proprio;
- cheutilizzano l'energia elettrica per uso proprio con impiego promiscuo, con potenza disponibile superiore a 200 kW (intendendosi per uso promiscuo l'utilizzazione di energia elettrica in impieghi soggetti a diversa tassazione, ovvero sia per consumi tassati che per consumi esenti);
- che acquistano, per uso proprio, l'energia elettrica destinata ai propri fabbisogni sul mercato elettrico (i.e. acquirenti di energia elettrica in borsa ed in particolare dal Gestore del Mercato elettrico).

Inoltre, ai sensi del comma 2 dell'art. 53 del TUA, in luogo dei soggetti di cui al comma 1 del medesimo articolo 53, possono essere riconosciuti come soggetti obbligati le c.d. officine di acquisto ove ne facciano esplicita richiesta all'Ufficio delle Dogane competenteovvero i soggetti:

- che acquistano, per uso proprio, energia elettrica utilizzata con impiego unico previa trasformazione o conversione comunque effettuata, con potenza disponibile superiore a 200 kW;
- ovvero, che acquistano, per uso proprio, energia elettrica da due o più fornitori, qualora abbiano consumi mensili superiori a 200.000 kWh.

Ne consegue che i venditori di energia elettrica non saranno responsabili del pagamento dell'accisa afferente i quantitativi di energia elettrica fatturata ai propri clienti nei casi in cui questi ultimi:

[11]Tale previsione si è resa necessaria in quanto, al momento del consumo, il quantitativo di energia elettrica effettivamente ceduto ai consumatori finali dal fornitore non è, a quest'ultimo, sempre e puntualmente noto. Il soggetto fornitore è infatti sempre distinto dal soggetto distributore ("proprietario del contatore" che ha il compito di rilevare periodicamente la lettura dei contatori stessi e comunicarla al fornitore).
[12]Al riguardo, vale fin da subito anticipare che i soggetti di cui all'art. 53 sono obbligati al pagamento dell'accisa ovviamente solo ove tale imposta sia effettivamente dovuta ovvero quando non vi siano esenzioni come quelle di cui si dirà nel prosieguo dell'elaborato.

- acquistino l'energia elettrica allo scopo di ricederla a terzi, non realizzandosi in tal caso evidentemente il presupposto impositivo da configurare, come detto ,al momento della fornitura ai consumatori finali;
- risultino essi stessi soggetti obbligati al pagamento di imposta, per legge[13] o su loro richiesta[14].

In entrambi i casi anzidetti è opportuno che il venditore richieda al proprio cliente un'apposita dichiarazione – per lo specifico punto di prelievo oggetto del contratto di fornitura – corredata, ove possibile, da apposite evidenze documentali (e.g. in caso di officina di produzione o di acquisto, copia della licenza di esercizio o codice ditta rilasciati dall'Agenzia delle Dogane)[15].

Ai sensi del comma 4 dell'art. 53, i soggetti obbligati al pagamento dell'accisa hanno l'obbligo di denunciare preventivamente la propria attività all'Ufficio dell'Agenzia delle Dogane competente per territorio e di dichiarare ogni variazione relativa agli impianti di pertinenza e alle modifiche societarie (nonché la cessazione dell'attività) entro trenta giorni dalla data in cui tali eventi si sono verificati.

Ai soggetti obbligati di cui ai commi 1 o 2 dell'art. 53 del TUA, che esercitano officine di energia elettrica, è rilasciata, dall'Ufficio dell'Agenzia delle Dogane competente, successivamente alla verifica degli impianti stessi, una licenza di esercizio[16] soggetta al pagamento di un diritto annuale[17].

Al contrario, vale anticipare che, per le officine di produzione di energia elettrica azionate da fonti rinnovabili diverse da quelle riconducibili ai prodotti energetici (ad esempio olii vegetali), che producono energia elettrica per uso proprio, non è più indispensabile per l'Agenzia delle Dogane procedere con la "verifica di primo impianto" in quanto per tali impianti – a seguito della modifica apportata, al comma 7 dell'art. 53, dall'art. 2, comma 13, del D.L. n. 16/2012 – la licenza viene rilasciata previa mera verifica degli atti documentali, tra i quali è compresa la specifica dichiarazione relativa al rispetto dei requisiti di sicurezza fiscale.

Per quanto riguarda gli obblighi relativi alla contabilità, vale rilevare che:

- mentre il comma 3 dell'art. 58 del TUA prevede che le "*ditte esercenti officine, oltre ad avere l'obbligo di presentare tutti i registri, contratti o documenti relativi alla produzione, distribuzione e vendita dell'energia elettrica, devono prestare gratuitamente l'assistenza e l'aiuto del proprio personale ai funzionari dell'amministrazione finanziaria, nelle operazioni che questi compiono in officina, negli uffici dell'azienda commerciale e presso gli utenti, per tutti gli effetti dell'imposizione*",

[13]Come nel caso delle officine di produzione di energia elettrica utilizzata per uso proprio di cui al comma 1 dell'art. 53 del TUA.
[14]Come nel caso delle officine di acquisto di cui al comma 2 dell'art. 53 del TUA.
[15]Per maggior scrupolo, è consigliabile verificare anche con l'Ufficio dell'Agenzia delle Dogane competente la coerenza della posizione accisa dichiarata dal proprio cliente con la registrazione in Anagrafica Accise.
[16]In luogo dell'autorizzazione di cui al comma 5 dell'art. 53 del TUA.
[17]Con riferimento alle modalità attraverso le quali gli esercenti di produzione di energia elettrica possono chiedere il rilascio di tale licenza, si rinvia al successivo paragrafo n. 4.

- il successivo comma 4 dell'art. 58 del TUA si limita a prevedere che "*I soggetti obbligati di cui all'articolo 53, i privati consumatori e gli enti privati e pubblici hanno l'obbligo di esibire, ad ogni richiesta del personale addetto al servizio, gli originali dei documenti e le bollette relative alla vendita ed al consumo dell'energia elettrica*".

Pertanto, a differenzadei soggetti esercenti officine di produzione di energia elettrica a scopo di vendita, non sono previsti particolari obblighi di contabilità per le società svolgenti attività di fornitura di energia elettrica (soggetti obbligati) in qualità di clienti grossisti, non essendo obbligatoria la tenuta di alcun registro per tali ultimi soggetti.Occorre però ricordare quanto previsto dall'articolo 55, comma 7, del TUA che prevede che i soggetti fornitori tengano delle registrazioni per evidenziare particolari modalità di cessione di elettricità (forniture a "cottimo").

3. SOGGETTI NON OBBLIGATI AL PAGAMENTO DELL'ACCISA

RIFERIMENTI NORMATIVI: articolo 53-bis del TUA.

Ai sensi dell'art 53-bis del TUA, è previsto che, contestualmente all'avvio della propria attività, i soggetti che producono energia elettrica non esclusa dal campo di applicazione dell'accisa ai sensi dell'articolo 52, comma 2 (si veda successivo paragrafo n. 5), diversi dai soggetti obbligati di cui al comma 1 e 2 dell'articolo 53, ne danno comunicazione preventiva all'Ufficio dell'Agenzia delle Dogane territorialmente competente (c.d. "**comunicazione di inizio attività**"), senza, quindi, dover presentare la denuncia di attività per la richiesta di licenza di esercizio di cui al paragrafo successivo.

Rientrano, evidentemente, nell'ambito applicativo di tale norma, quei soggetti che producono energia elettrica (dispongono cioè di una officina elettrica di produzione come definita dall'articolo 54 del TUA) con la finalità di cedere tutta l'energia dagli stessi prodotta alla rete. Per tali soggetti, quindi, non è previsto il rilascio di una licenza di esercizio e non sono previsti particolari adempimenti se non quello di effettuare la comunicazione sopra citata che consente, agli Uffici delle Dogane, di avere una mappatura delle officine produttive in esercizio. Occorre tuttavia precisare però che, nella realtà, chi produce energia elettrica ha spesso interesse a utilizzarne comunque una piccola parte per i propri "usi di centrale". Di conseguenza, verificandosi tale circostanza, il soggetto produttore finisce per essere assimilato ad un "autoconsumatore" e cioè ad un soggetto passivo che produce e consuma (in toto o in parte) per i propri bisogni l'energia elettrica prodotta.

Premesso quanto sopra si evidenzia che, tra gli altri, la predetta comunicazione, redatta in carta semplice, deve in ogni caso:

- rappresentare l'attività di produzione di energia elettrica che si intende svolgere (quale l'intenzione di cedere l'energia elettrica prodotta integralmente alla rete);
- descrivere l'impianto di fonte rinnovabile che si intende utilizzare e la relativa potenza, con puntuale indicazione dell'officina di energia elettrica;

- contenere la richiesta di attribuzione del "codice ditta" necessario per la presa in carico della dichiarazione annuale di consumo da parte dell'Ufficio territoriale competente.

