

Ar2



*Vai al contenuto multimediale*

Clemente Crisci

# **Imposta di consumo**

Profili sanzionatori

*Prefazione di*  
Ciro Santoriello





Aracne editrice

[www.aracneeditrice.it](http://www.aracneeditrice.it)  
[info@aracneeditrice.it](mailto:info@aracneeditrice.it)

Copyright © MMXVII  
Gioacchino Onorati editore S.r.l. – unipersonale

[www.gioacchinoonoratieditore.it](http://www.gioacchinoonoratieditore.it)  
[info@gioacchinoonoratieditore.it](mailto:info@gioacchinoonoratieditore.it)

via Vittorio Veneto, 20  
00020 Canterano (RM)  
(06) 45551463

ISBN 978-88-255-0808-6

*I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica,  
di riproduzione e di adattamento anche parziale,  
con qualsiasi mezzo, sono riservati per tutti i Paesi.*

*Non sono assolutamente consentite le fotocopie  
senza il permesso scritto dell'Editore.*

I edizione: novembre 2017

- 7 *Prefazione*  
di **Ciro Santoriello**
- 9 *Introduzione*
- 11 **Capitolo I**  
*Profili generali concernenti le imposte di consumo*  
1.1. L'evoluzione normativa europea, 11 – 1.2. Il regime fiscale europeo delle imposte di consumo, 16 – 1.3. Classificazione dei prodotti sottoposti ad accisa ed imposta di consumo, 20 – 1.4. Imposta di consumo sui prodotti succedanei dei prodotti da fumo, 23 – 1.5. Imposta di consumo sui prodotti da inalazione senza combustione, 26.
- 29 **Capitolo II**  
*Il regime di circolazione dei prodotti soggetti ad imposta di consumo*  
2.1. Disposizioni generali dell'imposta di consumo, 29 – 2.2. Circolazione in regime di sospensione di imposta, 31 – 2.3. Circolazione dei prodotti assoggettati ad imposta, 39 – 2.4. Disposizioni concernenti i prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide da inalazione contenenti nicotina, 45 – 2.5. Legge 11 dicembre 2016, n. 232 concernente “*Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017 - 2019*”, 48.
- 53 **Capitolo III**  
*Profili sanzionatori amministrativi e penali*  
3.1. Le violazioni amministrative tributarie e penali tributarie, 53 – 3.1.1. *La sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici*, 54 – 3.1.2. *La confisca*, 57 – 3.1.3. *Le circostanze aggravanti*, 59 – 3.1.4. *Alterazione di congegni, impronte e contrassegni*, 59 – 3.1.5. *Deficienze ed eccedenze nel deposito e nella circolazione dei prodotti soggetti ad accisa*, 60 – 3.1.6. *Le irregolarità nell'esercizio degli impianti di lavorazione e di deposito di prodotti sottoposti ad accisa*, 62 – 3.1.7. *Irregolarità nella circolazione*, 63 – 3.1.8. *Inosservanza di prescrizioni e di regolamenti*, 65 – 3.2. Decreto Legislativo 15 gennaio 2016, n. 8, recante “*Disposizioni in materia di depenalizzazione, a norma dell'articolo 2, comma 2, della Legge 28 Aprile 2014, n. 67*”, 66 – 3.3. La nuova disciplina del ravvedimento operoso, 75.
- 77 *Modulistica e documentazione di supporto*  
Allegato 1: P.v. di constatazione di primo intervento da redigere in occasione di controlli su strada in materia di circolazione, 81

