

Prot.: *[come da segnatura di protocollo]*

Roma, *[come da segnatura di protocollo]*

CIRCOLARE N. 31/2025

ATTUAZIONE DELL'ART.3 DEL DECRETO LEGISLATIVO 28 MARZO 2025, N.43. MODIFICHE ALLA DISCIPLINA FISCALE DELL'HVO E DEL BIODIESEL. ISTRUZIONI OPERATIVE.

In attuazione dell'articolo 3, commi 1 e 2, del decreto legislativo 28 marzo 2025, n. 43, che dispone il progressivo avvicinamento annuale delle aliquote di accisa sulle benzine e sul gasolio impiegato come carburante, con il decreto interministeriale 14 maggio 2025⁽¹⁾, l'aliquota di accisa della benzina è stata ridotta da 728,40 € per mille litri a 713,40 € per mille litri e quella del gasolio usato carburante è stata aumentata da 617,40 € per mille litri a 632,40 € per mille litri.

Ai sensi dell'art. 3, comma 4, del medesimo D.lgs. n. 43/2025, resta invece invariata al valore originario di 617,40 € per mille litri l'aliquota di accisa applicata, in base al criterio di tassazione per equivalenza, al biodiesel e ai gasoli paraffinici ottenuti da sintesi o da idrotrattamento (HVO), immessi in consumo tal quali per essere impiegati come carburanti.

Ai fini della fruizione della predetta aliquota ridotta, i biocarburanti devono soddisfare le condizioni previste dall'articolo 44, paragrafo 5, del regolamento (UE) n.651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, ovvero essere:

- conformi ai criteri di sostenibilità e di riduzione delle emissioni di gas a effetto serra di cui alla direttiva (UE) 2018/2001 e ai relativi atti delegati o di esecuzione;
- prodotti a partire dalle materie prime elencate nell'allegato IX della citata direttiva.

L'aliquota ridotta trova applicazione per un periodo quinquennale decorrente dal 15 maggio 2025, data di entrata in vigore del decreto interministeriale 14 maggio 2025.

Ovviamente, per il biodiesel e per i gasoli paraffinici ottenuti da sintesi o da idrotrattamento (HVO) che non soddisfano le predette condizioni, immessi in consumo per uso carburazione, trova applicazione la nuova aliquota di accisa normale sul gasolio impiegato come carburante di 632,40 € per mille litri.

Pertanto, per la liquidazione dell'accisa vigente all'atto dell'immissione in consumo di HVO (NC 2710 1942) e di biodiesel (NC 3826 0010), tal quali per essere impiegati come carburanti, è

⁽¹⁾ Adottato d'intesa dal Ministro dell'ambiente e della sicurezza energetica e dal Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle infrastrutture e dei trasporti e il Ministro dell'agricoltura, della sovranità alimentare e delle foreste, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale - *Serie generale* - n. 110 del 14 maggio 2025.

necessario distinguere le due tipologie (*ad aliquota ridotta* e *ad aliquota normale*), in funzione del diverso carico di imposta sugli stessi gravante.

In particolare:

- o la tipologia *ad aliquota ridotta* è assoggettata ad accisa con l'aliquota di 617,40 €/m³;
- o la tipologia *ad aliquota normale* è assoggettata ad accisa con l'aliquota di 632,40 €/m³.

Per favorire l'individuazione del carico di imposta sui predetti biocarburanti sin dal fatto generatore ovvero dal momento della produzione, si rende necessario fornire disposizioni sulla detenzione e sulla tenuta della contabilità delle materie prime utilizzate nella fabbricazione, secondo la classificazione di cui all'elenco di cui all'allegato IX della citata direttiva (UE) 2018/2001.

Giova preliminarmente evidenziare che per la fabbricazione di un biocarburante *ad aliquota ridotta* è necessario l'utilizzo di materie prime incluse o nella parte A o nella parte B dell'elenco (trattasi, rispettivamente, delle materie prime cosiddette *avanzate* ovvero *double counting*).

Viceversa, l'utilizzo di materie prime non incluse nell'elenco (cosiddette *single counting*) comporta la fabbricazione di un biocarburante *ad aliquota normale*.

Con riferimento a quanto sopra esposto, soprattutto in vista della prossima variazione annuale di cui in premessa che inasprirà l'imposizione sul gasolio impiegato come carburante, si è manifestata la necessità di intervenire per favorire la regolare fruizione della suddetta *aliquota ridotta* ed ovviare alle problematiche sorte per effetto dell'introdotta elemento qualitativo dei biocarburanti legato alla tipologia di materie prime di origine. In tale direzione, con la presente circolare si forniscono nel seguito prescrizioni sul deposito e sulla circolazione di HVO (NC 2710 1942) e di biodiesel (NC 3826 0010), tal quali, al fine di garantirne l'accertamento alla produzione ed all'importazione nonché la corretta liquidazione dell'accisa da parte dei depositari autorizzati all'atto dell'immissione in consumo.

Sono, inoltre, fornite disposizioni relativamente alla miscelazione degli stessi con gasolio usato come carburante di cui alla NC 2710 1944⁽²⁾ ovvero alla NC 2710 2011⁽³⁾, al fine di consentire la redazione del relativo bilancio di materia presso ciascun deposito fiscale di stoccaggio, per l'applicazione della disciplina inventariale di cui all'art.47 del TUA.

Sempre per la definizione del carico di imposta in caso di ricezione da altri SM ovvero a seguito di importazione, essendo le due tipologie di biocarburante (*ad aliquota ridotta* e *ad aliquota normale*) non distinguibili in base all'accertamento qualitativo, si rende infine necessario fornire differenti

⁽²⁾ Trattasi del gasolio "fossile" avente tenore, in peso, di zolfo inferiore o uguale a 0,001%, con un tenore di carbonio di origine biologica inferiore all'80 % in peso.

