

RISOLUZIONE N. 103/E



Roma, 28 ottobre 2011

***OGGETTO: IVA – Accise – Autoconsumo interno di carbone fossile importato
– Articolo 69 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633***

ALFA ha chiesto chiarimenti in merito alle modalità applicative dell'IVA sul valore dell'accisa, nel caso in cui il carbone fossile (NC 27011290), precedentemente importato (senza pagamento dell'IVA sull'accisa) da parte di un soggetto passivo "registrato", venga dallo stesso destinato ad un proprio impianto di produzione di energia elettrica, formando oggetto di "autoconsumo interno".

Al riguardo, occorre premettere che il carbone, la lignite e il coke sono assoggettati ad accisa armonizzata (cfr. art. 21, commi 6, 7 e 8, del D.Lgs. n. 504 del 26 ottobre 1995 – Testo Unico delle Accise – TUA e Circolare n. 17/D del 28 maggio 2007), ma non rientrano nel regime del deposito fiscale e, pertanto, non circolano in regime sospensivo. Tuttavia, per tali prodotti energetici, il momento generatore e l'esigibilità dell'imposta indiretta sulla produzione o sul consumo (accisa) coincidono con la fornitura del prodotto all'utilizzatore finale; responsabili del pagamento dell'imposta sono i "soggetti registrati" che effettuano la fornitura del prodotto.

Come precisato dalla circolare n. 17/D del 2007, paragrafo 9.1, devono ritenersi, tra l'altro, soggetti a registrazione "gli autoconsumatori, ossia i soggetti

o società che consumano i prodotti da essi stessi fabbricati, importati o acquistati in altri Stati membri”.

La questione oggetto della richiesta di parere trae origine dalla circostanza che l’IVA accertata, liquidata e riscossa in Dogana è commisurata al solo valore del carbone fossile importato, aumentato dell'ammontare dei diritti doganali dovuti, ma non anche del valore dell'accisa, atteso che quest'ultima è versata successivamente sulla base di un sistema di acconti e saldi. A tal riguardo, la citata circolare n. 17/D del 2007, al paragrafo 2, specifica che: *“Le ‘società registrate’ sono tenute a versare l'imposta in rate trimestrali d'acconto, sulla base dei quantitativi dei prodotti forniti nel corso dell'anno precedente. Il versamento a conguaglio viene fatto alla prima scadenza trimestrale dell'anno successivo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione annuale dei quantitativi forniti nel corso dell'anno precedente ed al versamento della prima rata di acconto”.*

Con riferimento alla fattispecie in esame, si osserva preliminarmente che, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, l'utilizzazione da parte di un soggetto passivo, nell'ambito della propria impresa, di un bene d'investimento o di una materia prima, siano gli stessi prodotti dall'impresa stessa o acquistati presso terzi, non costituisce una "cessione di beni" ex articolo 2 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e, quindi, tale operazione non è soggetta ad IVA. Da ciò deriva che il c.d. “autoconsumo interno” non rientra nel campo di applicazione dell'imposta e non è soggetto ai relativi obblighi di documentazione fiscale.

A tal proposito, appare utile precisare che nel caso in cui beni acquistati, importati o prodotti siano impiegati per la produzione, non si realizza la presunzione di cessione di cui al comma 1 dell'articolo 1 del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441 (*“Regolamento recante norme per il riordino della disciplina delle presunzioni di cessioni e di acquisto”*), per espressa esclusione prevista dal comma 2 dello stesso articolo.

Inoltre, con riguardo alle evidenze probatorie dell'effettivo impiego dei beni nella produzione, con circolare 23 luglio 1998, n. 193/E, paragrafo 1.3.1., è stato specificato che *"la norma non prescrive alcun adempimento specifico dalla cui inosservanza possa derivare l'insorgere della presunzione legale di cessione, per cui l'utilizzazione dei beni stessi nel ciclo economico aziendale può essere dimostrata dal contribuente secondo le regole e con tutti i mezzi offerti dagli articoli 2697 e seguenti del codice civile. In concreto, quindi, l'utilizzazione per la produzione si può evincere dalle ordinarie scritture contabili, laddove richieste e, in caso contrario, da coefficienti tecnici o da riscontri diretti"*.

Con riguardo all'applicazione dell'IVA sul valore dell'accisa dovuta in relazione al carbone fossile importato, non pagata in Dogana all'atto della importazione (come sopra precisato), si osserva quanto segue.

In linea di principio, ai sensi dell'articolo 69 del D.P.R. n. 633 del 1972, l'IVA è commisurata *"al valore dei beni importati determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale, aumentato dell'ammontare dei diritti doganali dovuti ..."*. Tra *"i diritti doganali dovuti"* è compresa l'accisa per il combinato disposto dell'articolo 34 del Testo Unico delle leggi doganali, approvato con D.P.R. 23 gennaio 73, n. 43, e dell'articolo 1, comma 2, lettera a), del TUA.

La particolare modalità di pagamento dell'accisa che, nel caso di specie, non viene liquidata e corrisposta all'atto dell'importazione, ma che si rende dovuta in un momento diverso, ossia all'immissione in consumo, comporta che a quest'ultimo evento occorre riferirsi anche per l'assolvimento dell'IVA, commisurata al valore dell'accisa stessa.

Ciò stante, al fine di consentire il pagamento dell'IVA sul valore dell'accisa dovuta in relazione ai quantitativi di carbone fossile importato e utilizzato nella propria impresa dallo stesso soggetto importatore, appare legittima l'emissione di un documento, anche sotto forma di autofattura, ai sensi dell'articolo 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, che costituisca integrazione dell'originaria bolletta doganale. Nel documento emesso dal soggetto interessato occorrerà fare riferimento alla bolletta doganale di

importazione, già annotata nel registro degli acquisti (articolo 25, D.P.R. n. 633 del 1972), indicando, come base imponibile, la sola accisa dovuta, sulla quale verrà applicata l'IVA con l'aliquota propria del bene cui si riferisce.

Inoltre, in considerazione delle particolari modalità di pagamento delle accise, si ritiene che possa essere consentita l'emissione di un unico documento cumulativo relativo all'accisa dovuta per i quantitativi di carbone fossile autoconsumati nel periodo d'imposta precedente alla data di presentazione della dichiarazione annuale prevista dal citato articolo 21, comma 8, del TUA, posto che solo in occasione di tale adempimento è possibile determinare l'effettivo ammontare di accisa dovuta e, di conseguenza, dell'IVA relativa.

Il menzionato documento dovrà essere annotato sia nel registro delle fatture emesse (articolo 23 del D.P.R. n. 633 del 1972) sia in quello degli acquisti (articolo 25 del D.P.R. n. 633 del 1972).

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.

IL DIRETTORE CENTRALE