- Allegato 2: P.v. di constatazione di primo intervento da redigere in occasione di controlli su strada in materia di circolazione per prodotti ad accisa assolta, 85
- Allegato 3: P.v. di constatazione da redigere a conclusione dei controlli in materia di circolazione, 89
- Allegato 4: Fac-simile foglio di servizio - Serie N - Mod. 93, 93
- Allegato 5: P.v. di verifica concernente i controlli presso i depositi in genere di prodotti energetici, 95
- Allegato 6: P.v. di determinazione delle giacenze effettive concernente i controlli presso i depositi in genere di prodotti energetici, 111
- Allegato 6bis: Prospetto per la determinazione del peso dei prodotti energetici, 117
- Allegato 7: P.v. di prelievamento campioni concernente i controlli presso i depositi in genere di prodotti energetici, 119
- Allegato 8: P.v. di constatazione concernente i controlli presso i depositi in genere di prodotti energetici, 123
- Allegato 9: P.v. di verifica e determinazione giacenze per i controlli specifici presso impianti di distribuzione stradale di carburanti ed apparecchi di distribuzione automatica, 151
- Allegato 10: P.v. di constatazione per i controlli specifici presso impianti di distribuzione stradale di carburanti ed apparecchi di distribuzione automatica, 167
- Allegato 11: P.v. di verifica concernente i controlli presso i depositi fiscali di tabacchi lavorati, 191
- Allegato 12: P.v. di constatazione concernente i controlli presso i depositi fiscali di tabacchi lavorati, 205
- Allegato 13: P.v. di verifica concernente i controlli presso i depositi di prodotti liquidi da inalazione contenenti nicotina, 222
- Allegato 14: P.v. di constatazione concernente i controlli presso i depositi di prodotti liquidi da inalazione contenenti nicotina, 238
- Allegato 15: P.v. di verifica concernente i controlli in materia di alcole etilico e di bevande alcoliche, 264
- Allegato 16: P.v. di determinazione delle giacenze effettive concernente i controlli in materia di alcole etilico e di bevande alcoliche, 279
- Allegato 17: P.v. di constatazione concernente i controlli in materia di alcole etilico e di bevande alcoliche, 292
- Allegato 18: P.v. di verifica concernente i controlli in materia di accise sull'energia elettrica, 327
- Allegato 19: P.v. di constatazione concernente i controlli in materia di energia elettrica, 339
- Allegato 20: Verbale di sequestro ex art. 354 c.p.p. ed affidamento in gratuita giudiziale custodia di autobotti e prodotti petroliferi a seguito di controllo sulla circolazione in genere, 349
- Allegato 21: Fac-simile comunicazione notizia di reato ex art. 347 c.p.p., 354
- Allegato 22: Quadro sinottico delle principali violazioni e sanzioni in materia di accise, 360

## Prefazione

di CIRO SANTORIELLO

Il testo del Tenente Colonnello Crisci colma un significativo vuoto nell'ambito del diritto penale tributario.

In tale settore, infatti, non mancano certo gli studi dedicati alle fattispecie di evasione fiscale disciplinate nel d.lg. n. 74 del 2000; del pari, non pochi sono i lavori in tema di ripartizione delle funzioni in tema di adempimenti tributari, con analisi degli istituti della delega e della figura dell'amministratore di fatto.

Assai rari invece sono gli studi dedicati alle imposte di consumo, che davvero poca attenzione hanno ricevuto nel corso di questi anni, non solo in dottrina ma anche in giurisprudenza. Il perché di questo "silenzio" è per certi aspetti facilmente spiegabile: si tratta di una materia complessa e per più aspetti destinata ad una marginale applicazione, anche considerando che le sanzioni applicabili non sono di particolare rilievo.

Se è però agevolmente ricostruibile il percorso argomentativo che ha portato giurisprudenza e dottrina a disinteressarsi della materia ciò non significa che tale esito sia un esito apprezzabile. Non solo per il fatto che laddove un settore sia disciplinato e siano previste sanzioni penali non è accettabile che manchi un qualsiasi approfondimento dello stesso, ma anche per la circostanza che la normativa in tema di imposta di consumo non risponde solo a finalità di protezione degli interessi erariali ma anche a ragioni di equità e salute pubblica.

È evidente infatti – e nel libro l'autore vi fa correttamente cenno – che la tassazione dei beni di consumo da un lato può influenzare il loro utilizzo da parte del privato, non foss'altro perché ne determina in aumento il prezzo, e dall'altro consente allo Stato di reperire risorse presso soggetti che, in quanto fruitori di beni non essenziali, godono di un reddito maggiore rispetto al resto della collettività.

Per queste ragioni, giunge opportuno il testo del Tenente Colonnello Crisci. Nel lavoro, infatti, non solo si procede ad una completa ed esaustiva disamina della disciplina attualmente in vigore, ma molte pagine sono dedicate alla ricostruzione delle precedenti versioni della normativa: quest'approccio attento non solo al presente ma anche al passato aiuta a comprendere il perché di alcune modifiche che nel corso degli anni sono state introdotte e soprattutto consente di pervenire a più convincenti letture della normativa attuale.

Da ultimo, e non poteva essere altrimenti visto che l'autore viene dal mondo della repressione delle frodi erariali, sono state inserite nel testo moduli operativi che senz'altro risulteranno di aiuto a quanti operano nel settore della commercializzazione dei beni di consumo, consentendogli così di evitare l'applicazione di gravi e severe sanzioni in conseguenza di comportamenti – non dolosi, ma – semplicemente negligenti.