⁽³⁾ Trattasi del gasolio "fossile", contenente, in peso, 70% o più di oli di petrolio, contenente biodiesel, avente tenore, in peso, di zolfo inferiore o uguale a 0,001%.

criteri che ne consentano la registrazione, nell'una o nell'altra tipologia, nelle prescritte contabilità per i depositari autorizzati.

Gli esercenti depositi fiscali ed i gestori di depositi commerciali quanto alle prescrizioni ad essi riservate sempre nella presente circolare, sono tenuti rispettivamente a adeguarsi alle nuove istruzioni operative a partire dal 1° gennaio 2026.

Gli Uffici ADM competenti sui depositi sono tenuti a vigilare sulla corretta applicazione delle stesse, fornendo se del caso il necessario supporto ai soggetti obbligati nell'aggiornamento delle prescritte contabilità dei biocarburanti di che trattasi.

1. Disciplina del deposito dell'HVO e del biodiesel ad aliquota ridotta e ad aliquota normale. Facoltà di stoccaggio promiscuo.

La distinzione del carico di imposta, come richiamato nel precedente paragrafo, discende esclusivamente dalla qualificazione giuridica delle materie prime utilizzate nella fabbricazione e della relativa filiera di provenienza.

Di contro, sul piano oggettivo del prodotto finito, non sussiste differenza qualitativa tra le due tipologie di HVO e di biodiesel. Infatti, sia l'HVO *ad aliquota ridotta* sia l'HVO *ad aliquota normale* hanno ai fini dell'accisa la medesima classificazione doganale NC 2710 1942 ed analogo discorso è valido per le due tipologie di biodiesel, entrambe ascritte alla NC 3826 0010.

Al riguardo, qualora, come accade usualmente, nel processo produttivo sia utilizzata una miscela costituita da materie prime *avanzate* e *double counting* nonché da materie prime *single counting* (trattasi della cosiddetta *lavorazione promiscua* o *co-lavorazione* di materie prime di origine biologica⁽⁴⁾), il biocarburante ottenuto, unitariamente oggetto di colaggio nei serbatoi di accertamento, è, già all'atto dell'insorgenza dell'accisa, in parte, *ad aliquota ridotta* e, per il resto, *ad aliquota normale*.

Pertanto, nel caso di *co-lavorazione* delle materie prime, si realizza, per motivi operativi, uno stoccaggio intrinsecamente e forzatamente promiscuo dei biocarburanti di che trattasi.

A ciò si aggiunge che, la ristrettezza del numero di serbatoi disponibili presso la maggior parte dei depositi fiscali, rimarcata da tutte le maggiori Associazioni di Categoria di settore, rende oggettivamente non praticabile la separazione fisica dei biocarburanti di che trattasi, anche presso i depositi di mera distribuzione.

Per i suddetti motivi, le due tipologie di ciascun biocarburante (*ad aliquota normale* e *ad aliquota ridotta*) potranno essere stoccate promiscuamente presso i depositi fiscali di produzione e di stoccaggio.

⁽⁴⁾ La *co-lavorazione* di materie prime biologiche è, invece, distinta dal cosiddetto *co-processing*, riferito alla lavorazione promiscua di materie prime biologiche con materie prime di origine fossile.

Posta la manifestata impossibilità di garantire la separata detenzione degli stoccaggi, i depositari autorizzati sono obbligati alla tenuta di una distinta contabilità delle due tipologie (*ad aliquota ridotta* e *ad aliquota normale*) di HVO (NC 2710 1942) e di biodiesel (NC 3826 0010), sulla cui base necessariamente procedono alla liquidazione dell'accisa.

Sempre per l'impossibilità di predisporre separati serbatoi di stoccaggio, analoga previsione di detenzione promiscua ma senza obbligo di contabilità separata, salvo quanto si dirà al paragrafo 3.2, trova anche applicazione presso i depositi commerciali nonché presso i distributori stradali di carburante ed i depositi privati che detengono HVO (NC 2710 1942) e biodiesel (NC 3826 0010) ad imposta assolta.

Per quanto sopra esposto, l'intervenuta introduzione di due distinte tipologie di HVO (NC 2710 1942) e di biodiesel (NC 3826 0010) a diversa aliquota di imposta per uso carburazione, non comporta la necessità da parte degli esercenti i depositi o gli impianti soggetti a denuncia di richiedere all'UADM competente una modifica della licenza di esercizio.

In altri termini, la licenza di esercizio che, alla data del 14 maggio 2025, abilitava alla detenzione ed alla movimentazione dell'HVO (NC 2710 1942) o del biodiesel (NC 3826 0010), legittima l'esercente, successivamente, alla detenzione sia del prodotto *ad aliquota normale* sia del prodotto *ad aliquota ridotta* nei medesimi serbatoi già denunciati.

Resta, ovviamente, fermo l'obbligo dell'esercente di denunciare preventivamente all'UADM competente la modifica della destinazione d'uso dei serbatoi del proprio impianto, qualora intenda aggiungere *ex novo* o rimuovere lo stoccaggio dei biocarburanti di che trattasi. In tale evenienza, infatti, si rende necessario l'aggiornamento della licenza di esercizio.

Infine, rimane salva, ove realizzabile, la facoltà del depositario autorizzato alla detenzione dei suddetti biocarburanti di destinare distinti serbatoi per lo stoccaggio separato del prodotto *ad aliquota normale* da quello *ad aliquota ridotta*, ovviamente qualora la documentazione di carico (e-AD ricevuti, dichiarazione di importazione ovvero accertamento della produzione senza *co-lavorazione*) consentano di distinguere le due tipologie all'atto della presa in carico nel deposito.

2. Introduzione di nuove CADD per il biodiesel e per l'HVO. Aggiornamento licenze d'esercizio. Disposizioni sulla tenuta della contabilità da parte dell'esercente.

