

Ar2



Clemente Crisci

# L'imposta sul fumo liquido

*Prefazione di*  
Alberto Cianfarini





Aracne editrice

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

Copyright © MMXX  
Giacchino Onorati editore S.r.l. – unipersonale

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

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

ISBN 978-88-255-3658-4

*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: settembre 2020

*A Katia,  
mia moglie,  
che con infinita pazienza mi ha supportato  
nella mia carriera nel Corpo della Guardia di Finanza*



# Indice

- 9 *Prefazione*  
di Alberto Cianfarini
- 15 *Introduzione*
- 19 **Capitolo I**  
*Evoluzione normativa*  
1.1. Art. 1, lett. f), n. 1) DLGS 188/2014 – procedure di determinazione dell’imposta, 19 – 1.2. Ricorsi giurisdizionali, Profili di illegittimità e risoluzioni, 21 – 1.3. Legge 27 dicembre 2017 n. 205 – c.d. Legge di Bilancio 2018, 24 – 1.4. Decreto Legge 23 ottobre 2018 n. 119 – c.d. Decreto Fiscale, 27 – 1.5. Provvedimenti dell’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli rispetto all’evoluzione normativa, 28.
- 33 **Capitolo II**  
*Quadro normativo di riferimento*  
2.1. Disposizione nazionale dell’imposta di consumo sui prodotti succedanei dei prodotti da fumo, 33 – 2.2. Ambito di applicazione della norma, 38.
- 45 **Capitolo III**  
*Aspetto tecnico-operativo*  
3.1. Determinazione dell’imposta, 45 – 3.2. Controlli ed accertamenti, 48 – 3.3. Definizione agevolata, 52 – 3.4. Art. 62-quater, comma 7-bis d.lgs. 504/1995 – contrabbando TLE, 54
- 59 **Modulistica di supporto**



## Prefazione

di ALBERTO CIANFARINI<sup>1</sup>

Alla soglia dei 40 anni di attività professionale al servizio della Repubblica Italiana, impegnato in molteplici e assai variegati compiti che postula(va)no l'analisi e l'applicazione delle norme giuridiche, ho maturato una discreta conoscenza della complessa macchina amministrativa di cui è dotata la Nazione.

In questo panorama di molte luci e, purtroppo, qualche ombra di anacronistica inefficienza, si staglia favorevolmente il Corpo della Guardia di Finanza il quale – ancor più nel XXI secolo – è divenuto prioritario, imprescindibile punto di riferimento e di azione per le Magistrature, di tutte le giurisdizioni, per il Potere esecutivo, legislativo nonché delle varie Agenzie, Authority e Commissioni.

Ogni valutazione di rispettiva competenza, da parte di questi poteri ed ordini da ultimi citati, sarebbe rallentata e, spesso, vana senza le lucide e preventive analisi – dei fatti accaduti e delle norme sui cui gli stessi fatti si muovono – dei militari del Corpo. Probabilmente la peculiarità della militarità, oggetto di non sempre obiettive critiche negli anni '90, è oggi divenuta un prezioso ed indubbio supporto in direzione della migliore efficienza complessiva. Ma, com'è noto, l'efficienza priva di efficacia sarebbe vana.

L'efficacia nell'azione di acquisizione dei dati e, soprattutto, della loro successiva elaborazione nella fattispecie è in stretto nesso causale con la peculiarità che oso definire la caratteristica principe del Corpo: la consapevolezza che solo il disciplinato e diuturno studio, l'approfondimento dei sistemi normativi, nazionali ed esteri, può consentire di penetrare l'intricata realtà del contemporaneo mondo globalizzato.

Nella Guardia di Finanza la tensione dei militari per il costante aggiornamento e lo studio è altissima. Nel Corpo è maturo da tempo il

<sup>1</sup> Magistrato ordinario e tributario.

convincimento che la migliore istruzione tecnica dei propri appartenenti sia la chiave per il raggiungimento degli obiettivi più ambiziosi: è ben difficile smentire l'affermazione, comunemente sentita oggi negli organi di vertice, secondo la quale quando l'accertamento investigativo diviene complesso sia impossibile fare a meno dell'ausilio degli investigatori di questa peculiare ed antica forza di polizia.

Si tratta di una polizia, come detto antica, in continua necessaria trasformazione: quest'ultima evidentemente necessaria per rendere lo strumento sempre più capace di rispondere alle sfide di un futuro complesso e competitivo.

Non è qui certo il luogo per ricordare come da semplice, "si fa per dire", polizia tributaria il Corpo abbia oggi assunto uno spettro operativo pluridimensionale in ordine ad ogni aspetto che coinvolga gli interessi economici e monetari del Paese. Il profilo delle entrate rimane certo fondamentale, ma vi è la piena consapevolezza che anche la concreta gestione dell'erario e dei suoi reali impieghi necessiti di particolare studio e approfondimento dei fenomeni che la caratterizzano.