Ciro Santoriello  
*Sostituto Procuratore  
della Repubblica di Torino  
Coordinatore del Gruppo Penale dell'Economia*

Torino, 18 maggio 2017



## Introduzione

Il presente lavoro descrive l'evoluzione normativa concernente quei prodotti gravati da imposta di consumo, con riguardo al regime di circolazione ed ai conseguenti profili di applicazione delle sanzioni amministrative e penali.

Il nostro sistema normativo ha subito una radicale rivisitazione dei principi che presiedono la materia, contenuta precipuamente nella riformulazione del nuovo Testo Unico sulle Accise alla luce delle modifiche ad esso apportate dal 2010 ad oggi. Il Titolo III del predetto Testo Unico contiene disposizioni specifiche riguardanti l'imposta di consumo ed elenca quei prodotti sottoposti a tale regime impositivo, mentre per taluni aspetti rimanda alle disposizioni previste per i prodotti sottoposti alla disciplina delle accise.

Il primo capitolo illustrerà l'exkursus storico della normativa susseguitasi nel tempo e la classificazione dei prodotti sottoposti ad imposta di consumo, ripercorrendo, sin dalla sua nascita, i diversi sviluppi che l'imposta ha subito nel corso degli anni, nonché l'ambito applicativo ante e post elementi innovatori del nuovo Testo Unico. Le recenti novità introdotte che hanno apportato sostanziali modifiche riguardano l'istituzione dell'imposta di consumo sui prodotti succedanei dei prodotti da fumo, nonché, con l'entrata in vigore del Decreto Tabacchi del 2014, l'introduzione dell'imposta sui tabacchi da inalazione senza combustione e l'abolizione dell'imposta di fabbricazione sui fiammiferi.

Il secondo capitolo approfondirà gli aspetti definitori generali del tributo, soffermandosi dettagliatamente sui presupposti e sui soggetti passivi. Ad una fase preliminare, nella quale verrà presentato il regime di circolazione e deposito dei prodotti, seguirà l'introduzione della Legge di bilancio 2017 che ha adottato misure di controllo sulla circolazione, sancito nuovi adempimenti per i destinatari registrati dei prodotti sottoposti ad imposta, nonché definito il regime dei depositi fiscali di prodotti energetici e le misure di controllo per gli operatori soggetti all'obbligo di denuncia.

Il terzo capitolo sarà dedicato al conseguente sistema sanzionatorio italiano e, dettagliatamente, alla disamina delle violazioni amministrative e penali riscontrabili nello specifico settore tributario. In tale ambito verranno evidenziate le disposizioni depenalizzate a seguito dell'entrata in vigore del Decreto Legislativo 15 gennaio 2016, n. 8, che disciplinano espressamente talune fattispecie punite con la sola multa. Infine, verranno delineate le novità introdotte nell'ambito della disciplina ravvedimento operoso, esteso, tra l'altro, anche per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Dogane.

## Profili generali concernenti le imposte di consumo

### 1.1. L'evoluzione normativa europea

Le accise sono tributi appartenenti alla più generale categoria di imposte indirette erariali, diverse dall'IVA, volte a gravare la fabbricazione e l'immissione in consumo di determinati beni, ovvero la loro importazione nel territorio dello Stato. Tale imposizione indiretta ricade sui prodotti energetici, l'alcole etilico e le bevande alcoliche, l'energia elettrica e i tabacchi lavorati. Talune volte erano altresì definite sovrimeposte di confine quando, in forza della riscossione dell'imposta di fabbricazione o di quella di consumo, veniva posta in essere, a parità di aliquota, un'operazione doganale di importazione. La distinzione tra imposta di fabbricazione ed imposta di consumo concerne una diversa concezione dell'uso di quel determinato prodotto soggetto a tassazione: nelle imposte di fabbricazione veniva tassato il prodotto finito a prescindere dall'uso effettivo dello stesso, mentre nelle imposte erariali di consumo veniva tassato l'utilizzo di un determinato prodotto. Di conseguenza, quindi, un prodotto impiegato per un uso non previsto dalla tassazione era da considerarsi libero da ogni vincolo impositivo. L'istituzione dell'imposta di fabbricazione sugli oli minerali e sui prodotti della loro lavorazione risale al Regio Decreto Legge n. 334 del 28 febbraio 1939<sup>1</sup>, in sostituzione della precedente tassa di vendita il cui presupposto d'imposta era l'estrazione dallo stabilimento di prodotti finiti.