Infine, si segnala quanto rilevato recentemente dalla Direzione Centrale dell'Agenzia delle Dogane, con la nota del 28 novembre 2013 prot. n. 114014:"*per quanto riguarda i soggetti di cui all'articolo 53-bis del TUA produttori di energia elettrica, i quali, non verificandosi il presupposto dell'obbligazione tributaria (fornitura a consumatori finali ovvero consumo per uso proprio) non rientrano tra i soggetti obbligati e non sono tenuti ai medesimi adempimenti ai fini dell'accertamento delle accise, si rappresenta che gli stessi sono comunque tenuti a rispettare la normativa metrica e le disposizioni che regolano il mercato dell'energia elettrica e sono soggetti ai controlli previsti dall'articolo 58, comma 2, del TUA anche in relazione alla dichiarazione riepilogativa dell'energia elettrica prodotta e immessa nella reti di trasmissione o distribuzione, di cui al citato articolo 53-bis*".

4. DEFINIZIONE E DENUNCIA DI OFFICINA DI ENERGIA ELETTRICA

RIFERIMENTI NORMATIVI: articoli 54 e 58del TUA.

Ai sensi dell'art. 54 del TUA, è previsto che:

- l'officina è costituita dal complesso degli apparati di produzione, accumulazione, trasformazione e distribuzione dell'energia elettrica esercitati da una medesima ditta, anche quando gli apparati di accumulazione, trasformazione e distribuzione siano collocati in luoghi distinti da quelli in cui si trovano gli apparati di produzione, pur se ubicati in comuni diversi;
- costituiscono officine distinte le diverse stazioni di produzione dell'energia elettrica che una stessa ditta esercita in luoghi distinti anche quando queste stazioni siano messe in comunicazione fra loro mediante un'unica stazione di distribuzione;
- le officine delle ditte acquirenti di energia elettrica, per farne rivendita o per uso proprio, sono costituite dall'insieme dei conduttori, degli apparecchi di trasformazione, di accumulazione e di distribuzione, a partire dalla presa dell'officina venditrice;
- sono da considerare come officine, agli effetti dell'imposizione, anche gli apparati di produzione e di accumulazione montati su veicoli (ad esempio un gruppo elettrogeno da utilizzare per situazioni particolari montato su di un carrello per essere trasportato laddove di volta in volta necessario), ad eccezione di quelli utilizzati per la produzione di energia elettrica nonsoggetta ad imposta, di cui all'art. 52, comma 2, lettera b).

In conformità del comma 7 dell'articolo 53 del TUA, per ciascuna officina di energia elettrica– che non ceda, come detto nel paragrafo precedente, tutta l'elettricità prodotta alla rete elettrica – deve essere richiesto, all'Ufficio dell'Agenzia delle Dogane competente, il rilascio della licenza di esercizio da parte del produttore di energia elettrica che agisca, per tale impianto, come soggetto obbligato ai sensi del comma 1 o 2 dell'art. 53 del TUA, mediante presentazione di una "denuncia di officina".

Al riguardo, si precisa che alla denuncia di officina (da effettuarsi mediante apposito modello) vanno generalmente (salva diversa richiesta dell'Ufficio delle Dogane competente a seconda delle peculiarità e dell'importanza dell'impianto) allegati, tra gli altri, i seguenti documenti

- lo schema unifilare elettrico;
- una relazione tecnica;
- la planimetria dell'impianto;
- descrizione dei contatori e certificati di prova e taratura dei gruppi di misura;
- ricevuta del versamento del diritto di licenza.

Può essere utile, infine, nell'ambito della istituzione del registro di produzione di energia elettrica, concertare insieme con l'Ufficio dell'Agenzia delle dogane competente, le modalità e le tempistiche per le relative annotazioni.

A seguito della presentazione della denuncia di officina da parte dell'esercente dell'officina di produzione, l'Ufficio dell'Agenzia delle dogane territorialmente competente procederà al sopralluogo dell'impianto, al fine di verificarne lo stato reale e suggellare i contatori che misurano la produzione di energia elettrica. Al riguardo, si ribadisce che l'art. 2 comma 13, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16 ("*Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento*" pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 52 del 2 marzo 2012) ha aggiunto all'articolo 53, comma 7, del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, il seguente periodo: "*Ai soggetti di cui al comma 1 lettera b) che esercitano officine di produzione di energia elettrica azionate da fonti rinnovabili, con esclusione di quelle riconducibili ai prodotti energetici di cui all'articolo 21, la licenza è rilasciata successivamente al controllo degli atti documentali tra i quali risulti specifica dichiarazione relativa al rispetto dei requisiti di sicurezza fiscale*". Pertanto, ad oggi, come già accennato in precedenza, gli Uffici dell'Agenzia delle Dogane possono procedere al rilascio della licenza per l'attivazione di officine di produzione di energia elettrica azionate da fonti rinnovabili sulla base del mero controllo documentale, ovvero senza effettuare la "verifica di primo impianto".[18]

[18] Al riguardo vale ricordare che, con Nota del 5 aprile 2011, prot. n. 39218/RU, per far fronte alla necessità di snellezza procedurale da parte degli operatori del settore, l'Agenzia delle doganeaveva già adottato una procedura tale da consentire l'esercizio delle attività di produzione di energia elettrica da fonte rinnovabile mediante il rilascio di una licenza provvisoria (in cui occorreva indicare il termine entro il quale la stessa doveva essere sostituita da licenza definitiva), con ciò rinviando l'esecuzione della verifica tecnico-fiscale sull'impianto ai fini del rilascio della licenza definitiva in un successivo momento di rilascio del provvedimento definitivo. Tale necessità si era creata a causa del rallentamento dei tempi di reazione degli Uffici locali dovuto all'elevato numero di richieste di attivazioni di officine fotovoltaiche che, nel settore, assume particolare rilevanza giacché, come noto, ai fini dell'accesso alle tariffe incentivanti, rileva la data di entrata in esercizio per la quale il rilascio della licenza fiscale è un requisito imprescindibile. Tuttavia, a seguito di tale nota, gli Uffici locali procedevano al rilascio della licenza provvisoria senza poi procedere alla verifica tecnico-fiscale degli impianti destinatari degli incentivi in parola. Pertanto, in assenza delle suddette verifiche di primo-impianto, molte delle licenze provvisorie rilasciate agli operatori rischiavano di non essere più sostituite con apposite licenze definitive.

Prima del rilascio della licenza di esercizio, che rappresenta il provvedimento definitivo per poter iniziare effettivamente la propria attività di produzione e vendita/consumo dell'energia elettrica, l'Ufficio dell'Agenzia delle dogane provvede a stabilire l'entità della cauzione (se dovuta) da prestare a garanzia del pagamento dell'accisa. Tale cauzione è stabilita, a regime, nella misura di un dodicesimo dell'energia elettrica fatturata o consumata nell'anno precedente e cioè nella misura di un dodicesimo dell'imposta che si presume sarà dovuta nell'anno. Per il primo anno di attività, l'importo della cauzione è stabilito dall'Ufficio dell'Agenzia delle dogane su dati presuntivi.

Successivamente al rilascio della licenza, la ditta dovrà:

- versare annualmente il diritto di licenza per l'anno successivo (ad oggi previsto in misura pari a 23,24 per uso proprio e 77,47 per scopo commerciale ai sensi dell'art. 63, comma 3 del TUA), da pagare entro il 16 del mese di dicembre (art. 63 comma 4 del TUA);
- effettuare le letture e registrare i dati sul registro di produzione, giornalmente o secondo le diverse tempistiche indicate dall'Ufficio competente;
- presentare, in via telematica, la dichiarazione annuale contenente i dati relativi all'energia elettrica prodotta consumata nonché quella ceduta alla rete e le perdite, entro il mese di marzo dell'anno successivo a quello cui si riferisce.