Vista l'esigenza operativa di consentire il mantenimento dello stoccaggio promiscuo dei biocarburanti di che trattasi è, complementariamente, necessario, presso i depositi fiscali, identificare e distinguere contabilmente le due tipologie (*ad aliquota normale* e *ad aliquota ridotta*) di HVO (NC 2710 1942) e di biodiesel (NC 3826 0010).

Infatti, in assenza di separazione fisica degli stoccaggi, solo tale distinzione contabile permette al depositario autorizzato di liquidare correttamente l'imposta dovuta all'atto dell'immissione in consumo del biocarburante ovvero di calcolare la garanzia di circolazione impegnata all'atto del trasferimento in sospensione.

Pertanto, per i soli fini di stretta competenza dell'Agenzia, sono istituiti i codici addizionali (CADD) di seguito riportati, che i soggetti obbligati sono tenuti ad utilizzare, nei casi previsti, in combinazione con i relativi codici CPA e NC ^[5].

In particolare:

- la CADD S182, già istituita con riferimento all'HVO tal quale^[6], sarà riferita ai biocarburanti *ad aliquota normale*, vale a dire attualmente 632,40 €/m³;
- la CADD S187 sarà riferita ai biocarburanti *ad aliquota ridotta*, vale a dire 617,40 €/m³.

Pertanto, le combinazioni da utilizzare per identificare l'HVO ed il biodiesel sono le seguenti:

- CPA E430 NC 2710 1942 CADD S182 – per l'HVO *ad aliquota normale*;
- CPA E430 NC 2710 1942 CADD S187 – per l'HVO *ad aliquota ridotta*;
- CPA E910 NC 3826 0010 CADD S182 – per il biodiesel *ad aliquota normale*;
- CPA E910 NC 3826 0010 CADD S187 – per il biodiesel *ad aliquota ridotta*.⁽⁷⁾

Presso i depositi fiscali ove sia stata autorizzata la detenzione di HVO o di biodiesel, pur in presenza di stoccaggio promiscuo, sono istituiti due distinti registri di carico e scarico, uno per il biocarburante *ad aliquota normale* e l'altro per il biocarburante *ad aliquota ridotta*.

Ovviamente, la predetta contabilità può anche essere tenuta con due distinte sezioni del medesimo registro dei prodotti finiti.

Ciascuna tipologia di biocarburante formerà, quindi, oggetto di separata contabilizzazione per i fini fiscali, secondo le ordinarie regole di tenuta dei registri di carico e scarico dei prodotti soggetti ad accisa ed in ragione ovviamente dei relativi certificati di sostenibilità di cui il depositario autorizzato viene o verrà in possesso.

Presso i depositi fiscali, alla data di attivazione dei nuovi registri, la giacenza contabile del biocarburante è ripartita dall'esercente tra biocarburante *ad aliquota normale* e biocarburante *ad aliquota ridotta* sulla base del bilancio di materia del proprio impianto redatto in base ai documenti

^[5] Cfr. tabella TA13 per la trasmissione dei dati di contabilità, in forma esclusivamente telematica, da parte dei soggetti obbligati.

^[6] Cfr. circolare 21/2023 come aggiornata dalla circolare 29/2024.

⁽⁷⁾ In caso di biodiesel di cui alla NC 3826 0090, se destinato ad essere utilizzato come combustibile per riscaldamento o come carburante per motori, sono stati definiti i seguenti codici:

- CPA E920 NC 3826 0090 CADD S182 – per il biodiesel *ad aliquota normale*;
- CPA E920 NC 3826 0090 CADD S187 – per il biodiesel *ad aliquota ridotta*.

fiscali di trasporto ed alle certificazioni di sostenibilità a sua disposizione nonché di quelle fornite da eventuali depositanti che operano presso il deposito.

La distinzione contabile delle due tipologie di biocarburanti per la liquidazione dell'imposta non è, invece, richiesta presso i depositi commerciali (salvo il caso di cui al paragrafo 3.2) e presso gli impianti di distribuzione stradale, in quanto il prodotto ivi perviene ad imposta assolta, con provenienza legittimata dall'e-DAS regolarmente emesso dai depositi fiscali fornitori.

Ne consegue che gli impianti della filiera ad imposta assolta, preventivamente autorizzati alla detenzione dell'HVO o del biodiesel tal quale, continueranno a stoccare promiscuamente le due tipologie di biocarburante e ad avere un'unica contabilizzazione degli stessi.

Per quanto sopra esposto, l'UADM competente curerà l'aggiornamento della licenza di esercizio per i depositi e per gli impianti di competenza, inserendo d'ufficio, nell'anagrafica fiscale, entrambe le combinazioni, ogniquale volta sia stata autorizzata la detenzione di uno dei suddetti biocarburanti.

Ovviamente, nessuna modifica è richiesta ai registri dei depositi commerciali (salvo il caso di cui al paragrafo 3.2) e degli impianti di distribuzione stradale di carburante non interconnessi.

Per le *ghost station* presso le quali è erogato l'HVO, alla relativa IDGiacenza^[8] fiscalmente rilevante, sarà associata dall'UADM competente oltre che la combinazione CPA E430 NC 2710 1942 CADD S182 anche la nuova combinazione CPA E430 NC 2710 1942 CADD S187.

Parimenti, nessuna modifica è richiesta ai registri degli esercenti depositi privati di HVO o di biodiesel, ivi inclusi i depositi minori.

3. Disposizioni sulla trasmissione telematica dei dati di contabilità e sull'emissione dei documenti di trasporto da parte dell'esercente deposito

Le nuove combinazioni sono già attive in ambiente d'esercizio al fine di consentire all'esercente la trasmissione dei dati di contabilità, in forma esclusivamente telematica, relativamente ai registri di carico e scarico di ciascuna delle due tipologie di HVO e di biodiesel (vedi paragrafo 2).