Le imposte sulla produzione sui consumi erano vigenti, con modalità e regole diverse, anche in altri Stati comunitari, e ciò ostacolava fortemente la circolazione di un numero cospicuo di prodotti tra i vari Paesi membri, tenuto conto che ogni Stato aveva la necessità di monitorare l'attraversamento dei prodotti in parola dalle proprie frontiere nazionali al fine di consentire la corretta applicazione dei tributi ed evitare la perpetuazione di frodi sul proprio territorio. A partire dal

---

1. Successivamente abrogato dal D. Lgs. n. 504 del 26 ottobre 1995.

1993, le previgenti imposte di fabbricazione sugli oli minerali, sui tabacchi e sui prodotti alcolici vennero trasformate in imposte armonizzate, ovvero in accise, mentre le imposte di fabbricazione su altri prodotti decadde in quanto non più compatibili con il nuovo assetto comunitario.

Il gettito fiscale delle accise riveste un ruolo fondamentale nel sistema tributario interno dei singoli Stati membri, in quanto costituisce una parte cospicua delle entrate nel bilancio di ogni Paese: si tratta, infatti, di una forma di tassazione economicamente redditizia e facilmente manovrabile in relazione a determinati obiettivi di politica economica.

Con la nascita della Comunità europea, il processo di armonizzazione delle accise è stato un elemento indispensabile ai fini della corretta instaurazione del mercato europeo che garantisse la circolazione di merci liberamente, senza barriere ed ostacoli. Lo sviluppo della razionalizzazione della normativa in materia di accise dei diversi Stati membri, con norme europee applicabili su tutto il territorio dell'Unione, avrebbe consentito la libera circolazione delle merci mediante l'applicazione della tassazione nel Paese di origine. Inoltre, avrebbe lasciato ampio spazio alla sussidiarietà di ogni Stato membro, dal momento che le accise concorrono tradizionalmente alla formulazione di scelte politiche, non solamente in campo tributario, ma anche nei settori industriali, energetico, sanitario, sociale, dei trasporti e dell'agricoltura. Gli Stati membri, però, si rivelarono alquanto reticenti all'adozione di tale sistema in quanto avrebbe comportato la rinuncia al potere di tassazione delle merci destinate al consumo nel mercato di destinazione. Inoltre, l'ulteriore scoglio che ostacolò una completa all'armonizzazione della normativa era rappresentato non solo dalle caratteristiche territoriali molto diverse dei Paesi membri, bensì dalle differenti aliquote applicate, ognuno con autoctona legislazione nazionale: l'adozione di una normativa comune avrebbe colpito gli stessi prodotti con le stesse aliquote in tutto il territorio comunitario. Ma senza un'omogeneità di trattamento normativo e fiscale, i prodotti sarebbero entrati nel territorio comunitario, passando da un Paese con aliquota inferiore, per raggiungere irregolarmente quello di destinazione, sfruttando a favore l'abolizione delle frontiere.

Una svolta fondamentale si ebbe nei primi anni Novanta, dopo circa vent'anni di dibattiti, inizialmente con la Direttiva n. 92/12/CEE del 25 febbraio 1992 che ha permesso di individuare:

- a. le macrocategorie merceologiche sottoposte al nuovo regime di tassazione;
- b. specifiche figure professionali legittimate ad operare nei settori industriali interessati dalla nuova imposta;
- c. il momento di nascita dell'obbligazione tributaria (fabbricazione ed importazione) e quello della sua effettiva esigibilità (principio di tassazione nel Paese ove la merce viene immessa in consumo);
- d. regole comuni per quanto concerne la circolazione dei beni.

In particolare, la Direttiva 92/12/CEE stabilì che i prodotti rientranti nell'ambito di applicazione dell'accisa comunitaria dovessero essere sottoposti a tale tributo al momento della loro fabbricazione ovvero, per i prodotti provenienti dai Paesi terzi, al momento della loro importazione nella Comunità europea. Al fine di evitare una doppia imposizione del tributo e consentire la libera circolazione dei beni, ogni prodotto avrebbe dovuto scontare l'imposta in un singolo Stato a prescindere dal luogo di produzione o di importazione.

Successivamente subentrarono ulteriori Direttive al fine di redigere una normativa specifica per ciascun prodotto soggetto ad imposizione fiscale. In particolare, giova ricordare la Direttiva n. 92/81 del 19 ottobre 1992 che definì il campo di applicazione dell'accisa, individuando le tipologie di prodotti rientranti nella categoria degli "oli minerali", le modalità di determinazione dell'imposta e i casi in cui era previsto un regime di tassazione agevolato ovvero esente. Con la seconda Direttiva 92/82 del 19 ottobre 1992 furono stabilite le modalità impositive applicabili a ciascuno dei prodotti rientranti nella categoria degli oli minerali e le aliquote minime da applicare in ogni singolo Stato membro. Per i prodotti diversi dagli oli minerali doveva essere applicato il principio della tassazione per equivalenza<sup>2</sup>. Con tale disciplina, gli Stati mantennero la sovranità fiscale in materia di accise, ma non furono stabilite aliquote uniformi, piuttosto delle soglie minime al fine di minimizzare eccessivi fenomeni distorsivi. Per la tassazione re-

---

2. Tale principio prevede che la tassazione minima comunitaria ipotizzabile per un prodotto diverso da quello per i quali è prevista un'aliquota minima specifica, sia determinata, caso per caso, in misura pari a quella prevista per il prodotto equivalente.

stò invariato il principio del Paese di destinazione, ossia quello in cui viene immesso in consumo il bene.