Ai sensi dell'art. 58 del TUA, è previsto che

- l'Amministrazione Finanziaria ha facoltà di prescrivere ai soggetti di cui all'articolo 53, commi 1 e 2, che esercitano officine di energia elettrica l'acquisto e l'applicazione, a loro spese, di strumenti di misura dai quali sia possibile rilevare l'energia elettrica prodotta ed erogata. Ha, inoltre, facoltà di applicare suggelli, bolli ed apparecchi di sicurezza e di riscontro, sia nelle officine di produzione sia presso gli utenti. I guasti verificatisi nei congegni, applicati o fatti applicare dall'Amministrazione Finanziaria, devono essere immediatamente denunciati al competente Ufficio dell'Agenzia delle Dogane e così pure le modificazioni dei circuiti, ai quali siano applicati tali congegni (cfr. Circolare 17D del 23 maggio 2011 per quanto concerne i requisiti ad oggi prescritti per il corretto funzionamento in opera dei complessi di misura installati presso le officine elettriche preesistenti e di nuova attivazione).
- Le ditte esercenti officine hanno l'obbligo di presentare tutti <u>i registri, contratti o documenti relativi alla produzione, distribuzione e vendita dell'energia elettrica</u> ai funzionari dell'Amministrazione Finanziaria nelle operazioni che questi compiono in officina, negli uffici dell'azienda commerciale e presso gli utenti, per tutti gli effetti dell'imposizione.
- I soggetti obbligati di cui all'articolo 53 hanno l'obbligo di esibire, ad ogni richiesta del personale addetto al servizio, gli <u>originali dei documenti e le bollette relative alla vendita ed al consumo dell'energia elettrica</u>.

L'esercente dell'officina elettrica sarà tenuto a dichiarare ogni variazione relativa agli impianti di pertinenza e alle modifiche societarie nonché la cessazione dell'attività, entro trenta giorni dalla data in cui tali eventi si sono verificati.

5. ESCLUSIONI DALL'APPLICAZIONE DELL'ACCISA

RIFERIMENTI NORMATIVI: articolo 52, comma 2, del TUA.

Ai sensi del comma 2 dell'art. 52 del TUA, non è sottoposta ad accisa l'energia elettrica:

a) prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili ai sensi della normativa vigente in materia, con potenza non superiore a 20 kW;

b) impiegata negli aeromobili, nelle navi, negli autoveicoli, purchéprodotta a bordo con mezzi propri, esclusi gli accumulatori, nonché quella prodotta da gruppi elettrogeni mobili in dotazione alle forze armate dello Stato ed ai corpi ad esse assimilati;

c) prodotta con gruppi elettrogeni azionati da gas metano biologico;

d) prodotta da piccoli impianti generatori comunque azionati, purchéla loro potenza disponibile non sia superiore ad 1 kW, nonchéprodotta in officine elettriche costituite da gruppi elettrogeni di soccorso aventi potenza disponibile complessiva non superiore a 200 kW;

e) utilizzata principalmente per la riduzione chimica e nei processi elettrolitici e metallurgici;

f) impiegata nei processi mineralogici;

g) impiegata per la realizzazione di prodotti sul cui costo finale, calcolato in media per unità, incida per oltre il 50 per cento.

Al riguardo, si segnala che, con la nota del 7 agosto 2013 prot. n. 80667, la Direzione Centrale dell'Agenzia delle Dogane è di recente intervenuta in merito ad un quesito relativo ai prodotti energetici ed all'energia elettrica impiegata in usi non sottoposti ad accisa, quali la riduzione chimica, i processi elettrochimici, metallurgici, mineralogici. In particolare, in tale occasione, è stato precisato – circa la sussistenza di indebito pagamento dell'accisa ai fini del riconoscimento del diritto al rimborso, ai sensi dell'art. 14 del TUA, per i suddetti impieghi, relativamente ai versamenti precedenti alla presentazione dell'istanza di esclusione dalla tassazione – "*in primo luogo che le esclusioni dal campo di applicazione dei regimi impositivi non rientrano nelle fattispecie agevolative.*
Infatti queste ultime riguardano riduzioni o esenzioni dell'accisa per situazioni oggettive o soggettive sottoposte all'imposizione, ma meritevoli di trattamenti agevolati, previo riconoscimento del diritto che deve essere esercitato dall'interessato con efficacia ex nunc*.*
Le esclusioni, invece, insieme alla previsione impositiva, delimitano e definiscono l'ambito di applicazione del regime fiscale, al di fuori del quale non si realizza il presupposto dell'obbligazione tributaria.
In mancanza del presupposto impositivo, l'imposta non è dovuta ex tunc*, né può essere pretesa e, quindi, l'eventuale pagamento è di fatto indebito.*

Ne consegue che, verificata l'effettiva destinazione di prodotti energetici e/o di energia elettrica impiegati in usi non sottoposti ad accisa e sempreché siano ricostruibili i relativi consumi, possono trovare accoglimento le richieste di rimborso per l'accisa indebitamente versata, fermo restando, ovviamente, il termine decadenziale fissato dal comma 2 dell'art. 14 del testo unico".

6. ESENZIONE DALL'ACCISA

RIFERIMENTI NORMATIVI: articolo 52, comma 3, del TUA.

Ai sensi del comma 3 dell'art. 52 del TUA, è esente dall'accisa l'energia elettrica:

a) utilizzata per produrre e mantenere la capacità di produrre l'energia elettrica;
b) prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili con potenza disponibile superiore a 20 kW, consumata in autoproduzione in locali e luoghi diversi dalle abitazioni;
c) utilizzata per l'impianto e l'esercizio delle linee ferroviarie adibite al trasporto di merci e passeggeri;
d) impiegata per l'impianto e l'esercizio delle linee di trasporto urbano ed interurbano;
e) consumata per qualsiasi applicazione nelle abitazioni di residenza anagrafica degli utenti, con potenza impegnata fino a 3 kW, fino ad un consumo mensile di 150 kWh. Per i consumi superiori ai limiti di 150 kWh per le utenze fino a 1,5 kW e di 220 kWh per quelle oltre 1,5 e fino a 3 kW, si procede al recupero dell'accisa secondo i criteri stabiliti nel capitolo I, punto 2, della deliberazione n. 15 del 14 dicembre 1993 del Comitato interministeriale prezzi;

Per completezza, si evidenzia che l'art. 52, comma 4, prevede che il competente Ufficio dell'Agenzia delle dogane ha facoltà di autorizzare, nel periodo tra la realizzazione e l'attivazione regolare dell'officina, esperimenti in esenzione da imposta per la prova ed il collaudo degli apparecchi.

Alla luce della nota della Direzione Centrale dell'Agenzia delle Doganedel 7 agosto 2013,prot. 80667, per evitare possibili contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria, si consiglia di presentare istanza preventiva per il riconoscimento del diritto di esenzione.

7. PAGAMENTI

RIFERIMENTI NORMATIVI: articolo 56 del TUA.

Il pagamento dell'accisa sull'energia elettrica deve essere effettuato, ai sensi dell'art. 56 del Decreto Legislativo 26 ottobre 1995 n. 504, entro il giorno 16 di ogni mese (salvo per la rata dovuta per il mese di agosto che deve essere versata entro il 20 agosto) con rate di acconto calcolate sulla base dei consumi dell'anno precedente. Al riguardo, occorre chiarire che, come accennato in precedenza, in caso di cessione di energia elettrica, per consumi dell'anno precedente devono intendersi, ai sensi dell'art. 53, comma 8-bis del TUA, i quantitativi di elettricità effettivamente fatturati nell'anno precedente dai venditori ai consumatori finali.

Nell'ipotesi di primo anno di attività, il calcolo delle rate d'acconto viene effettuato su base presuntiva (generalmente, sono accettati criteri di calcolo basati sui dati storici – i.e. consumi dell'anno precedente del cliente – salvo casi particolari come, a mero titolo esemplificativo, previsione di quantitativi limitati in base ai contratti di fornitura o casi di ampliamento degli stabilimenti del cliente).

Per completezza, si evidenzia che, ai sensi del comma 2, del menzionato articolo 56, l'Amministrazione finanziaria ha la facoltà di prescrivere diverse rateizzazioni di acconto sulla base dei dati tecnici e contabili disponibili.