L'invio in forma esclusivamente telematica dei dati di contabilità relativi all'HVO e al biodiesel da parte del depositario autorizzato è effettuato distintamente per ciascuna tipologia detenuta in deposito, secondo le consolidate modalità tecniche.

In particolare, in caso di miscelazione di HVO o di biodiesel con gasolio (NC 2710 1944 o NC 2710 2011) il depositario è tenuto ad effettuare due distinte comunicazioni telematiche, una relativa al biocarburante *ad aliquota normale*, l'altra relativa al biocarburante *ad aliquota ridotta*, riportando in ciascuna comunicazione, rispettivamente, il quantitativo di biocarburante dell'una o dell'altra tipologia rispettivamente addotto alla miscelazione.

^[8] Cfr. circolare n.30/2020 prot.298189 del 1° settembre 2020.

Pertanto, qualora l'intero quantitativo di biocarburante addotto alla miscelazione sia ascritto ad una sola tipologia (ad esempio, miscelazione di gasolio – CPA E430 NC 2710 1944 esclusivamente con HVO ad *aliquota normale* - CPA E430 NC 2710 1942 CADD S182), il depositario è tenuto ad inviare una sola comunicazione telematica relativamente al biocarburante miscelato.

I quantitativi di ciascun biocarburante oggetto di miscelazione, distinti per tipologia, sono altresì indicati, per ciascuna operazione, nell'apposito verbale di miscelazione, eventualmente redatto dall'UADM competente in contraddittorio con il depositario, qualora il medesimo UADM decida di assistere alle operazioni.

Per i depositi fiscali in cui è attivo INFOIL il verbale di miscelazione è acquisito nel sistema informativo di impianto per la successiva consultazione da parte dei verificatori.

I quantitativi di biocarburante addotti alla miscelazione, oggetto delle predette comunicazioni telematiche e del relativo verbale di miscelazione, sono scaricate dal depositario autorizzato, per ciascuna tipologia, dai rispettivi registri di carico e scarico.

I biocarburanti di importazione sono contabilizzati nell'una o nell'altra tipologia a cura e sotto la responsabilità del depositario autorizzato ricevente, sulla base delle informazioni risultanti dalla dichiarazione doganale (quantità, qualità – NC, valore ed origine) nonché di ogni altra informazione fiscale o commerciale a disposizione del medesimo depositario (ad esempio, le relative fatture di acquisto, il certificato di sostenibilità, ecc.).

Parimenti, i biocarburanti ricevuti da altri SM sono contabilizzati nell'una o nell'altra tipologia sempre a cura e sotto la responsabilità del depositario autorizzato ricevente sulla base delle informazioni risultanti dal relativo e-AD (ad esempio: quantità, qualità - NC, ecc..) nonché di ogni altra informazione commerciale a disposizione del medesimo depositario (ad esempio, le relative fatture di acquisto, il certificato di sostenibilità, ecc.).

In tale evenienza, la presa in carico nel registro del quantitativo pervenuto al deposito fiscale è effettuata dal depositario autorizzato nei termini di cui all'art. 6, comma 6, del TUA e in ossequio a quanto disposto dall'art. 6, comma 1, della determinazione direttoriale prot. 158235/RU del 7 dicembre 2010, a seguito della validazione della relativa nota di ricevimento da parte del sistema informatizzato dell'Agenzia.

Al fine del puntuale adempimento delle suddette prescrizioni, l'esercente il deposito fiscale è tenuto a richiedere ai depositanti che utilizzano l'impianto quale deposito ausiliario, a seguito dell'atto d'assenso reso dal medesimo depositario^[9], di fornirgli le necessarie informazioni sulla

^[9] Cfr. art.1, comma 947, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 e art.5 del decreto MEF 12 aprile 2018.

sostenibilità del biocarburante di loro proprietà, al fine di consentirne la corretta ascrizione all'una o all'altra tipologia all'atto dell'introduzione^[10].

Qualora il depositante non fornisca tali informazioni, il depositario autorizzato ascriverà nelle proprie contabilità il biocarburante alla tipologia ad *aliquota normale* e, in caso di immissione in consumo, liquiderà l'imposta con l'aliquota massima di 632,40 € per mille litri (*pro tempore* vigente).

Gli esercenti deposito fiscale sono tenuti ad utilizzare le nuove combinazioni anche nella compilazione dei documenti di accompagnamento emessi a scorta delle movimentazioni di biodiesel o dell'HVO estratti, tal quali, dai propri impianti per essere impiegati come carburanti.

In particolare, in ciascun e-AD o e-DAS emesso, la tipologia di biocarburante (ad *aliquota normale* o ad *aliquota ridotta*) è identificata con riferimento alle combinazioni di cui al precedente paragrafo⁽¹¹⁾, in modo tale che il relativo quantitativo possa essere debitamente scaricato dal corrispondente registro.

Restano, ovviamente, ferme le regole di compilazione relative agli e-AD e agli e-DAS multiprodotto⁽¹²⁾, in caso di spedizione con un unico mezzo di trasporto di entrambe le tipologie di biocarburante.

Fatti salvi i casi di esonero dal prestare la cauzione per la circolazione, la garanzia impegnata all'atto dell'emissione dell'e-AD è calcolata in base al carico di imposta gravante sulla tipologia di biocarburante oggetto di estrazione. La stessa garanzia è reintegrata al momento della chiusura dell'e-AD da parte del depositario autorizzato ricevente.

In caso di immissione in consumo, nell'e-DAS emesso a scorta della movimentazione è indicata nella sezione "*Informazioni commerciali*", al campo 110 del messaggio elettronico DE815, l'aliquota di accisa vigente alla data di emissione del documento, utilizzata per la relativa liquidazione dell'imposta. In caso di e-DAS multiprodotto, l'informazione è resa distintamente per ciascuna tipologia di biocarburante estratta.

