

Prot. 708333/RU

Roma, 24 novembre 2023

CIRCOLARE N. 24/ 2023

ACCISA SUL GAS NATURALE. - APPLICAZIONE DELL'ALIQUOTA D'ACCISA PER COMBUSTIONE "PER USI INDUSTRIALI" AI CONSUMI DI GAS NATURALE IMPIEGATO NELL'ATTIVITA' DI CREMAZIONE

Pervengono a questa Direzione quesiti in merito all'applicazione dell'aliquota d'accisa per combustione "per usi industriali" ai consumi di gas naturale impiegato nell'attività di cremazione dei defunti.

Al riguardo si forniscono le seguenti precisazioni.

A norma dell'art. 26, comma 1, del Testo Unico delle accise approvato con D. Lgs. n. 504/1995 il gas naturale utilizzato in usi di combustione è assoggettato all'aliquota d'accisa per combustione "per usi civili" ovvero alla più favorevole aliquota per combustione "per usi industriali".

Quest'ultima trova applicazione allorché il gas naturale venga consumato nell'ambito dello svolgimento di un'attività industriale produttiva di beni e servizi, così come previsto dal comma 3 del richiamato art. 26, nel quale il Legislatore ha specificato le fattispecie in relazione alle quali trova applicazione la più favorevole aliquota predetta.

Conseguentemente, secondo l'orientamento fino ad oggi seguito l'aliquota per combustione "per usi industriali" trova applicazione laddove coesistano i seguenti presupposti:

- 1) l'impiego di gas naturale avvenga da parte di un soggetto che esercita un'attività industriale, intesa come attività economica professionalmente esercitata e organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni e servizi, con scopo di lucro;
- 2) il gas naturale venga utilizzato come combustibile nello svolgimento della predetta attività industriale.

Tanto precisato in merito alla necessaria "industrialità" dell'attività nel cui svolgimento viene consumato il gas naturale, giova ribadire che solo in presenza di un'espressa previsione normativa l'aliquota per combustione "per usi industriali" può trovare applicazione rispetto



AGENZIA

ADM

AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI

DIREZIONE ACCISE

ai consumi effettuati nello svolgimento di attività per cui non è previsto lo scopo di lucro e che vengono esplicitamente menzionate nel comma 3 dell'art.26 sopra richiamato.

Con specifico riguardo alla tematica in questione, occorre premettere che sino ad ora l'applicazione dell'aliquota d'accisa per combustione "per usi industriali" non è stata ammessa riguardo ai consumi di gas naturale utilizzato per lo svolgimento dell'attività di cremazione, sulla base del presupposto che tale attività non può essere considerata di natura industriale.

In diverse circostanze, infatti, la Corte di Cassazione ha affermato che si ha produzione di servizi quando a seguito del servizio reso viene ad esistenza un risultato economico nuovo ed autonomo, prima inesistente, suscettibile di fornire una propria utilità, precisando, altresì, che tale risultato economico nuovo e la relativa utilità non devono esaurirsi nel mero accrescimento dell'utilità del bene preesistente e l'utilità nuova creata deve essere individuata in una utilità di natura economica.

Tutto ciò premesso, si evidenzia che con alcune recenti sentenze (sentenze Cons. di Stato, Sez. V, n. 2175 del 2 aprile 2019 e n. 5447 del 30 giugno 2022) il Consiglio di Stato si è pronunciato qualificando il servizio di cremazione come servizio pubblico locale a rilevanza economica, affermandone l'incompatibilità con il regime della libera iniziativa privata.

In particolare, nelle sentenze suddette il Consiglio di Stato individua il risultato dell'attività di cremazione nel "... *soddisfacimento di esigenze fondamentali della collettività, relative al sentimento religioso e di pietà per i defunti, oltre che di disciplina igienico-sanitaria e di regolazione urbanistica e programmazione dell'offerta dei relativi impianti*", con evidente non ricorrenza della menzionata utilità di natura economica nel senso sopra evidenziato.

Le pronunce cui si è fatto cenno rinvengono la regolamentazione del servizio di cremazione nella legge n. 130 del 30 marzo 2001, recante "*Disposizioni in materia di cremazione e dispersione delle ceneri*" che, all'art. 6, rimette la gestione dei crematori ai Comuni, che la esercitano attraverso le forme previste all'art. 113 del T.U. delle leggi sull'ordinamento degli enti locali di cui al d. lgs. 267/2000 prevedendo altresì, all'art. 5, specifiche tariffe per la cremazione dei cadaveri e la conservazione o dispersione delle ceneri.

Secondo il giudice amministrativo vari elementi depongono a favore della qualificazione dell'attività di cremazione delle salme e di dispersione delle ceneri come servizio pubblico, quali, in particolare:

- 1) la previsione, all'art. 5, comma 2, della richiamata legge n. 130/2001, di un sistema di tariffe amministrative (stabilite con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro della sanità, sentite l'Associazione nazionale dei comuni italiani-ANCI, la Confederazione

A
G
E
N
Z
I
A**ADM**

AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI

DIREZIONE ACCISE

nazionale dei servizi-CONFSERVIZI e le associazioni maggiormente rappresentative aventi tra i propri fini quello della cremazione dei propri soci);

- 2) il potere regionale di programmazione di nuovi insediamenti per la cremazione, che l'Amministrazione regionale esercita mediante il proprio potere conformativo emanando piani di coordinamento volti a disciplinare la domanda privata *"... in modo da evitare un'offerta sovrabbondante di impianti di cremazione non rispondente alle finalità di interesse pubblico cui è informato il servizio di cremazione delle salme"*;
- 3) la gestione, affidata ai Comuni, da effettuarsi ai sensi dell'art. 113 del T.U. degli enti locali (articolo oggi abrogato dall'art. 37 del d. lgs. 23 dicembre 2022 n. 201 recante *"Riordino della disciplina dei servizi pubblici locali di rilevanza economica"*), con la conseguenza che la regolazione amministrativa deve garantire che l'affidamento della gestione del servizio in questione avvenga in condizioni di trasparenza, imparzialità, parità di trattamento e non discriminazione da attuarsi nel rispetto dei modelli di evidenza pubblica. In tale ottica, dunque, l'offerta per la gestione del servizio pubblico (locale di rilevanza economica) di cremazione deriva da una scelta di carattere organizzativo che è espressione del potere discrezionale dell'Amministrazione locale rivolto al soddisfacimento di interessi di carattere generale e non da una dinamica concorrenziale di mercato.

Pertanto, considerata la peculiare natura del servizio di cremazione nei termini sin qui evidenziati, si conferma che l'aliquota d'accisa per combustione "per usi industriali" non può trovare applicazione riguardo ai consumi di gas naturale utilizzato nel servizio di cremazione, non configurandosi i presupposti per il riconoscimento del carattere di *"industrialità"* dell'attività in questione nel senso sopra precisato.

IL DIRETTORE CENTRALE

Luigi Liberatore

Firmato digitalmente