Al riguardo vale rilevare che era talvolta seguita la prassi, da parte di alcuni Uffici delle Dogane, di chiedere un adeguamento delle rate di acconto dovute se nel corso dell'anno erano intervenute significative variazioni dei consumi rispetto ai dati presuntivi precedentemente comunicati in sede di denuncia di attività o a quelli storici dell'anno precedente, seppure – anche in assenza di tale adeguamento – l'obbligo del pagamento dell'eventuale conguaglio verrebbe comunque assolto in sede di dichiarazione annuale.
Tuttavia, si segnala che l'Agenzia delle Dogane ha di recente chiarito:

- Con la Circolare n. 34/D del 1 luglio 2004 (anche se con riferimento alla tassazione del gas metano), che "*le rate mensili di acconto, calcolate sulla base dei quantitativi di gas immessi in consumo nell'anno precedente, non possono essere variate in corso d'anno in base ad un diverso andamento dei consumi, come ad esempio in caso di acquisizione di nuovi clienti o di cessazione di contratti*".In ogni caso, qualora nel corso dell'anno, il soggetto obbligato al pagamento delle accise proceda alla stipula di nuovi contratti di fornitura di energia elettrica, si consiglia comunque di procedere a presentare agli Uffici dell'Agenzia delle Dogane competenti una comunicazione preventiva di eventuali variazioni dei quantitativi aggiuntivi che si prevede di fornirerispetto a quelli sulla base dei quali sonostate calcolate le rate di acconto dovute al fine di ottenere un'esplicita conferma della capienza delle stesse rate[19];
- con la nota n. 125010 dell'11 novembre 2013 (in relazione ad entrambi i settori dell'energia elettrica e del gas), che la cessazione dell'attività a livello provinciale "*non è assimilabile a una variazione del portafoglio clienti nei termini previsti dalla circolare 34/D del 1/07/2004, atteso che le attuali modalità di pagamento dell'accisa prevedono distinti conti provinciali per il versamento dell'imposta nelle province dove avviene l'immissione in consumo. Pertanto, qualora il soggetto obbligato intenda far valere la cessazione della propria attività di vendita in una provincia, dovrà dichiarare tale evento all'Ufficio che ha rilasciato l'autorizzazione fiscale all'esercizio dell'attività stessa, per la variazione dei dati relativi alla denuncia di attività a suo tempo presentata, nonché all'Ufficio territorialmente competente sulla provincia interessata dalla cessazione. Quest'ultimo, fornendo riscontro all'interessato, apporterà le modifiche al prospetto delle rate, azzerandole a partire dalla rata in scadenza nel mese successivo alla comunicazione dell'evento. L'accertamento e liquidazione dell'imposta effettivamente dovuta per l'annualità*

[19]Occorre precisare che la facoltà prevista dal comma 2 dell'art. 56 del TUA è correntemente interpretata come (esclusivamente) una norma di salvaguardia che consente all'Amministrazione centrale di intervenire sul frazionamento rateale del debito d'imposta o sulla rideterminazione del debito in caso di necessità di bilancio.

nella quale è intervenuta la cessazione dell'attività potrà normalmente effettuarsi, entro il mese di marzo dell'anno successivo, in sede di dichiarazione annuale, sulla base delle fatture emesse nell'anno ed i versamenti di acconto dovuti in tale provincia fino alla suddetta scadenza".

Il versamento a conguaglio dell'accisa dovuta per ciascun anno deve essere effettuato entro il giorno 16 del mese di marzo dell'anno successivo sulla base dei consumi effettivi dell'anno di riferimento (se trattasi di produttore riconosciuto come officina di produzione o officina di acquisto) ovvero dei consumi fatturati nell'anno di riferimento (se trattasi di fornitore soggetto obbligato), così come indicati rispettivamente in ciascuna dichiarazione; sulla base di tali dati sono quindi rideterminate le rate di acconto dovute per l'anno successivo (Rata Base).

Si ricorda che, l'articolo 28, comma 7, dellaLegge 23 dicembre 2000 n. 388 ha esteso, a decorrere dal 1° marzo 2001, la possibilità del pagamento mediante il modello unificato F24 anche ai tributi relativi all'imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi.

Per completezza, si evidenzia che, ai sensi dell'art. 56 del TUA, è previsto che: "*Le somme eventualmente versate in più del dovuto sono detratte dai successivi versamenti di acconto*". A tale riguardo, occorre segnalare che, per quanto riguarda le modalità di recupero del credito annuale risultante dalla dichiarazione annuale, i soggetti obbligati possono scomputarlo a partire dalla prima rata di acconto utile (in particolare dopo la data di presentazione della dichiarazione annuale e comunque solo dopo che si è esaurito il conguaglio tra la rata base dovuta per il mese di marzo e le rate dovute a gennaio e febbraio, cfr. istruzioni alla dichiarazione annuale di consumo dell'energia elettrica) ovvero chiederlo a rimborso.

Sulla base dell'impostazione ad oggi seguita dall'Amministrazione finanziaria, tale diritto (di detrazione o rimborso) deve essere esercitato a pena di decadenza entro il termine di due anni. In particolare, ai sensi dell'art. 14 del TUA, tale termine decorre dalla data dell'indebito pagamento dell'accisa. Al riguardo, segnaliamo che la Circolare dell'Agenzia delle Dogane n. 48 del 2002, anche se con riferimento alla diversa fattispecie della tassazione del gas metano, relativamente alla quale comunque l'accertamento del debito di imposta avviene sempre in sede di dichiarazione annuale, ha riconosciuto che il diritto alla detrazione del credito ovvero al rimborso può essere esercitato entro due anni dalla data di presentazione della dichiarazione annuale.

Infine, si segnala che, in aderenza ad una interpretazione estensiva delle norme citate e cautelativa nei confronti dei soggetti obbligati, sarebbe possibile la presentazione di un'istanza alla scadenza dei due anni per richiedere all'Ufficio l'autorizzazione ad estendere anche oltre i due anni il recupero del credito tramite scomputo dalle rate di acconto. Tuttavia, qualora al momento della scadenza dei due anni il soggetto obbligato disponesse ancora di crediti residui non totalmente erosi con lo scomputo dalle rate di acconto, per evitare possibili contestazioni in assenza di un chiarimento ufficiale da parte dell'Agenzia delle Dogane sul punto, sembrerebbe logico procedere con una richiesta di rimborso prima della scadenza.

***

Particolari disposizioni, sono previste per le forniture a cottimo[20] nonché per quelle ad uso promiscuo (es. ipotesi di forniture di energia elettrica in parte soggette ad imposizione ed in parte esenti da imposta).

A tale ultimo riguardo, si segnala, in particolare, che il soggetto obbligato che fornisce energia elettrica alle utenze con potenza disponibile non superiore a 200 kW, con impiego promiscuo, ha l'obbligo, ai sensi del comma 3 dell'art. 55 del Decreto Legislativo 26 ottobre 1995 n. 504, di convenire per tali utenti, con l'Ufficio dell'Agenzia delle dogane, il canone d'imposta corrispondente, in base ai presunti consumi tassabili ed alle rispettive aliquote.

Vale inoltre rilevare che, per esigenze di semplificazione degli adempimenti fiscali, l'art. 3, comma 13, lett. b), del D.L. 16/2012, ha da ultimo previsto per i soggetti esercenti officine costituite da impianti azionati da fonti rinnovabili, con potenza disponibile non superiore a 100 kW, non fornite di misuratori o di altri strumenti integratori della misura dell'energia adoperata, la possibilità di corrispondere l'accisa mediante un canone annuo di abbonamento. Gli stessi soggetti hanno l'obbligo di dichiarare anticipatamente le variazioni che comportino un aumento superiore al 10 per cento del consumo preso per base nella determinazione del canone ed in tal caso il competente Ufficio dell'Agenzia delle Dogane procede alla revisione straordinaria dello stesso.

Al riguardo, si segnala quanto rilevato recentemente dalla Direzione Centrale dell'Agenzia delle Dogane con la nota del 28 novembre 2013 prot. n. 114014[21]: "*qualora ci si avvalga della facoltà di corrispondere l'accisa mediante canone di abbonamento, i misuratori installati presso tali impianti non sono sottoposti al controllo fiscale ai fini della determinazione dell'accisa e quindi, per le finalità relative alle accise:*
a) non è richiesto l'accertamento della relativa idoneità metrica;
b) non è richiesta la taratura periodica degli stessi;
c) non è richiesta la tenuta dei registri delle letture;
d) non è richiesta, a norma dell'art. 53, comma 8 del TUA, la presentazione della dichiarazione annuale".

Con l'occasione, si invita a prendere visione della nota appena citata nella quale l'Agenzia delle dogane ha precisato di essere "*competente esclusivamente sull'imposizione gravante sull'energia elettrica e non ha competenza, né responsabilità alcuna, riguardo ad altre disposizioni di settore nonché a benefici e agevolazioni concesse da altri Enti, come, ad esempio, gli incentivi sulla produzione da fotovoltaico da parte del GSE*", invitando al contempo il GSE a rivedere le proprie disposizioni in conformità alla semplificazione di cui al novellato comma 5 dell'art. 55 del TUA, nonché chiedendo allo stesso GSE di interessare preventivamente l'Agenzia in relazione alle regole e prassi che ne investano le competenze.