Ciò nonostante, il processo di unificazione comunitario non si perfezionò del tutto, in quanto la determinazione delle aliquote di imposta e le procedure di liquidazione e pagamento rimasero nella discrezionalità dei singoli Stati membri. In tale contesto, gli Organismi comunitari ritennero doveroso intervenire nuovamente nello specifico settore, al fine di ridurre ulteriormente la divergenza delle aliquote applicate dagli Stati membri sui prodotti in questione e sottoporre a tassazione anche di altri prodotti, diversi dagli oli minerali, non rientranti precedentemente nell'alveo del regime armonizzato delle accise. Inoltre, l'attenzione iniziò a focalizzarsi nell'incentivare un uso più efficiente dell'energia, in modo da ridurre la dipendenza derivante dalla sua importazione nonché nel diminuire le emissioni di anidride carbonica allo scopo di ottenere vantaggiosi effetti ambientali. In tale contesto, la Direttiva 2003/96/CE del 27 ottobre 2003 - c.d. "*Energy taxation*" - estese l'ambito di applicazione della precedente disciplina, raggruppando tutte le principali disposizioni in materia di applicazione dell'accisa sui prodotti energetici e sull'elettricità; in tale ottica, anche in attuazione al Protocollo di Kyoto del 1997 sui cambiamenti climatici, fu ristrutturato il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità. La Direttiva "*Energy taxation*", modificando la Direttiva n. 92/12/CEE ed abrogando le Direttive n. 92/81/CEE e n. 92/82/CEE, innovò, pertanto, l'assetto preesistente, passando dal concetto di "olio minerale" alla nozione di "prodotto energetico", definizione ora legata alla capacità di produrre calore o movimento in relazione all'insito contenuto energetico piuttosto che alle sue caratteristiche merceologiche. Tale mutamento ampliò la platea dei prodotti gravati da imposta tra cui, in aggiunta ai derivati del petrolio, furono annoverati anche il carbon fossile ed il coke di carbone e di petrolio, nonché gli oli di origine vegetale e tutti quei prodotti che, attraverso il processo di combustione o carburazione, potessero generare energia. Nondimeno, tra le fonti energetiche che gli Stati dovevano obbligatoriamente tassare, compariva anche l'energia elettrica, per la quale si applica oggi l'accisa in sostituzione della previgente imposta erariale di consumo (non armonizzata).

Nel 2008, infine, la Direttiva 2008/118/CE ha provveduto ad abrogare e sostituire, con effetto dal 1° aprile 2010, la Direttiva 92/12/CEE. La nuova disciplina stabiliva che

gli Stati membri possono applicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre imposte indirette aventi finalità specifiche, purché tali imposte siano conformi alle norme fiscali comunitarie applicabili per le accise o per l'imposta sul valore aggiunto in materia di determinazione della base imponibile, calcolo, esigibilità e controllo dell'imposta.

Tuttavia, relativamente ai prodotti diversi da quelli sottoposti ad accisa, gli Stati membri rimanevano liberi di applicare altre forme di imposizione purché l'applicazione di tali imposte non comportasse negli scambi tra Stati membri, formalità connesse all'attraversamento delle frontiere. L'ordinamento comunitario, quindi, per non privare gli Stati membri di un efficace strumento di politica economica, ha lasciato un certo margine di discrezionalità per introdurre altre forme di imposizione indiretta sui prodotti per i quali già sussisteva un'accisa armonizzata, essendo previste solo aliquote minime, nonché per introdurre accise non armonizzate, avendo la possibilità di tassare la produzione o il consumo di beni estranei al processo di armonizzazione, la quale non è legata alla necessità di perseguire specifiche finalità ma può essere giustificata anche relativamente a specifiche esigenze di bilancio.

La menzionata Direttiva fu recepita nell'ordinamento italiano con il D. Lgs n. 48 del 29 marzo 2010, il cui art. 1, al comma 2, lett. a) definiva l'accisa come

l'imposizione indiretta sulla produzione o sul consumo dei prodotti energetici, dell'alcole etilico e delle bevande alcoliche, dell'energia elettrica e dei tabacchi lavorati, diversa dalle altre imposizioni indirette previste dal Titolo III del presente testo unico.