Il quantitativo di biocarburante immesso in consumo tal quale è debitamente scaricato dal corrispondente registro, in relazione alla tipologia di appartenenza.

Ove disponibile al momento dell'estrazione di partite di biocarburante ad aliquota ridotta, il depositario autorizzato ha, altresì, facoltà di indicare nell'e-DAS e nell'e-AD gli estremi del relativo certificato di sostenibilità.⁽¹³⁾

^[10] Cfr. anche il paragrafo 3.1.

⁽¹¹⁾ Nel messaggio DE815 "Draft DAS informatico", per identificare l'HVO ed il biodiesel in base alle nuove combinazioni si rende necessario valorizzare i campi: 78 - "CPA - Categoria merceologica"; 79 - "Codice NC" e 92 - "Codice CADD". Nel messaggio IE815 "Draft DAA elettronico", per identificare l'HVO ed il biodiesel in base alle nuove combinazioni si rende necessario valorizzare i campi: 90 - "CPA - Categoria merceologica"; 91- "Codice NC" e 105 - "Codice CADD"

⁽¹²⁾ Cioè, contenenti reiterazioni nella sezione "dettaglio merci" del messaggio DE815.

⁽¹³⁾ A tal fine, il depositario può valorizzare la sezione facoltativa "certificati", ai campi 72 - 76 del messaggio DE815 ovvero alla sezione 18, campi 88 del messaggio IE815.

Al riguardo, si rammenta che il depositario autorizzato, in quanto unico soggetto giuridicamente obbligato d'imposta, è il solo responsabile della liquidazione dell'accisa per le immissioni in consumo effettuate dal proprio deposito ed è, pertanto, direttamente responsabile per tutte le ipotesi in cui non sia eseguito, alle prescritte scadenze, il regolare pagamento dell'accisa dovuta anche nel caso in cui l'erronea liquidazione del tributo sia indotta da terzi.

3.1 Disposizioni contabili particolari per i depositanti di HVO

Per l'HVO tal quale (già ascritto alla NC 2710 1943 sino alla data del 31 dicembre 2024^[14]), trovano applicazione le disposizioni di cui all'art.1, commi da 937 a 944, della legge n. 205/2017 (si rileva che l'HVO tal quale, ai sensi della tariffa doganale della Comunità europea, è a tutti gli effetti un olio da gas).

Al riguardo, poiché sia l'HVO sia il gasolio sono caratterizzati dalla medesima CPA E430, sono in corso le modifiche al sistema informativo dell'Agenzia al fine di contabilizzare l'HVO distintamente dal gasolio e per poter, conseguentemente, acquisire specifici riepiloghi contabili anche per il predetto biocarburante.

Completati gli sviluppi informatici, con successiva circolare saranno fornite istruzioni per la denuncia dei depositanti di HVO e per la compilazione del riepilogo delle quantità giornaliere di HVO stoccate presso ciascun deposito ausiliario^[15], distinguendo tra HVO *ad aliquota normale* e HVO *ad aliquota ridotta*, tramite le combinazioni di cui al paragrafo 2.

Nelle more, al fine di agevolare la tenuta della contabilità dell'HVO da parte del depositario autorizzato conformemente alle prescrizioni del paragrafo 3, il depositante di HVO è tenuto a fornire al depositario che esercisce il deposito ausiliario di cui si avvale per lo stoccaggio le informazioni necessarie per classificare il biocarburante di sua proprietà ad una delle due tipologie (cioè, HVO *ad aliquota normale* ovvero HVO *ad aliquota ridotta*).

La ripartizione della giacenza contabile dell'HVO tra *aliquota normale* e *aliquota ridotta* è effettuata dal depositante sulla base del bilancio di materia del proprio stoccaggio in deposito redatto in base alle dichiarazioni di importazione, agli e-AD a scorta del prodotto nonché delle fatture di acquisto e delle altre informazioni non fiscali a disposizione del medesimo depositante (ad esempio, certificato di sostenibilità, ecc..).

Analoga informazione è fornita relativamente alla distinzione tra biocarburante *ad aliquota normale* e quello *ad aliquota ridotta* per le successive introduzioni in deposito.

In assenza delle predette informazioni o comunque di incompletezza delle stesse, il depositario autorizzato è tenuto ad assumere in carico l'HVO *ad aliquota normale* e, conseguentemente, a

^[14] Cfr. circolare 29 del 19 dicembre 2024.

^[15] Cfr. art.8, comma 1, del Decreto MEF 12 aprile 2018.

liquidare l'accisa *ad aliquota normale* sul biocarburante immesso in consumo tal quale dal proprio deposito, per conto del depositante.

Il depositante è, altresì, tenuto a fornire al depositario autorizzato anche i dati relativi al versamento dell'IVA, con le modalità previste dall'art. 5 del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 13 febbraio 2018, relativamente all'HVO *ad aliquota normale* e all'HVO *ad aliquota ridotta*, immessi in consumo dal deposito ausiliario.

3.2 Disposizioni particolari per gli esercenti deposito commerciale

Per quanto esposto al paragrafo 1, gli esercenti deposito commerciale mantengono, di norma, un'unica contabilità per ciascun biocarburante detenuto (HVO e/o biodiesel) e le due tipologie di prodotto (*ad aliquota normale* e *ad aliquota ridotta*) sono stoccate promiscuamente nei serbatoi allo stesso dedicati.