8. COMPENSAZIONE

Molto brevementevale ricordare che, a decorrere dal 1° marzo 2001, è stata estesa la possibilità del pagamento mediante il modello unificato F24 ai tributi relativi all'imposizione indiretta sulla produzione

[20] Le forniture a cottimo trovano attualmente una applicazione assai limitata.
[21] Cfr. anche la precedente nota della Direzione Centrale dell'Agenzia delle Dogane prot. n. 62488/RU del 31.05.2012.

e sui consumi in conformità a quanto previsto dal comma 7 dell'art. n. 28 della legge 388/2000): "*A decorrere dal 1º marzo 2001 i pagamenti delle somme di cui alle lett. a), e) e g) del comma 2, nonché di cui al comma 6 possono essere effettuati, limitatamente a quelle che affluiscono ai capitoli di bilancio dello Stato e alla contabilità speciale ai sensi dell'art. 3, comma 12, della L. 28 dicembre 1995, n. 549*(n.d.r. sempreché diverse da quelle di spettanza degli Enti locali, cfr. Circolare del Ministero delle Finanze n. 243 del 29 dicembre 2000)*, anche mediante il versamento unitario previsto dall'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 [**modello F 24**], con possibilità di compensazione con altre imposte e contributi*".

Al riguardo, si ricorda che, con il telex 28 febbraio 2001 n. 1156, l'Agenzia delle Dogane ha precisato che l'istituto della compensazione – previsto in generale per i tributi il cui pagamento avviene con il predetto modello – ha un ambito limitato, riguardando la possibilità di far confluire nella medesima le sole debenze per **imposte sulla produzione e sui consumi** e non anche i crediti delle stesse imposte, valendo per essi la procedura del rimborso[22] (a titolo meramente esemplificativo, è possibile compensare un debito d'accisa con un eventuale credito IVA, ma non viceversa).

9. RIVALSA

RIFERIMENTI NORMATIVI: articolo 56 del TUA.

Le accise di cui sopra possono essere, in sede di emissione di fattura, addebitate in via di rivalsa dal cedente obbligato al pagamento delle stesse nei confronti dei clienti verso cui è effettuata la fornitura.

A tal fine, si evidenzia che, in osservanza al comma 3 dell'articolo 56 Decreto Legislativo 26 ottobre 1995 n. 504, le relative fatture dovranno indicare la quantità di energia effettivamente ceduta nel periodo contrattuale di riferimento nonché l'ammontare dell'imposta dovuta con l'aliquota applicata (cfr. successivo paragrafo n. 14 in merito alle sanzioni irrogabili in caso di errato addebito a titolo di rivalsa dell'accisa).

10. DICHIARAZIONE ANNUALE

RIFERIMENTI NORMATIVI: articolo 53, co. 8, 8-bis e 9 del TUA.

In via preliminare, si evidenzia che i soggetti obbligati hanno l'obbligo di presentare per ciascuna provincia di immissione in consumo la dichiarazione di consumo annuale entro il mese di marzo dell'anno successivo a quello cui si riferisce. Tale dichiarazione deve contenere:

[22] Il telex, infatti, espressamente, precisa che "*non sono consentite compensazioni tra somme dovute a titolo di accise ed imposte di consumo*" (es. imposta di consumo sull'energia elettrica), ferma restando ovviamente la compensazione con altri tributi (es. IVA).

- tutte le indicazioni occorrenti all'individuazione della ditta che presenta la dichiarazione (denominazione, sede, ubicazione dell'eventuale officina, codice fiscale e numero della partita IVA);
- tutti gli elementi necessari per "*l'accertamento del debito d'imposta relativo ad ogni mese solare, nonché l'energia elettrica prodotta, prelevata o immessa nella rete di trasmissione o distribuzione*".

Come anticipato nel precedente paragrafo n. 7 relativo ai pagamenti, nell'ipotesi in cui, a seguito della compilazione della dichiarazione di consumo annuale emerga un debito d'imposta, il soggetto obbligato (come l'acquirente di energia elettrica ad esso assimilato) sarà tenuto ad effettuare il relativo versamento a conguaglio entro il 16 marzo dell'anno successivo a quello cui si riferisce la dichiarazione, mentre le somme eventualmente versate in eccesso sono detratte dal successivo versamento di acconto (o eventualmente richiesto a rimborso).

Con riferimento ai dati sulla base dei quali procedere in sede di dichiarazione annuale alla determinazione del debito di imposta dovuto per l'anno di riferimento, si ricorda che, sulla base dell'articolo 53, comma 8-bis, occorre indicare, a seconda dei casi, i quantitativi fatturati, relativamente all'energia elettrica fornita dai venditori soggetti obbligati, ovvero l'energia elettrica consumata, per i soggetti auto consumatori (c.d. officine di produzione e di acquisto).

In merito, si segnala la recente nota della Direzione Centrale dell'Agenzia delle Dogane, i.e. nota prot. n. 92853 del 7 agosto 2013, con la quale sono stati anticipati alcuni cambiamenti attinenti alla struttura del modello della dichiarazione di consumo per l'energia elettrica per l'anno 2013 nonché alcune precisazioni attinenti la compilazione dello stesso in funzione della tipologia del soggetto dichiarante, coerentemente con le registrazioni in Anagrafica Accise degli operatori tenuti all'adempimento in parola.

In particolare, al fine di agevolare l'operatore nella compilazione delle dichiarazioni di consumo, nella nota in parola, sono indicati i quadri che i diversi operatori sono tenuti a compilare a seconda dell'attività/tipo impianto censiti in Anagrafica, secondo il seguente schema riportato nella stessa nota[23]:

---

[23] Cfr. la stessa nota prot. n. 92853 sopra citata: "*In particolare, con riferimento all'**energia elettrica** sono state individuate tre macro categorie di soggetti:*

- ***Soggetto obbligato con licenza**, ossia quei soggetti esercenti officine di produzione e/o acquisto di energia elettrica, individuati dal comma 1, lettere b) e c) e dal comma 2, dell'art. 53 del testo unico, il cui modello dichiarativo viene proposto sulla base di un ulteriore distinguo:*
  - ***Officina di produzione da fonti rinnovabili uso esente** (se unico tipo impianto), dove vengono evidenziati i quadri utili a rappresentare tale attività, ossia quelli inerenti la produzione, il consumo esente e l'eventuale cessione in rete;*
  - ***Altre officine** (corrispondente a tutti gli altri casi in cui il dichiarante è titolare di licenza di esercizio officina di produzione e/o acquisto di energia elettrica per uso proprio), dove vengono evidenziati i quadri inerenti i dati di produzione e/o acquisto, dell'eventuale cessione in rete e del consumo per uso proprio nelle diverse tipologie di impiego, nonché quelli utili alla liquidazione ed al riepilogo e saldo dell'accisa;*
- ***Soggetto obbligato con autorizzazione**, ossia quei soggetti che fatturano l'energia elettrica ai consumatori finali, individuati dal comma 1, lettera a), dell'art. 53 del testo unico, per i quali il modello dichiarativo propone, evidenziandoli: i quadri utili a fornire i dati relativi all'energia elettrica acquistata, a quella fatturata ai consumatori nelle diverse*

ENERGIA ELETTRICA		
Tipo soggetto	**Attività/Tipo impianto**	**Quadri**
Soggetto obbligato con Licenza	Officina di produzione da fonti rinnovabili uso esente	A, G, L
	Tutte le officine di produzione se non ricadenti nelle "Officina di produzione da fonti rinnovabili uso esente"	A, B, C, E, G, J, L, M, P, Q
	Officina d'acquisto	B, C, E, H, J, L, M, P, Q
	Officina d'acquisto per rivendita	B, C, E, H, I, J, L, M, K, P, Q, R, S, Elenco clienti agevolati, Elenco propri fornitori (nuovo)
	Officina di produzione + officina d'acquisto se non ricadenti nelle "Officina di produzione da fonti rinnovabili uso esente"	A, B, C, E, G, H, J, L, M, P, Q
Soggetto obbligato con Autorizzazione	Vendita al consumatore finale	I, J, L, M, K, P, Q, R, S, Elenco clienti agevolati, Elenco propri fornitori (nuovo)
Soggetto non obbligato	Officina di produzione	A, G
	Rete di distribuzione	G, H

Ovviamente, nella pratica, possono rinvenirsi altre categorie di soggetti che ricoprono uno o piùdei ruoli anzidetti (es. officina di produzione che vende anche l'energia elettrica dallo stesso prodotta a consumatori finali).

11. GARANZIE

Come accennato in precedenza, i soggetti obbligati diversi da quelli che versano anticipatamente il canone annuo in unica soluzione (come ad esempio nell'ipotesi di forniture effettuate da esercenti officine non fornite di misuratori) devono prestare una cauzione (a mezzo fideiussione bancaria/assicurativa, deposito cauzionale etc.) per un importo, stabilito dall'Ufficio delle Agenzia delle dogane competente, nella misura pari ad un dodicesimo dell'imposta che si presume sarà dovuta complessivamente nell'anno in corso.