Non è un caso che il motto ispiratore della Scuola di polizia economico-finanziaria – *Animos doctrina molitur* – si ispiri proprio a questi consapevoli ideali di studio. E non è parimenti una coincidenza fortuita l'altro motto che ispira l'azione dell'Accademia del Corpo, il principale istituto di formazione, ossia *Moniti meliora sequamur*. Ma mi permetto di ricordare la – nevralgica in questo senso – Scuola Ispettori che, con il motto *Consilio et virtute*, persegue un medesimo chiaro obiettivo di idealità. E lo stesso pensiero, ovviamente, vale per le Scuole allievi finanziari. Essi non sono nostalgici motti latini con finalità di sprone quanto, piuttosto, la segnalazione di una realtà oggettiva, già presente.

Emerge fortissima l'indubbia consapevolezza, partecipata e diffusa tra tutti gli appartenenti al Corpo, che solo la migliore istruzione e la continua incessante formazione possano essere gli ideali propulsori per l'efficienza e l'efficacia dell'azione di polizia amministrativa e giudiziaria, nonché – non meno importante – per la preziosa sinergica tenuta morale dei militari, da sempre in guerra contro ogni forma di pervicace illegalità.

Sulla scia di questa nobile tradizione – di rispettoso ossequio all'importanza della cultura e l'approfondimento giuridico – si pone questo testo di cui ho l'onore di scrivere la prefazione.

Il mondo del prezzo finale di vendita al pubblico, di alcuni strategici prodotti di frequente consumo, risulta dalla somma di varie componenti, sovente sconosciute al consumatore finale. Le aliquote dell'imposta sul valore aggiunto, l'aggio, le accise e le quote al fornitore sono argomenti preziosi per la salute dell'erario e gli interessi pubblici sottesi; la Comunità nazionale ed europea fa sicuro affidamento sull'efficienza del Corpo nell'esplicazione dei controlli.

Il sistema tributario è in continua evoluzione poiché la società cambia, lentamente ma incessantemente; mutano i beni di consumo e le modalità e gli stili di utilizzo di essi e, pertanto, le norme che li disciplinano non possono che seguire tale pedissequo progresso.

L'evasione tributaria è fenomeno probabilmente meno insidioso e subdolo dell'elusione: controllare il semplice inadempimento alla norma potrebbe rivelarsi operazione non eccessivamente complessa. L'elusione alla norma fiscale, diversamente dall'evasione, richiede sovente – per essere fronteggiata – pronti ed efficaci interventi normativi, spesso necessariamente anche in forza dei regolamenti delegati (art. 17 l. 400 del 1988), l'unico veloce strumento normativo capace di far fronte a repentine necessità di indirizzo.

Il manuale dà ampiamente atto dell'attuale assetto complessivo della disciplina delle accise sul fumo senza combustione, riassumendo agevolmente al lettore tutto lo stratificato e cronologico groviglio normativo e l'incessante sviluppo delle disposizioni primarie e secondarie di settore.

Appare evidente che senza queste particolari “*vedette insonni*”, sull'ideale confine della legalità, l'intervento normativo rischierebbe sul nascere di essere obsoleto, tardivo se non addirittura inefficace. A ben leggere lo stesso attuale art. 62-quater del T.U. n. 504 del 26/10/1995 – circa le disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative – costituisce un concreto esempio di evoluzione normativa del sistema impositivo e repressivo in materia, effettuata in gran parte anche grazie alla preziosa diuturna esperienza operativa del Corpo.

L'attività operativa consente di segnalare alla A.G. (o alla Autorità amministrativa) l'accaduto per la necessaria repressione delle

violazioni ma – se del caso – indirettamente, far emergere anche le criticità della norma e i suoi sempre possibili miglioramenti.

Ecco quindi tornare il concetto, di cui si diceva in apertura, circa le lucide e preventive analisi dei finanziari: essi – come un tempo – sono oggi le moderne avanguardie non solo (ovviamente) delle Autorità sopra elencate, preposte a reprimere i fenomeni illegali ed illeciti, ma anche del legislatore il quale si pone l'obiettivo di mantenere vivo lo strumento di positiva acquisizione delle necessarie risorse finanziarie e di contrasto alle interessate distorsioni.

Da qui la straordinaria quanto evidente “antica attualità” di questo manuale: esso si pone l'obiettivo altissimo di fornire al lettore le spiegazioni di base del complesso sistema normativo sotteso alle accise sui tabacchi, in particolare ai moderni prodotti che possono essere consumati senza combustione.

È un prezioso manuale come questo – di spiegazione operativa di un importante innesto normativo, sul preesistente sistema delle accise (d.lgs. 504/1995) – non poteva che giungere da un Ufficiale del Corpo della Guardia di Finanza.