In tale evenienza, non essendo possibile distinguere tra biocarburante *ad aliquota normale* e biocarburante *ad aliquota ridotta*, nell'e-DAS emesso a scorta di ciascuna estrazione di prodotto tal quale, l'esercente, al fine di scongiurare il rischio di successive indebite richieste di rimborso sui biocarburanti e garantire comunque l'ordinaria operatività degli impianti, si attiene alle seguenti prescrizioni:

- a. identifica il prodotto con riferimento alla combinazione prevista per il biocarburante *ad aliquota ridotta*, vale a dire:
 - per l'HVO: CPA E430 NC 2710 1942 CADD S187;
 - per il biodiesel: CPA E910 NC 3826 0010 CADD S187;
- b. espone al campo 110 del messaggio elettronico DE815 l'*aliquota ridotta* di accisa vigente alla data di emissione del documento.

La medesima combinazione prevista per il biocarburante *ad aliquota ridotta* è utilizzata per trasmettere, alla prescritta scadenza, la relativa comunicazione telematica di scarico.

Tuttavia, le stesse Associazioni di categoria del settore hanno rappresentato che taluni esercenti avrebbero, invece, necessità di specificare la tipologia di biocarburante estratto dal deposito proprio per le esigenze dei consumatori finali di prodotto impiegato in destinazioni d'uso agevolate tramite rimborso dell'accisa (basti considerare, a titolo ricognitivo, che l'estensione degli impieghi agevolati previsti per il gasolio al biodiesel utilizzato tal quale presuppone ai sensi dell'art. 3-*quinqies*, comma 2-*bis*.1., del D.L. n. 57/2023 che quest'ultimo prodotto soddisfi le condizioni previste dall'articolo 44, paragrafo 5, del regolamento (UE) n.651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014); questi ultimi infatti potrebbero, a loro volta, essere chiamati a giustificare il *quantum* dell'agevolazione fiscale richiesto (si pensi alle dichiarazioni trimestrali di rimborso degli esercenti il trasporto di merci per conto terzi o per conto proprio e del trasporto pubblico di persone).

In tale evenienza, l'esercente deposito commerciale che vuole procedere a forniture agevolate e consentire la concreta fruizione, sul prodotto rifornito all'avente titolo, del beneficio nel rispetto delle norme prescritte, ha facoltà di presentare apposita istanza all'Ufficio ADM competente al fine di attivare, presso il proprio deposito, la distinta contabilizzazione delle due tipologie di biocarburante al pari di quanto prescritto per i depositari autorizzati e favorire la tracciabilità del prodotto fino all'effettivo consumo previsto.

A tal fine, l'esercente che si avvale della separata contabilità predispone i registri di carico e scarico per ciascuna tipologia di biocarburante come da prescrizioni di cui al paragrafo 2.

Alla data di attivazione dei nuovi registri, la giacenza contabile del biocarburante è interamente ascrivita a giacenza contabile iniziale del biocarburante *ad aliquota normale* e, quindi, la giacenza contabile iniziale del biocarburante *ad aliquota ridotta* è posta uguale a zero.

Il carico dei due registri (o distinte sezioni del medesimo registro) è effettuato sulla base delle informazioni riportate nell'e-DAS utilizzato a scorta del biocarburante ricevuto dai depositi fiscali.

Infine, per l'emissione degli e-DAS a scorta di ciascuna estrazione di biocarburante tal quale nonché per la presentazione, alle prescritte scadenze, dei dati di contabilità in forma telematica, l'esercente deposito commerciale che si avvale della facoltà di che trattasi è tenuto a rispettare le prescrizioni impartite per i depositari autorizzati nel paragrafo 3, nel rispetto della distinzione tra le due diverse tipologie di prodotto.

3.3 Disposizioni particolari per il destinatario registrato

L'esercente deposito commerciale autorizzato ad operare quale destinatario registrato di HVO o di biodiesel, in caso di ricezione di biocarburante in regime sospensivo è tenuto a liquidare l'accisa all'atto del ricevimento, applicando l'*aliquota ridotta* solo nel caso in cui abbia a sua disposizione le relative certificazioni di sostenibilità e le stesse risultino dall'e-AD utilizzato per il trasporto.

In carenza di tale documentazione, stanti le peculiarità di tale soggetto obbligato quanto a momento di esigibilità dell'accisa e termine di pagamento dell'imposta ex art. 8, comma 4, del TUA, il destinatario registrato è tenuto a liquidare l'accisa *ad aliquota normale* sul biocarburante ricevuto presso il proprio deposito.

Fermo restando quanto disposto all'art. 8, comma 1, secondo periodo, del TUA, per la tenuta delle contabilità e per la gestione del deposito commerciale ad imposta assolta trovano applicazione le istruzioni operative di cui al paragrafo 3.2.

4. Disposizioni per gli esercenti stabilimenti di produzione di HVO e di biodiesel

Per gli stabilimenti di fabbricazione di HVO e di biodiesel, oltre alle disposizioni contabili di cui ai precedenti paragrafi, è necessario fornire istruzioni operative per la definizione del carico di imposta gravante sui prodotti finiti, all'atto dell'accertamento della produzione.

A tal fine, il depositario autorizzato ha l'obbligo di tenere la separata contabilità delle materie prime utilizzate presso il proprio impianto, in particolare per distinguere quelle *avanzate* e *double counting*, dalle quali si ottiene un biocarburante *ad aliquota ridotta*, da quelle *single counting*, dalle quali si ottiene un biocarburante *ad aliquota normale*.

Rinviando integralmente a quanto indicato nel paragrafo 1, valgono anche qui le premesse in ordine alla ristrettezza del numero di serbatoi disponibili presso la maggior parte dei depositi fiscali di produzione, che rende non praticabile la separazione fisica delle tre tipologie di materia prima, nonché la constatazione che le medesime tre tipologie di una stessa materia prima hanno uguale classificazione doganale, in quanto i criteri giuridici che ne caratterizzano la predetta differente qualificazione afferiscono ad una disciplina esogena a quella tributaria.

Per i suddetti motivi, le tre tipologie di ciascuna materia prima (*avanzata*, *double counting* e *single counting*) potranno essere stoccate promiscuamente presso i depositi fiscali di produzione, a condizione che il depositario autorizzato ne mantenga la distinta contabilizzazione.

