



**AGENZIA  
DELLE  
DOGANE**

## RISOLUZIONE N. 1/D

Roma, 14 giugno 2004

Protocollo: **1851/V/AGT**

**Alle Direzioni regionali dell'Agenzia  
delle Dogane**

Rif.:

**LORO SEDI**

Allegati:

**OGGETTO: D. Leg.vo n. 504/1995. – Art. 26 nota (1). - Gas metano. - Aliquota di accisa ridotta per usi industriali. - Applicabilità alle prestazioni effettuate a fini produttivi. – Usi nel settore alberghiero. - Estensibilità alle attività connesse.**

L'articolo 26, comma 1, del Testo unico delle accise, approvato con decreto legislativo n. 504/1995, nel definire l'ambito applicativo dell'accisa sul gas metano, stabilisce che tale prodotto viene sottoposto a tassazione allorché destinato all'autotrazione o alla combustione per usi civili e usi industriali, specificando, alla nota (1), le diverse tipologie di impiego cui sono applicabili le due aliquote specifiche sopra menzionate.

La norma richiamata stabilisce, quindi, che ai fini dell'applicazione del livello di tassazione ridotto corrispondente all'aliquota "usi industriali":

- a) si considerano compresi negli usi civili anche gli impieghi del gas metano nei locali delle imprese industriali, artigiane ed agricole, posti fuori degli stabilimenti, dai laboratori e delle aziende dove viene svolta l'attività produttiva, e nella produzione di acqua calda, di altri vettori termici e/o di calore non utilizzati in impieghi produttivi dell'impresa ma per la cessione a terzi per usi civili;
- b) si considerano compresi negli "usi industriali" gli impieghi nel settore alberghiero, negli esercizi di ristorazione, negli impianti sportivi adibiti esclusivamente ad attività dilettantistiche e gestiti senza fine di lucro, nel teleriscaldamento alimentato da impianti di cogenerazione che hanno le caratteristiche tecniche indicate nell'art. 11, comma 2, lett. b), della legge 9 gennaio 1991, n. 10, anche se forniscono utenze civili, gli impieghi in tutte le attività industriali produttive di beni e servizi, nonché, anche quando è

previsto lo scopo di lucro, gli impieghi negli impianti sportivi e nelle attività ricettive svolte da istituzioni finalizzate all'assistenza dei disabili, degli orfani, degli anziani e degli indigenti.

Inoltre, ai fini della concreta applicazione della norma richiamata, in deroga alla tassazione secondo la normale aliquota "usi civili", è stato sino ad oggi ammesso il riconoscimento della più favorevole aliquota "usi industriali" anche rispetto ad utilizzazioni di gas metano relative non solo al complesso di prestazioni effettuate a fini produttivi, ma anche ad attività connesse purché svolte in locali ubicati all'interno del recinto delle imprese (cd. criterio del recinto aziendale).

La mancata ricorrenza del criterio derogatorio da ultimo richiamato ha, invece, determinato l'applicazione dell'ordinaria aliquota "usi civili".

Sul punto l'Avvocatura Generale dello Stato, nel pronunciarsi, con parere n. 7061/97 del 27.03.1998, circa l'applicabilità dell'aliquota "usi industriali" nel settore alberghiero, rispetto a strutture diverse da quelle alberghiere, ha sottolineato la necessità di riferirsi in maniera rigorosa al disposto della nota (1) all'art. 26 del D. Leg.vo n. 504/1995 e, al fine del riconoscimento dell'aliquota specifica, di verificare puntualmente la ricorrenza dei due seguenti presupposti:

- a) che il metano venga impiegato da parte di un soggetto che eserciti un'attività industriale, intesa come attività economica esercitata professionalmente, organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi, con scopo di lucro;
- b) che il gas metano venga utilizzato come combustibile nel settore alberghiero, nell'esercizio di un'attività industriale.

Prosegue, poi, il citato organo legale ritenendo che il riferimento, contenuto nella norma, al settore alberghiero comprenda anche altre strutture che esercitano attività ricettiva, cioè forniscono un servizio di ospitalità.

Tale criterio interpretativo è stato portato a conoscenza degli uffici dell'ex Dipartimento delle Dogane e delle Imposte Indirette con telex n. 2181/98/IV/DCPC del 23.07.1998.

A tal proposito, al fine di una corretta identificazione delle attività cui applicare l'aliquota "usi industriali", deve farsi riferimento alla normativa di settore, in funzione di una valutazione oggettiva dell'attività per il cui svolgimento vengono utilizzati i prodotti da sottoporre a tassazione

(anche al fine dell'eventuale riconoscimento di aliquote più favorevoli rispetto a quelle ordinarie).

Con particolare riguardo al “ settore alberghiero” deve rilevarsi che la normativa di settore è stata oggetto di un significativo processo di evoluzione normativa che ha portato all'abrogazione della legge del 17.05.1983, n. 217, “Legge quadro per il turismo e interventi per il potenziamento e la qualificazione dell'offerta turistica” ad opera della legge 29.03.2001, n. 135, “Riforma della legislazione nazionale del turismo”.

Infatti, l'art. 6 (Strutture ricettive) della legge n. 217/1983, classificava le strutture alberghiere distinguendo alberghi, motels, villaggi-albergo ed altre e nel caso degli alberghi individuava nella fornitura di alloggio il requisito essenziale per la qualificazione in tal senso della struttura ricettiva considerata, riconoscendo alla previsione di servizi accessori e perfino del vitto, una valenza meramente eventuale e secondaria.