L'Ufficio desumerà tale importo considerando, in linea generale, i volumi di energia elettrica fatturati o consumati dal soggetto obbligato qualora l'Ufficio stesso abbia a disposizione tali dati; in mancanza degli stessi e considerata l'aleatorietà del tenore dell'art. 53, comma 5, del TUA, l'Ufficio provvederà a fissare la cauzione in misura pari alla rata di acconto mensile. Va da sé che, nel caso specifico di autoproduzione

tipologie di impiego, alle fatture di rettifica; i quadri di liquidazione e di riepilogo e saldo dell'accisa nonché, per consumi pregressi, quelli per la liquidazione ed il saldo dell'addizionale; l'allegato per l'indicazione dei clienti agevolati ed il nuovo allegato per l'indicazione dei propri fornitori;

- ***Soggetto non obbligato**, ossia quei soggetti individuati dall'art. 53bis del testo unico, tenuti a fornire i dati relativi all'energia elettrica prodotta e ceduta, ovvero all'energia elettrica vettoriata*".

di energia elettrica da fonti rinnovabili con potenza > di 20 kW impiegata in condizioni di esenzione per l'interezza dei consumi, la cauzione sarà fissata in misura pari a zero.

E' appena il caso di evidenziare che, dal tenore della norma citata, emerge la possibilità per i predetti Uffici di richiedere, al soggetto obbligato, l'aggiornamento della predetta cauzione in corso d'anno tenuto conto del fatto che, il medesimo Ufficio, potrebbe essere venuto a conoscenza di fatti nuovi legati, ad esempio, ad un forte aumento dell'accisa complessivamente dovuta causato da un incremento sensibile dell'energia elettrica fatturata o consumata. Altro caso in cui gli Uffici delle Dogane possono chiedere un aumento della garanzia prestata è, evidentemente, l'aumento, in corso d'anno, delle aliquote di accisa sull'energia elettrica.

Per completezza, si evidenzia che l'Amministrazione finanziaria ha facoltà di esonerare dal predetto obbligo le ditte affidabili e di notoria affidabilità.

12. VARIAZIONI E CESSAZIONE DELL'ATTIVITÀ

RIFERIMENTI NORMATIVI: articolo 53, co. 4del TUA.

Nel caso di cessazione dell'attività ovvero nel caso di variazione dati della società o degli altri dati indicati in sede di denuncia di attività (come ad esempio variazione nel rappresentante nominato ai fini dell'imposta, variazione dei clienti, etc.), il venditore ha l'obbligo di comunicare tali eventi al competente Ufficio dell'Agenzia delle Dogane entro un mese dalla data in cui essi si sono verificati.

In particolare, si evidenzia che, sia gli esercenti le officine di produzione di energia elettrica di cui all'art. 53 del TUA (soggetti obbligati) che i produttori di energia elettrica di cui all'art. 53-bis hanno l'obbligo di "*dichiarare ogni variazione, relativa agli impianti di pertinenza e alle modifiche societarie […], entro trenta giorni dalla data in cui tali eventi si sono verificati*".

Pertanto, in caso di modifiche societarie (compreso il cambio della sede legale) nonché di variazione nell'assetto dell'officina, gli operatori saranno tenuti a presentare apposita comunicazione all'Ufficio dell'Agenzia delle Dogane competente.

Quanto alle modalità pratiche di espletamento delle comunicazioni attinenti le variazioni relative alle modifiche statutarie (quali appunto il cambio di sede legale), si segnala che la prassi adottata dagli Uffici potrebbe non essere sempre uniforme tant'è che alcuni Uffici dell'Agenzia delle Dogane accettano le comunicazioni in carta libera, mentre altri Uffici richiedono che tali variazioni siano comunicate similmente a quanto richiesto per le variazione dell'assetto dell'officina elettrica, ovvero mediante compilazione e presentazione del modello specifico richiesto per la denuncia di officina sostitutiva.

Pertanto, sotto il profilo operativo, si consiglia di contattare previamente il responsabile dell'Ufficio competente per concordare la procedura richiesta localmente, anche facendo presente quanto di seguito indicato.

Nel caso di riorganizzazioni aziendali, si segnala che, con il Telescritto prot. n1162 del 15 ottobre 2007, il Dipartimento Centrale dell'Agenzia delle Dogane ha previsto che "*Nei settori dell'energia elettrica e del gas naturale, a seguito di modifiche societarie, quali fusioni per incorporazione, cessioni di rami d'azienda, modifiche della denominazione o della ragione sociale o della sede legale, le ditte titolari di licenze, codici identificativi, autorizzazioni connesse all'esercizio di attività di produzione, distribuzione, acquisto e vendita di tali prodotti, ricadenti in più ambiti territoriali, richiedono che sia consentito il proseguimento delle attività in corso senza soluzione di continuità, utilizzando temporaneamente le pregresse licenze e autorizzazioni al fine di poter provvedere, nelle more del perfezionamento dei relativi provvedimenti di voltura, ai conseguenti adempimenti fiscali.*
Al riguardo, per uniformità di comportamento, si dispone che d'ora in avanti le richieste in parola, corredate della documentazione attestante la modifica societaria che si sta ponendo in essere e nelle quali dovranno essere esplicitati gli ambiti territoriali interessati, nonché indicati gli effetti sulle scadenze degli adempimenti fiscali (rate d'acconto, conguaglio e presentazione della dichiarazione di consumo), siano presentate, all'Ufficio delle Dogane o all'Ufficio tecnico di finanza, nella cui competenza territoriale è stata eletta la ***sede legale*** *della ditta istante. Sarà quest'ultimo a pronunciarsi sulla richiesta avanzata, dandone notizia, per il tramite della sovraordinata Direzione Regionale, agli altri uffici sul territorio interessati, ai quali provvederà a fornire le necessarie modalità operative sulla tenuta delle contabilità nella fase transitoria.*
Ovviamente, ***la concessione all'utilizzo temporaneo di licenze ed autorizzazioni fiscali è limitata al tempo strettamente necessario al perfezionamento delle volture, laddove non sia possibile provvedervi con immediatezza****.*".

Sulla base di tale chiarimento, sembrerebbe dunque che il principio della continuazione dell'attività, ancorché non codificato nella normativa accisa, sia comunque ritenuto accettabile dal Dipartimento Centrale dell'Agenzia delle Dogane, verosimilmente sulla base dei principi civilistici riguardanti le operazioni straordinarie che implicano una successione del soggetto incorporante/cessionario negli obblighi e nei diritti relativi all'azienda "*trasferita*".

Alla luce di tali considerazioni, riteniamo pertanto che i medesimi chiarimenti che, "*a seguito di modifiche societarie, quali fusioni per incorporazione, cessioni di rami d'azienda",* prevedono la possibilità di richiedere una semplice voltura della licenza fiscale debbano valere anche nel caso di conferimento di (ramo) azienda, ancorché tale specifica operazione di ristrutturazione non sia espressamente contemplata nel Telescritto sopra citato.

Con l'occasione, si segnalano alcuni punti con riferimento ai quali è auspicabile un intervento chiarificatore. In particolare, occorrerebbe un chiarimento con riferimento.

- all'indicazione delle "*ditte titolari della licenza*" come ditte istanti per la richiesta di voltura della licenza. Al riguardo, si ritiene che tali ultime ditte debbano coincidere con il nuovo soggetto che

- subentra negli obblighi e nei diritti relativi all'azienda "trasferita" visto che la stessa Agenzia delle Dogane precisa che l'istanza di voltura debba avere ad oggetto "*il proseguimento delle attività in corso senza soluzione di continuità, utilizzando temporaneamente le pregresse licenze e autorizzazioni".*
- a quale sia l'Ufficio competente nel caso in cui l'attività della società sia svolta in un unico ambito territoriale, in quanto la fattispecie analizzata dal Telescritto è volta a chiarire la procedura per le ditte con attività "*ricadenti in più ambiti territoriali***"** (nel quale caso è stato chiarito che l'ufficio competente è "*l'Ufficio delle Dogane o all'Ufficio tecnico di finanza, nella cui competenza territoriale è stata eletta la **sede legale** della ditta istante*"). Al riguardo, peraltro, si segnala che alcuni Uffici locali ritengono che la competenza territoriale sia comunque da riferire all'Ufficio competente in base all'ubicazione dell'impianto.

13. ADEMPIMENTI FISCALI AI FINI DELL'ATTIVAZIONE DI UNA OFFICINA DI PRODUZIONE DI ENERGIA ELETTRICA

Sulla base di quanto illustrato nei precedenti paragrafi, vale quindi rilevare che nessun adempimento può essere imposto ai produttori di energia elettrica con impianti azionati da fonti rinnovabili con potenza disponibile **non superiore a 20 kW**, essendo l'energia elettrica così prodotta esclusa dal campo di applicazione dell'accisa.