L'art. 1 del T.U.A. precedente la riforma apportata dal D. Lgs. n. 48/2010 escludeva dall'ambito applicativo delle accise l'imposizione indiretta sui tabacchi lavorati e sui fiammiferi e definiva altresì l'accisa come

l'imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi prevista con la denominazione di imposta di fabbricazione o di consumo e corrispondente sovrimposta di confine o di consumo.

Le linee guida stabilite a livello europeo furono recepite in Italia mediante il D.L. n. 331 del 30 agosto 1993, convertito, con modificazioni, nella L. n. 427 del 29 ottobre 1993 e successivamente confluita nel Testo Unico sulle Accise – D. Lgs. n. 504 del 26 ottobre 1995. Inoltre, con l'entrata in vigore del predetto D. Lgs. 48/2010, fu eliminato il riferimento all'imposta di fabbricazione o di consumo e alla corrispondente sovrimposta di confine. Sebbene costituisca la fonte primaria nella quale sono contenute tutte quelle che disciplinano i soggetti e gli oggetti rientranti nel campo delle accise o delle altre imposte indirette, il Testo Unico Accise, accorpando, modificando o abolendo altre vecchie disposizioni, rimanda a determinati regolamenti di esecuzione per disciplinare, nel dettaglio, alcuni campi e soggetti.

Sulla base delle disposizioni ivi contenute, sono sottoposti ad accisa a livello comunitario (cd. accise armonizzate) i prodotti energetici ed elettricità, le bevande alcoliche e i tabacchi lavorati; rientrano invece nelle accise "non armonizzate", poiché tassati solo nel nostro ordinamento, gli oli lubrificanti ed i bitumi, che scontano a loro volta l'imposta di consumo. Il grande impatto di questo tipo di fiscalità nel nostro ordinamento si rileva considerando che essa colpisce prodotti tipici dell'agricoltura e degli usi alimentari di ogni Paese e prodotti cosiddetti energetici, impiegati nella produzione di beni e servizi di larghissimo consumo come l'energia elettrica, il gas o i trasporti.

## **1.2. Il regime fiscale europeo delle imposte di consumo**

Nel quadro normativo comunitario una prima svolta verso l'armonizzazione di una normativa specifica comune che potesse definire un regime di tassazione unico per ogni prodotto soggetto ad imposizione fiscale, si ebbe con l'emanazione delle Direttive n. 92/81/CEE e n. 92/82/CEE. In particolare, La Direttiva del Consiglio 19 ottobre 1992, n. 92/81/CEE, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sugli oli minerali, all'art. 8, n. 1, lett. a) prevedeva che

oltre alle disposizioni generali relative alle esenzioni per un uso determinato dei prodotti soggetti ad accisa, contenute nella direttiva 92/12/CEE e fatte salve altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esentano dall'accisa armonizzata i prodotti elencati in appresso alle condizioni da essi stabilite, allo



scopo di garantire un'agevole e corretta applicazione di tali esenzioni ed evitare frodi, evasioni o abusi: a) gli oli minerali non utilizzati come carburanti o come combustibili per riscaldamento.

Inoltre l'art. 2 stabiliva che gli oli lubrificanti potevano essere assoggettati ad accisa solo se erano destinati ad essere utilizzati, messi in vendita o utilizzati come combustibili o carburanti. Negli altri casi, essi erano obbligatoriamente esenti dall'accisa armonizzata. In ottemperanza a tale articolo, la successiva Direttiva n. 92/82/CEE, relativa al ravvicinamento delle aliquote di accise sugli oli minerali, stabilì un'aliquota minima per taluni oli minerali. L'art. 2 di tale Direttiva elenca gli oli minerali oggetto di quest'ultima, tra i quali non erano annoverati gli oli lubrificanti.