Allo scopo di identificare e distinguere contabilmente le tre tipologie di materia prima (*avanzata*; *double counting*; *single counting*), per i soli fini di stretta competenza dell'Agenzia, sono istituite apposite combinazioni (CPA, NC e CADD) nell'elenco dei prodotti che formano oggetto delle comunicazioni telematiche dei depositari autorizzati ^[16].

In particolare, le materie prime di cui all'allegato IX della direttiva UE 2018/2001 sono state inserite nell'elenco utilizzando apposite combinazioni, così costituite:

- CPA, qualora la materia prima sia inclusa nell'elenco di cui all'allegato II, punto 10, del regolamento (CE) 2022/1636 sull'e-AD⁽¹⁷⁾;
- NC di cui al Regolamento (CEE) 2658/87;
- i seguenti codici CADD:
 1. S200 – per la materia prima *single counting*;
 2. S201 – per la materia prima *avanzate*;
 3. S202 – per la materia prima *double counting*.

Ove non già istituiti presso il proprio deposito fiscale per effetto di precedenti prescrizioni dell'UADM competente, l'esercente predispone un registro di c/s per ciascuna tipologia di materia prima stoccata in deposito e conserva agli atti la relativa documentazione di carico (ad esempio, dichiarazioni di importazione, documenti di trasporto, ecc.) nonché le relative fatture di acquisto ed eventuali altre informazioni non fiscali a disposizione del medesimo depositario (quali, ad esempio, le certificazioni di sostenibilità).

^[16] Cfr. sempre, la tabella TA13 per la trasmissione dei dati di contabilità, in forma esclusivamente telematica, da parte dei soggetti obbligati.

⁽¹⁷⁾ In tale evenienza la CPA coincide con l'APE – codice del prodotto sottoposto ad accisa di cui al citato Regolamento (UE) 2022/1636.

Ovviamente, la predetta contabilità può anche essere tenuta in forma di tre distinte sezioni del medesimo registro delle materie prime.

Qualora una materia prima sia stata in precedenza contabilizzata per i fini fiscali in un unico registro, senza distinzione tra *single counting*, *avanzata* o *double counting*, la relativa giacenza contabile alla data di attivazione dei nuovi registri è ripartita, a cura e sotto la responsabilità del depositario autorizzato, tra le tre tipologie sopra evidenziate, sulla base del bilancio di materia del proprio impianto redatto in base alla citata documentazione di carico nonché alle eventuali certificazioni di sostenibilità a sua disposizione.

All'atto del passaggio in lavorazione, il quantitativo di ciascuna tipologia di materia prima impiegata è oggetto di scarico dal relativo registro.

Nel rispetto della prescritta tempistica giornaliera, il depositario autorizzato effettua anche la relativa trasmissione dei dati di contabilità in forma esclusivamente telematica, inviando un distinto record per ciascuna tipologia di materia prima passata in lavorazione.

Ad esempio, in caso di *co-lavorazione* di olio vegetale ascritto alle tre tipologie, *single counting*, *double counting* o *avanzate*, il depositario è tenuto ad inviare tre distinti record, uno per ogni tipologia utilizzata, ciascuno riportante il quantitativo di quella tipologia passato in lavorazione.

Il biocarburante ottenuto dalla *co-lavorazione* è oggetto di colaggio in un unico serbatoio ed è ivi sottoposto all'accertamento di produzione da parte dell'Amministrazione finanziaria con le consolidate modalità ovvero con quelle previste nel disciplinare di impianto, ove sia attivo il sistema informatizzato di controllo INFOIL.

Il biocarburante ottenuto è ripartito tra le due tipologie (*ad aliquota ridotta* ovvero *ad aliquota normale*) in misura proporzionale ai quantitativi di ciascuna tipologia di materia prima utilizzata per ottenerlo.

Il relativo bilancio di materia è effettuato tenendo presente che dalle materie prime *double counting* o *avanzate*, si ottiene un biocarburante *ad aliquota ridotta*, mentre da quelle *single counting*, si ottiene un biocarburante *ad aliquota normale*.

Ad esempio, in caso di passaggio in lavorazione di 1.000 tonnellate di olio vegetale, costituito da 100 tonnellate di *avanzato*, 300 tonnellate di *double counting* e 600 tonnellate di *single counting*, il quantitativo di biocarburante ottenuto è ascritto per il 40% *ad aliquota ridotta* e per il 60% *ad aliquota normale*.

Della ripartizione del quantitativo di biocarburante ottenuto tra *aliquota ridotta* ovvero *aliquota normale* è data menzione nell'accertamento di produzione, congiuntamente al relativo carico di imposta complessivo di cui è attestata l'insorgenza.

Il quantitativo di biocarburante accertato è, quindi, preso in carico nei registri di ciascuna tipologia di biocarburante (*ad aliquota ridotta* ovvero *ad aliquota normale*), istituiti dal depositario autorizzato come da paragrafo 2, nella medesima misura percentuale rispettivamente risultante dall'accertamento di produzione.

Anche qui, nel rispetto della prescritta tempistica giornaliera, il depositario autorizzato effettua la relativa trasmissione dei dati di contabilità in forma esclusivamente telematica, inviando un distinto record per ciascuna tipologia di biocarburante ottenuto.

5. Disposizioni per l'inventario dell'HVO e del biodiesel

La peculiare nuova disciplina dell'HVO (NC 2710 1942) e del biodiesel (NC 3826 0010) immessi in consumo tal quali per uso carburazione e l'impossibilità di separazione fisica degli stoccaggi comportano la necessità di definire, presso i depositi fiscali, due distinte giacenze contabili (*ad aliquota ridotta* e *ad aliquota normale*) a fronte di un'unica giacenza fisica.