Il successivo art. 7 della ripetuta legge n. 217/1983 definiva i requisiti minimi delle strutture ricettive, al fine di contrassegnarle in maniera adeguata, prendendo in considerazione, quale parametro di classificazione per gli alberghi, soltanto il dato relativo all'elemento strutturale utile alla fornitura di un servizio di alloggio.

La legge 29.03.2001, n. 135 ha innovato il preesistente quadro normativo abrogando la legge n. 217/1983 per effetto dell'emanazione, ai sensi dell'art. 2, comma 4, del DPCM 13.09.2002 che è finalizzato a fissare, in linea generale, gli standards minimi del servizio turistico offerto ai consumatori.

Tale decreto ha introdotto un criterio classificatorio di portata più ampia rispetto a quello adottato nel vigore della legge n. 217/1983, individuando le principali “tipologie di valenza generale” di attività turistiche e distinguendo, tra le altre, le attività ricettive – a cui viene ricondotto lo svolgimento di attività di gestione di strutture e complessi con destinazione turistico-ricettiva, con annessi servizi turistici ed attività complementari, fra cui alberghi e residenze turistico-alberghiere/residences – e le attività finalizzate al benessere della persona o all'arricchimento culturale.

L'art. 2, comma 6, del predetto DPCM ha poi delegato alle singole regioni a statuto ordinario la facoltà di adottare entro il termine ivi indicato specifici provvedimenti attuativi delle disposizioni di cui al testo predetto, in assenza dei quali trovano applicazione i principi del decreto medesimo.

Tutto ciò premesso, atteso che sono state sottoposte all'attenzione della scrivente alcune questioni concernenti l'applicabilità della più

favorevole aliquota “usi industriali” ad attività connesse con quella alberghiera, svolte al di fuori del recinto aziendale, al fine di una corretta valutazione dell’incidenza che i richiamati mutamenti normativi hanno prodotto sulla disciplina fiscale afferente la tassazione del gas metano è stato acquisito uno specifico parere dell’Avvocatura Generale dello Stato.

Il predetto Organo consultivo ha espresso il proprio avviso con parere n. CS 44023/03 Sez. 3 del 12.02.2004 chiarendo che la ratio della distinzione, operata dall’art. 26, comma 1, nota (1) del D. Leg.vo n. 504/1995, tra locali posti all’esterno e all’interno degli “stabilimenti” in cui ha luogo l’attività produttiva va individuata nella necessità, ai fini del trattamento fiscale più favorevole, che ricorra una stretta connessione tra l’utilizzazione del prodotto tassato e l’esercizio concreto dell’attività imprenditoriale.

In tal senso, la norma richiamata deve considerarsi di stretta interpretazione, al fine di evitare che il trattamento impositivo ordinario venga eluso con facilità attribuendo il carattere dell’accessorietà a “beni organizzati” in maniera autonoma e dunque sostanzialmente estranei alla struttura aziendale principale.

Il predetto organo legale ha poi concentrato la propria attenzione sulla definizione del concetto di “settore alberghiero” (legge n. 135/2001 e DPCM 13.09.2002) che viene messo in relazione con il più ampio concetto di “impresa turistica”, sulla base del quale vanno collegate all’impresa alberghiera anche le attività ad essa connesse.

L’Avvocatura, inoltre, contemperando le formulazioni espresse dalla nuova legislazione con i concetti generali di impresa e azienda espressi dal codice civile rispettivamente agli artt. 2082 e 2555 ha sottolineato il fatto che il vincolo tra i beni aziendali è dato dalla loro destinazione funzionale a costituire lo strumento dell’attività d’impresa, mentre non va dato rilievo alla mera vicinanza materiale dei beni medesimi.

Il citato organo legale ha ritenuto, infatti, che l’applicazione dell’aliquota “usi industriali” non può negarsi allorché le strutture in cui vengono erogati servizi alberghieri accessori, ancorché separate dalla struttura principale, abbiano un vincolo di destinazione esclusiva e riservata per i clienti dell’albergo, mentre, nel caso in cui la separazione materiale delle strutture sia espressione di autonomia funzionale deve applicarsi l’aliquota di accisa per “usi civili”.

Pertanto, tenuto conto del suesposto orientamento espresso dall’Avvocatura Generale dello Stato, si ritiene che, rispetto agli impieghi del gas metano effettuati per lo svolgimento di attività connesse con quella alberghiera, svolte al di fuori del recinto aziendale, possa ammettersi

l'applicazione della più favorevole ed eccezionale aliquota "usi industriali", in luogo di quella ordinaria per "usi civili", previo il rigoroso accertamento da parte del locale ufficio dell'Agenzia delle Dogane (ufficio tecnico di finanza o, ove istituito, ufficio delle Dogane) della sussistenza di un vincolo di destinazione esclusiva e riservata, tra l'attività principale e quella connessa, tale che quest'ultima possa qualificarsi senza dubbio quale emanazione della prima, con esclusione di ulteriori profili di autonomia funzionale che possano favorire il perseguimento di finalità elusive dell'applicazione della normale aliquota "usi civili".

Le Direzioni regionali in indirizzo provvederanno all'adozione di tutte le iniziative necessarie alla diffusione del presente provvedimento presso le proprie articolazioni territoriali, a garantirne l'osservanza nonché a segnalare alla scrivente tutte le problematiche connesse all'applicazione dello stesso o, comunque, al riconoscimento della particolare aliquota "usi industriali".

La presente risoluzione è stata approvata dal Comitato di indirizzo permanente nella seduta del 7 giugno 2004.

*Il Direttore dell'Area Centrale*  
Dr. A. Tarascio