Le Direttive europee vennero recepite in Italia tramite l'emanazione del Decreto Legge 331/93, convertito con modificazioni dalla Legge 427/93, che riformò la disciplina in materia di accise sugli oli minerali ai fini dell'armonizzazione con le norme comunitarie, le quali imponevano agli Stati membri l'obbligo di esentare dall'ambito di applicazione delle accise gli oli lubrificanti. Le norme comunitarie, però, non vennero recepite dalla nuova disciplina nazionale, la quale sostituiva alle imposte di fabbricazione sugli oli lubrificanti le imposte sul consumo. A tal proposito, la Commissione europea ritenne che la legislazione italiana, nella parte in cui applicava un'imposta di consumo sugli oli lubrificanti non destinati alla combustione o alla carburazione, fosse in contrasto con l'art. 8, n. 1, lett. a), della Direttiva 92/81 e con l'art. 3, n. 2, della Direttiva 92/12, i quali, secondo la Commissione, escludevano qualsiasi imposizione nazionale di tale natura. Di conseguenza, essendo le norme nazionali in contrasto con quelle comunitarie, la Commissione europea, con sentenza C-437/01 del 25 settembre 2003, dichiarò l'Italia responsabile di aver violato le disposizioni delle direttive comunitarie gravando i beni con un'imposta di consumo sugli oli lubrificanti destinati, messi in vendita o impiegati per usi diversi dalla combustione o carburazione. In ottemperanza a tale sentenza, l'Italia, con il D. L. 452 del 2001, convertito in Legge con modificazioni dalla L. n. 16 del 27 febbraio 2002, soppresse l'imposta di consumo sugli oli lubrificanti e istituì al suo posto una nuova imposta, denominata "contributo di riciclaggio e di risanamento ambientale". Tuttavia, la Commissione europea ritenne che lo Stato italiano si sarebbe limitato ad abrogare formalmente la di-

sposizione che istituiva l'imposta controversa, reintroducendo la stessa imposta sotto un altro nome. In mancanza, dunque, dell'emanazione del regolamento ministeriale che avrebbe dovuto disciplinare il nuovo tributo, le norme contenute nel decreto 452/2001 non trovarono attuazione. Successivamente, con la legge finanziaria per il 2006 vennero abrogate le disposizioni contenute nel decreto 452/2001 e, pertanto, la disciplina riguardante l'imposta di consumo di lubrificanti continuò a produrre i suoi effetti tanto da fissare l'aliquota dell'imposta sugli oli lubrificanti presente nell'allegato I del Testo Unico. Lo stesso assoggettava gli oli lubrificanti usati come carburante per motori o combustibile per riscaldamento ad un'accisa fissata alla stessa aliquota prevista per il carburante o il combustibile equivalente.

Sebbene le Direttive del 1992, sopra menzionate, nell'ambito di applicazione delle accise imponevano l'obbligo di esenzione degli oli lubrificanti, nel 2003 si ebbe un cambiamento del quadro normativo all'epoca vigente, con l'emanazione della Direttiva 2003/96/CE che rimosse ogni vincolo alla tassazione nazionale dei lubrificanti ed ogni Paese fu, quindi, libero di assoggettare i lubrificanti ad imposte di consumo. Difatti, l'art. 1 della la Direttiva 2003/96/CE esprimeva chiaramente che il campo di applicazione delle Direttive 92/81/CEE e 92/82/CEE era limitato agli oli minerali ed al successivo art. 4 affermava che il contenuto delle disposizioni non si applicava ai prodotti energetici utilizzati per fini diversi dall'utilizzazione come carburante per motori o come combustibile per riscaldamento e dagli usi combinati di prodotti energetici<sup>3</sup>. Infine, l'art. 30 esplicava che

nonostante l'art. 28, paragrafo 2, le direttive 92/81/CEE e 92/82/CEE sono abrogate dal 31 dicembre 2003. I riferimenti alle direttive abrogate vanno interpretati come riferimenti alla presente direttiva.

L'avvento della nuova direttiva creò una rivoluzione nel quadro normativo tanto da richiamare le istituzioni comunitarie ad esprimere nuovamente il loro parere sulla compatibilità tra normativa nazionale e "nuova" normativa comunitaria. In particolare, il 5 luglio 2007, la

---

3. È da considerarsi uso combinato un prodotto energetico utilizzato sia come combustibile per riscaldamento che per fini diversi dall'utilizzazione come carburante per motori o come combustibile per riscaldamento. L'uso dei prodotti energetici per la riduzione chimica e nei processi elettrolitici e metallurgici è considerato uso combinato.