Al riguardo, poiché l'effettuazione dell'inventario dell'uno o dell'altro biocarburante riguarda proprio il riscontro della congruità quantitativa dell'unico stoccaggio con la corrispondente contabilità, per l'applicazione dell'art. 47 del D.lgs. n. 504/1995 al caso di specie, la giacenza fisica accertata all'atto della verifica con accesso deve essere comparata con la somma delle due corrispondenti giacenze contabili (*ad aliquota ridotta* e *ad aliquota normale*).

Il calo ammissibile nel periodo di verifica è valutato, giornalmente, in ragione della somma delle due giacenze contabili del giorno precedente e della somma delle quantità introdotte in giornata ^[18]. In altri termini, il carico soggetto a calo è dato, giorno per giorno, dalla somma delle due giacenze contabili del giorno precedente e dei carichi *ad aliquota ridotta* e *ad aliquota normale* del giorno stesso.

Poiché l'HVO tal quale (NC 2710 1942), ai sensi della tariffa doganale della Comunità europea ^[19] è, a tutti gli effetti, un olio da gas, il tasso di calo ammissibile è quello del gasolio di cui al D.M. n. 55/00, vale a dire dell'1% in volume a 15°C su base annua.

Sempre considerando che l'HVO tal quale è un olio da gas, per tale prodotto usato come carburante trovano applicazione le disposizioni dell'art.8, comma 3, del D.lgs. n. 66/05.

In tali casi, la verifica della qualità ex art.18, commi 2 e 5, del TUA può essere riferita oltre che alla conferma della classificazione fiscale del prodotto ai sensi dell'art.3, comma 1 del TUA, anche alle specifiche di cui all'allegato II del predetto decreto legislativo.

A conferma della consolidata prassi in materia ^[20], anche ai fini dell'effettuazione dell'inventario del biodiesel (NC 3826 0010) si applica il tasso di calo dell'1% in volume a 15°C su base annua.

^[18] Cfr. circolare 368 del 28 giugno 1975.

^[19] Cfr. Regolamento (CEE) N. 2658/87 del Consiglio del 23 luglio 1987.

^[20] Cfr. paragrafo 11.1 della circolare 40/D prot. 5923 del 30 ottobre 2008.

A tutela degli interessi erariali:

- a) l'eccedenza rientrante nelle tolleranze previste e giustificata dalla prescritta documentazione è ripresa in carico come ascritta alla tipologia *ad aliquota normale*;
- b) la deficienza rientrante nel calo ammissibile è scaricata dalla giacenza contabile del biocarburante *ad aliquota ridotta* e, solo qualora quest'ultima non risulti capiente, per la restante parte dalla giacenza contabile del biocarburante *ad aliquota normale*.

Sempre a tutela degli interessi erariali, i recuperi di imposta e l'entità delle sanzioni sulla deficienza o sull'eccedenza non rientranti nei limiti delle tolleranze ammesse ovvero non giustificate dalla prescritta documentazione sono calcolati sulla base dell'*aliquota normale*.

Le predette disposizioni per l'effettuazione dell'inventario dei biocarburanti si applicano anche presso i depositi commerciali, ad imposta assolta, che si siano avvalsi della facoltà di tenere le due distinte contabilità di cui al paragrafo 3.2.

Per i depositi commerciali di HVO tal quale per uso carburazione, trattandosi di un olio da gas, trova applicazione la previsione dell'art. 50, comma 2, ultimo periodo del TUA.

Ovviamente, nulla è mutato relativamente alle modalità di effettuazione degli inventari ex art. 48 del TUA presso i depositi commerciali e gli altri impianti che detengono HVO e biodiesel tal quali, per uso carburazione, ad imposta assolta, con unica contabilità per entrambe le tipologie.

A tutela degli interessi erariali, nei casi di cui all'art. 48, comma 2, del TUA per i quali si renda necessario il pagamento del tributo, la relativa liquidazione è effettuata con riferimento all'*aliquota normale*.

6. Indicazioni per gli esercenti impianti di distribuzione stradale e depositi privati

Le nuove disposizioni contabili per l'accertamento del carico di imposta e per la relativa liquidazione in caso di immissione in consumo di HVO e di biodiesel, tal quali, non hanno impatto sugli esercenti gli impianti di distribuzione stradale di carburanti e i depositi privati dei suddetti prodotti energetici.

Pertanto, presso tali impianti obbligati alla denuncia di esercizio ai sensi dell'art. 25, comma 2, o alla comunicazione di attività ex art. 25, comma 4, del TUA, nulla è mutato sia nell'assetto degli stoccaggi, sia in quello delle relative contabilità.

In particolare, l'HVO erogato presso i distributori stradali continua ad essere contabilizzato in un'unica sezione del registro di carico e scarico, nella quale confluiranno come carico tutti gli e-DAS ricevuti a scorta sia dell'HVO *ad aliquota normale* sia dell'HVO *ad aliquota agevolata*.

oooooooooooooooo

La presente circolare, la cui struttura ha costituito oggetto di confronto con le Associazioni di categoria interessate nel corso di specifica consultazione pubblica in attuazione dell'art.10-*septies*, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n.212, viene adottata a legislazione vigente. Quindi, è suscettibile di eventuali integrazioni e/o di rivisitazione nelle parti che risultassero incompatibili con quanto verrà fissato dal decreto interministeriale da adottare ai sensi dell'art. 3-*quinqies*, comma 2-*ter*, del D.L. n. 57/2023 convertito, con modificazioni, in legge n. 9/2023, in tema di modalità di applicazione delle agevolazioni in materia di accisa nei casi di utilizzo di biodiesel che soddisfa le condizioni previste dall'articolo 44, paragrafo 5, del regolamento (UE) n.651/2014 della Commissione.

IL DIRETTORE CENTRALE
Dott. Luigi Liberatore
Firmato digitalmente