Per gli impianti azionati da fonti rinnovabili **con potenza superiore a 20kW**, emergono, invece, taluni adempimenti tributari in capo ai soggetti obbligati, differenziati in relazione alle diverse fattispecie che si possono presentare

1. impianti di produzione di energia elettrica utilizzata per uso proprio, che producono energia elettrica:
   a) destinata a consumi per i quali è prevista l'esenzione dall'accisa (consumi ausiliari di centrale o elettricità impiegata dall'autoproduttore in locali e luoghi diversi dalle abitazioni) di seguito, per brevità, "**Impianti dedicati alla produzione di energia elettrica per uso proprio – consumi esenti**"
   b) destinata a consumi tassati [consumi diversi da quelli di cui alla precedente lettera a) da parte degli autoproduttori[24]]di seguito, per brevità, "**Impianti dedicati alla produzione di energia elettrica per uso proprio – consumi tassati**";
2. impianti di produzione di energia elettrica totalmente dedicati alla cessione dell'energia elettrica alla rete, incluse le cessioni a soggetti obbligati o "traders"- di seguito, per brevità,"**Impianti totalmente dedicati alla rete o alla cessione a grossisti**" con usi esclusi dall' accisa;
3. impianti di produzione di energia elettrica totalmente dedicati alla cessione dell'energia elettrica a consumatori finali, senza alcun autoconsumo -di seguito, per brevità,"**Impianti totalmente dedicati alla cessione a consumatori finali senza alcun autoconsumo**".

[24]Ad esempio, energia elettrica destinata agli usi abitativi.

Per completezza, si segnala che nella pratica sono ampiamente diffuse diverse tipologie "composite" di impianti di produzione di energia elettrica, pertanto, ricadenti nell'ambito di una o più delle fattispecie sopra descritte. E' evidente che, in tali casi, occorrerà tenere in debita considerazione gli adempimenti previsti per ciascuna delle suddette fattispecie.

13.1 IMPIANTI DEDICATI ALLA PRODUZIONE DI ENERGIA ELETTRICA PER USO PROPRIO

RIFERIMENTI NORMATIVI: articoli53, comma 1, lett. b); 52, comma 3, lett. a); 52, comma 3, lett. b)del TUA.

Ai fini dell'individuazione degli obblighi cui sono soggetti i titolari degli impianti in questione, come anticipato, occorre distinguere tra:

a) Impianti dedicati alla produzione di energia elettrica per uso proprio – consumi esenti

Ai sensi della normativa vigente, un soggetto che gestisce un impianto per la produzione di energia elettrica (officina elettrica)e che utilizza parte dell'energia elettrica prodotta dalla stessa per i propri usi – siano essi esenti (come nel caso in esame) o tassati – rientra nella disposizione di cui all'art. 53 comma 1 e, pertanto, è consideratoquale soggetto obbligato ai fini delle accise e deve chiedere all'Agenzia delle Dogane competente il rilascio della licenza di esercizio, dietro presentazione di apposita denuncia di esercizio e pagamento di un diritto annuale.

Se – sulla base delle assunzioni sopra esposte –i consumi di energia elettrica da parte del produttore sono effettivamente esenti da accisa, la ditta non sarà tenuta a versare alcuna rata a titolo di accisa sull'energia elettrica, né alcuna somma a titolo cauzionale.

In ogni caso,l'esercente dell'officina elettrica sarà tenuto a presentare la dichiarazione annuale di consumo[25] nonché a dichiarare ogni variazione relativa agli impianti di pertinenza e alle modifiche societarie nonché la cessazione dell'attività, entro trenta giorni dalla data in cui tali eventi si sono verificati.

Con riferimento a tale caso, si ricorda che l'art. 52, comma 3 lettera a) del TUA prevede l'esenzione dall'accisa per l'energia elettrica consumata per gli usi ausiliari di centrale a prescindere dalla tipologia di impianto utilizzato o della qualifica del produttore di energia elettrica (ovvero sia per le imprese di autoproduzione che per gli altri produttori di energia elettrica). Infatti, ai sensi di tale disposizione normativa, l'esenzione da accisa è in ogni caso prevista per l'energia elettrica "*utilizzata per l'attività di produzione di elettricità e per mantenere la capacità di produrre elettricità*"[26].

[25]Cfr. nota prot. n. 92853 del 7 agosto 2013 della Direzione Centrale dell'Agenzia delle dogane sopra citata, con particolare riferimento al caso "*officina di produzione da fonti rinnovabili uso esenti*" di cui alla macrocategoria "*Soggetto obbligato con Licenza*".

[26]Ai fini della determinazione della quantità di energia elettrica che ricade nella predetta esenzione da accisa, occorre considerare che, qualora la produzione di energia elettrica si configuri come attività istituzionale del soggetto industriale, si considera necessaria al funzionamento degli impianti l'energia elettrica prelevata per soddisfare servizi di illuminazione e di

Nel caso di altri usi propri da parte del produttore di energia elettrica, si ricorda che, ai sensi dell'art. 52, comma 3, lettera b) del TUA, risultano esenti tutti i consumi di energia elettrica prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili con potenza disponibile superiore a 20 kW, ove la stessa sia consumata da parte delle medesime imprese di autoproduzione in locali e luoghi diversi dalle abitazioni. Al riguardo, come anticipato, è auspicabile un chiarimento da parte dell'Agenzia delle Dogane per verificare se qualsiasi produttore di energia elettrica che consumi l'energia elettrica dallo stesso prodotta possa essere sempre considerato come "impresa di autoproduzione" ovvero "autoproduttore"[27].

In caso di dubbisi evidenzia che è generalmente consigliabile che il titolare dell'impianto proceda a esaminare con l'Ufficio competente il proprio processo produttivo per verificare l'esistenza dei presupposti per l'esenzione dal tributo per i vari impieghi dell'energia elettrica ed annotare le conclusioni raggiunte in sede di contradditorio tra le parti nel verbale che sarà redatto in sede di verifica di primo impianto[28].

Nel caso di sussistenza del rischio di distrazione dell'energia elettrica dai predetti usi, si evidenzia la necessità di denunciare preventivamente il possibile uso tassato all'Ufficio dell'Agenzia delle Dogane competente, al fine di verificare con il predetto Ufficio la possibilità di "forfetizzare" i consumi non esenti e, conseguentemente l'imposta dovuta, oppure di procedere all'istallazione di appositi contatori fiscali al fine di distinguere il quantitativo di energia elettrica impiegato per gli usi esenti da quello impiegato per gli usi tassati.

b) *Impianti dedicati alla produzione di energia elettrica per uso proprio – consumi tassati*

Come anticipato, anche in tale caso, il produttore che gestisce un impianto per la produzione di energia elettrica e che utilizza parte dell'elettricità prodotta per usi propri per i quali è prevista l'applicazione dell'accisa(usi tassati) rientra nella disposizione di cui all'art. 53, comma 1 e, pertanto, è consideratoquale soggetto obbligato ai fini delle accise e deve chiedere all'Agenzia delle Dogane competente il rilascio della licenza di esercizio, dietro presentazione di apposita denuncia di esercizio e pagamento di un diritto annuale; al medesimo soggetto sarà rilasciata una licenza di esercizio dall' Ufficio dell'Agenzia delle Dogane.

In relazione all'energia elettrica utilizzata per i consumi propri diversi da quelli di cui alla precedente lettera a), quali ad esempio quelli ad usi abitativi di dipendenti all'interno dell'impresa, il soggetto esercente sarà obbligato al pagamento dell'accisa. Pertanto, non solo tale soggetto dovrà richiederà il rilascio della licenza di esercizio all' Ufficio delle Dogane, ma sarà anche tenuto a versare una somma

---

forza motrice di qualsiasi altro tipo, altri servizi ausiliari, impieghi in uffici di amministrazione, consumi in locali per guardiania e custodia. Viceversa, se la produzione di energia elettrica è un'attività meramente incidentale, l'esenzione spetta "*esclusivamente per i consumi della centrale, ivi compresa la relativa illuminazione*". Come già evidenziato, non rientrano tra i consumi propri, invece, le perdite di trasformazione o conversione necessarie a rendere disponibile l'energia elettrica prodotta.

[27]Alla data di redazione del presente elaborato, non risultano, infatti, essere stati emanati chiarimenti ufficiali in proposito.

[28]Preme ricordare che, per quanto riguarda gli impianti azionati da fonti rinnovabili, la verifica è di norma solo documentale, ferma restando la possibilità per l'Ufficio dell'Agenzia delle Dogane competente di verificare l'impianto in qualsiasi momento.

a titolo cauzionale nonché le rate a titolo di acconto per l'accisa sull'energia elettrica e il relativo conguaglio.