Corte di Giustizia europea si esprime su alcune domande di pronuncia giudiziale presentate dalla Commissione tributaria di secondo grado di Trento. Alla luce della nuova disciplina, La Corte dichiarò che anche se gli Stati membri erano competenti a tassare i prodotti energetici, come gli oli lubrificanti, utilizzati per fini diversi dall'uso come carburante per motori o come combustibile per riscaldamento, ciò escludeva che essi erano comunque tenuti ad esercitare le competenze loro attribuite in tale settore nel rispetto del diritto comunitario. Anche se, infatti, gli oli lubrificanti utilizzati per fini diversi dall'uso come carburante per motori o come combustibile per riscaldamento rientravano nella definizione della nozione di "prodotti energetici" ai sensi dell'art. 2, n. 1, lettera b), della Direttiva n. 2003/96/CE, essi erano esplicitamente esclusi dall'ambito di applicazione di tale Direttiva, in forza del n. 4, lettera b), del detto articolo e, pertanto, non rientravano nel regime dell'accisa armonizzata. Occorreva quindi considerare che i detti oli lubrificanti, che non erano assoggettati all'accisa armonizzata, costituivano prodotti diversi da quelli della Direttiva n. 92/12/CEE tale da consentire agli Stati membri di conservare la facoltà di introdurre o mantenere imposte che colpissero tali prodotti, a condizione tuttavia che dette imposte non dessero luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse al passaggio di una frontiera.

Questa volta, quindi, la Corte di Giustizia europea si pronunciò a favore delle norme italiane riguardanti l'imposizione indiretta sugli oli lubrificanti escludendoli dall'ambito di applicazione della Direttiva 96 del 2003 e giudicò, di conseguenza, le disposizioni nazionali compatibili con la nuova normativa comunitaria.

Attualmente le fonti normative che regolano gli oli lubrificanti sono gli artt. 61 e 62 del T.U.A. ed il D. M. 557/96<sup>4</sup>. In particolare, l'art. 62 del T.U.A. stabilisce che gli oli lubrificanti sono sottoposti ad imposta di consumo anche quando *“sono destinati, messi in vendita o impiegati, per usi diversi dalla combustione o carburazione”*. Inoltre, gli oli lubrificanti immessi in consumo, aventi sia base minerale sia sintetica, come anche per ogni altro olio industriale, sono soggetti al versamento del contributo obbligatorio al Consorzio Obbligatorio Oli Usati<sup>5</sup>.

---

4. *“Regolamento recante norme per disciplinare l'applicazione dell'imposta di consumo sugli oli lubrificanti e su taluni prodotti analoghi nonché l'imposta sui bitumi”*.

5. L'art. 1, comma 1, lett. a), del D. Lgs. n. 95 del 27 gennaio 1992 definisce l'olio usato come qualsiasi olio industriale o lubrificante, a base minerale o sintetica, divenuto improprio all'uso cui era inizialmente destinato, in particolare gli oli usati dei motori a combustione e

### 1.3. Classificazione dei prodotti sottoposti ad accisa ed imposta di consumo

L'art. 21 del Testo Unico Accise specifica una categoria di prodotti energetici sottoposti a specifiche aliquote di accisa e seguono un codice di nomenclatura combinata. Il comma 2 del medesimo articolo prevede poi una serie di prodotti energetici sottoposti al regime delle accise secondo l'aliquota fissata nell'Allegato I dello stesso Testo Unico.

Il comma 3 del predetto art. 21 specifica, invece, le categorie di prodotti, elencate al precedente comma 1 e diversi da quelli per i quali il comma 2 individua una specifica aliquota di accisa, soggetti a vigilanza fiscale. Come precisato dall'Agenzia delle Dogane con la circolare 17/D del 28 maggio 2007, tali prodotti sono sottoposti ad accisa qualora utilizzati o destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori o combustibili per riscaldamento ovvero siano messi in vendita per i medesimi utilizzi, secondo l'aliquota prevista per il carburante per motori o il combustibile per riscaldamento equivalente, in relazione al loro uso.

Il Titolo III del Testo Unico Accise contiene disposizioni specifiche riguardanti l'imposta di consumo ed elenca quei prodotti sottoposti a tale tributo e, dettagliatamente:

- a. gli oli lubrificanti (oli per motori, oli per cambi, oli per turbine) quando sono destinati, messi in vendita o impiegati per usi diversi dalla carburazione o dalla combustione;
- b. i bitumi di petrolio di cui all'omonima decodifica della NC 2713 20 00;
- c. gli oli minerali greggi, gli estratti aromatici, le miscele di alchilbenzoli sintetici, i polimeri di propilene o di altre olefine, in forme primarie, quando sono destinati, messi in vendita o usati per la lubrificazione meccanica;
- d. I prodotti succedanei dei prodotti da fumo<sup>6</sup>.

L'imposta di consumo viene applicata anche sulle basi di composizione di determinate merci quali le preparazioni lubrificanti (NC 3403) ed in ogni altro prodotto o merce importati o di provenienza

---

dei sistemi di trasmissione, nonché gli oli minerali per macchinari, turbine o comandi idraulici e quelli contenuti nei filtri usati.

6. Introdotti con il D. L. 28 giugno 2013, n. 76, convertito, con modificazioni, dalla L. 9 agosto 2013, n. 99.