L'esercente dell'officina elettrica sarà inoltre tenuto, tra gli altri, a presentare in ogni caso la dichiarazione annuale di consumo[29] nonché a dichiarare ogni variazione relativa agli impianti di pertinenza e alle modifiche societarie nonché la cessazione dell'attività, entro trenta giorni dalla data in cui tali eventi si sono verificati.

Gli anzidetti produttori di energia elettricasono altresì obbligati alla tenuta dei registri e della documentazione elencata nell'art. 58 del TUA, posto che comunque essi sono da considerarsi quali officine elettriche ai sensi dell'art. 54 del TUA.

13.2 IMPIANTI TOTALMENTE DEDICATI ALLA RETE, INCLUSE LE CESSIONI A CLIENTI GROSSISTI

RIFERIMENTI NORMATIVI: articolo 53-bis, del TUA.

Nell'ipotesi in esame, vale rilevare che l'energia elettrica, prodotta con gli impianti, è interamente ceduta al GSE con immissione in rete o ad altri venditori di energia elettrica; non si verifica, quindi, per tale elettricità, l'ipotesi di vendita diretta ai consumatori finali o di consumo per uso proprio.

Pertanto, i soggetti titolari dei suddetti impianti non rientrano nella definizione sopra riportata di "soggetti obbligati" al pagamento delle accise per l'energia elettrica prodotta, in quanto non procedono né alla fatturazione dell'energia elettrica ai consumatori finali né all'utilizzo per uso proprio della stessa, limitandosi all'immissione della stessa in rete[30].

Tale fattispecie ricade in quella decritta dall'art. 53-bis del Testo Unico, relativa ai soggetti che producono energia elettrica non esclusa dal campo di applicazione dell'accisa e che non sono obbligati al pagamento della accise.

In particolare, non essendo il produttore di elettricità un "soggetto obbligato", lo stesso può limitarsi a presentare una mera comunicazione all'Ufficio delle Dogane territorialmente competente, descrivendo l'attività che intende svolgere e gli impianti utilizzati. Quindi, non dovrebbe essere prevista né la denuncia di attività né la licenza di esercizio, ma comunque sarà attribuito all'operatore un codice ditta[31].

[29]Cfr. nota prot. n. 92853 del 7 agosto 2013 della Direzione Centrale dell'Agenzia delle dogane sopra citata, con particolare riferimento - tra gli altri - al caso <<*officine di produzione se non ricadenti nelle "Officine di produzione da fonti rinnovabili uso esente"*>> di cui alla macrocategoria "*Soggetto obbligato con Licenza*".

[30] Tale conclusione è stata confermata dall'Agenzia delle Dogane nella Circ. n. 29/D del 10 giugno 2004.

[31]Il rilascio del codice si rende necessario per la registrazione nell'anagrafica degli operatori che si interfacciano con l'Agenzia anche per il solo invio della dichiarazione.

Inoltre, la ditta dovrà presentare annualmente una dichiarazione di consumo dell'energia elettrica[32] entro il mese di marzo dell'anno successivo a quello in cui la dichiarazione si riferisce, indicando l'energia elettrica prodotta e quella immessa in rete.

Lo stesso soggetto sarà, tra l'altro, tenuto a:

- rendere disponibile, in caso di verifica da parte dell'Agenzia delle Dogane, i dati relativi ai soggetti cui l'energia è consegnata
- dichiarare ogni variazione relativa agli impianti di pertinenza e alle modifiche societarie nonché la cessazione dell'attività, entro trenta giorni dalla data in cui tali eventi si sono verificati.

Infine, anche se non esplicitamente previsto, occorre verificare con il competente Ufficio dell'Agenzia delle Dogane se tali soggetti siano obbligati alla tenuta dei registri e della documentazione elencata nell'art. 58 del TUA, posto che comunque essi sono da considerarsi quali officine elettriche ai sensi dell'art. 54 del TUA.

13.3 IMPIANTI TOTALMENTE DEDICATI ALLA CESSIONE A CONSUMATORI FINALI SENZA ALCUN AUTOCONSUMO

RIFERIMENTI NORMATIVI: articolo 53, c.1, lett. a) del TUA.

I soggetti titolari di tali impianti rientrano nella definizione sopra riportata di "soggetti obbligati" al pagamento delle accise per l'energia elettrica prodotta, in quanto procedono alla fatturazione dell'energia elettrica ai consumatori finali. Il soggetto esercente sarà obbligato al pagamento dell'accisa, salvo che la fornitura possa beneficiare del regime di esenzione in relazione a particolari impieghi dell'elettricità da parte del consumatore finale.

Pertanto, in tale caso, il produttore di energia elettrica non solo dovrà richiedereil rilascio della licenza di esercizio dall' Ufficio dell'Agenzia delle Dogane competente, ma sarà anche tenuto a versare una somma a titolo cauzionale nonché le rate a titolo di acconto per l'accisa sull'energia elettrica ed il relativo conguaglio annuale.

Inoltre, la ditta dovrà presentare annualmente una dichiarazione di consumo dell'energia elettrica entro il mese di marzo dell'anno successivo a quello in cui la dichiarazione si riferisce[33].

---

[32]Cfr. nota prot. n. 92853 del 7 agosto 2013 della Direzione Centrale dell'Agenzia delle dogane sopra citata, con riferimento al caso "*Officina di produzione*" di cui alla macrocategoria "*Soggetto non obbligato*".

[33]Cfr, nota prot. n. 92853 del 7 agosto 2013 della Direzione Centrale dell'Agenzia delle dogane sopra citata con particolare riferimento – tra gli altri – al caso di "*Vendita al consumatore finale*", i.e. I, J, L, M, K, P, Q, R, S).

Lo stesso soggetto sarà, tra l'altro, tenuto:

- a rendere disponibile, in caso di verifica da parte dell'Agenzia delle Dogane, i dati relativi ai soggetti cui l'energia è consegnata;
- all'istituzione dei registri e della documentazione elencata nell'art. 58 del TUA, posto che comunque essi sono da considerarsi quali officine elettriche ai sensi dell'art. 54 del TUA;
- a dichiarare ogni variazione relativa agli impianti di pertinenza e alle modifiche societarie nonché la cessazione dell'attività, entro trenta giorni dalla data in cui tali eventi si sono verificati.

14. SANZIONI

RIFERIMENTI NORMATIVI: articolo 59 del TUA.

Ai sensi della lett. a), del comma 1 dell'art. 59 del Decreto Legislativo 26 ottobre 1995 n. 504, indipendentemente dall'applicazione delle pene previste per i fatti costituenti reato, il soggetto obbligato di cui all'art. 53 che attiva l'officina a scopo di produzione di energia elettrica senza essere provvisto della necessaria licenza di esercizio è punito con la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro dal doppio al decuplo dell'imposta evasa o che si è tentato di evadere, non inferiore in ogni caso a Euro 258,23.

La medesima sanzione è irrogabile per i soggetti obbligati di cui all'art. 53 che:

- manomettono i congegni, i contrassegni, bolli e suggelli applicati dall'Amministrazione Finanziaria;
- omettono o redigono in modo incompleto o inesatto le dichiarazioni di cui consumo;
- negano o in qualsiasi modo ostacolano l'ingresso ai funzionari dell'Amministrazione finanziaria nelle officine o nei locali annessi.

Nell'ipotesi di omesso o ritardato versamento dell'accisa si rende applicabile in linea generale la sanzione amministrativa di cui all'articolo 13 del D.Lgs 18 dicembre 1997 n. 471 pari al 30% di ogni importo non versato oltre indennità di mora e interessi nella misura prevista dall'art. 3 del D.Lgs. n. 504 del 1995 per il tardivo pagamento delle accise. Resta ferma la possibilità di usufruire dei vantaggi previsti dall'articolo 13 del D.Lgs 18 dicembre 1997 n. 472 in tema di ravvedimento operoso alle condizioni ivi previste.

Inoltre, si evidenzia che nel caso in cui sia addebitata in fattura ai clienti finali a titolo di rivalsa un'imposta non dovuta o in misura superiore a quella effettivamente dovuta, è prevista la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro pari al doppio dell'imposta indebitamente riscossa, con un minimo di Euro 12,00 per ogni bolletta infedele.

Infine, si segnala la sanzione residuale prevista dall'ultimo comma dell'art. 59 del TUA, ai sensi della quale è previsto che: "*Per ogni altra violazione delle disposizioni del presente titolo e delle relative norme di applicazione, si applica la sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro da 500 euro a 3.000 euro*".