Nel manuale sono sviscerati i due aspetti: quello prettamente tecnico normativo concernente l'analisi delle norme; quello più propriamente di controllo operativo demandato al Corpo. Entrambi, evidentemente, aspetti sinergici e fondamentali, congiuntamente analizzati dall'autore con dovizia di riferimenti.

Ho conosciuto professionalmente l'autore del manuale e ho potuto constatare come egli possieda tutti i requisiti di attento studioso, appassionato cultore delle materie professionali, nonché indefesso divulgatore ai collaboratori delle sue conoscenze. Compito dell'Ufficiale, infatti, non è lo studio egoistico e afinalistico delle norme giuridiche ma il trasferimento appassionato e senza alterigia dei saperi ai collaboratori, affinché le energie profuse diventino – in questo modo – attività da iscrivere al positivo rendimento statistico del reparto in cui egli opera.

L'autore coniuga il moderno rigore scientifico in uno con la risalente tradizione dell'Ufficiale, capace di erudire con autorevolezza i collaboratori che hanno la fortuna di conoscerlo. Il manuale si pone, quindi, in stretta continuità ideale con quelle storiche sinossi, grigioverdi in copertina quanto preziose e brillanti all'interno, un tempo in uso nei reparti di istruzione del Corpo; oggi, come allora, la fame del sapere giuridico connota positivamente la Guardia di Finanza e tutta la

cospicua e profonda editoria, direttamente o indirettamente, ad essa riconducibile. Tutti gli appartenenti al Corpo debbono essere consapevoli di tale preziosa quanto moderna tradizione, che tutte le Fiamme gialle sono tenute a tramandare.

Per concludere non posso che augurare ai possessori del testo una piacevole e formativa lettura, invitandoli a ricordare che il testo non è solo un semplice manuale operativo, su una specifica imposta di consumo; esso si pone nel solco di una tradizione di testi formativi di cui la Guardia di Finanza è nobile custode.

In fondo questo libro non è altro che il fisico vettore di una tradizione editoriale che viene da molto lontano.



## Introduzione

Le accise e l'imposta di consumo, nel quadro legislativo italiano, interessano diversi ambiti e settori industriali, tra cui si ricordano a titolo esemplificativo: i prodotti petroliferi, l'energia elettrica e gli alcolici, e sono disciplinate dal Decreto Legislativo nr. 504 del 26 ottobre 1995, meglio conosciuto come Testo Unico sulle Accise<sup>1</sup> – T.U.A.

Con il Decreto Legge nr. 76 del 28 giugno 2013, denominato “*Primi interventi urgenti per la promozione dell’occupazione, in particolare giovanile, della coesione sociale, nonché in materia di imposta sul valore aggiunto (I.V.A.) e altre misure finanziarie urgenti*”, il Legislatore ha apportato alcune modifiche al predetto Testo Unico sulle Accise.

In particolare con l’articolo 11, Titolo III del summenzionato Decreto Legge, è stato introdotto l’articolo 62-quater del Testo Unico sulle Accise, rubricato “*Imposta di consumo sui prodotti succedanei dei prodotti da fumo*”.

La neo disposizione normativa ha fornito delle indicazioni preliminari in attesa di un successivo Decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze, che avrebbe puntualizzato tutta una serie di adempimenti a cui i soggetti – operatori economici – sarebbero stati tenuti ad attenersi.

Difatti l’articolo 62-quater al comma 1 già disponeva sia l’arco temporale di avvio dell’imposta di consumo, previsto a partire dal 1° gennaio 2014, sia i prodotti che sarebbero stati attinti dalla medesima, identificandoli precisamente in “[...] *prodotti contenenti nicotina o altre sostanze idonei a sostituire il consumo dei tabacchi lavorati nonché i dispositivi meccanici ed elettronici, comprese le parti di ricambio, che ne consentono il consumo* [...]”.

<sup>1</sup> Successivamente indicato come T.U.A.

Tuttavia all'interno dello stesso comma 1 veniva già indicata la misura dell'imposta, fissata al "58,5 per cento del prezzo di vendita al pubblico" dei prodotti sopra indicati.

I commi 2, 3 e 7, invece, fissavano rispettivamente, in linea generale, i requisiti e gli adempimenti preliminari che i soggetti rivenditori avrebbero dovuto soddisfare.

Trattasi nello specifico di *preventiva autorizzazione* concessa da parte dell'Agenzia delle dogane e dei Monopoli. Tale autorizzazione per essere rilasciata richiedeva il possesso dei medesimi requisiti stabiliti dall'articolo 3 del regolamento di cui al decreto del Ministro delle Finanze nr. 67/1999, relativi alla gestione dei depositi fiscali di tabacchi lavorati. (articolo 62-quater, comma 2)

Venivano, altresì, previste sia una *cauzione*, che gli operatori economici avrebbero dovuto versare allo scopo di fornire una garanzia a fronte del *quantum* dovuto per ciascun periodo d'imposta (articolo 62-quater, comma 3), sia la *perdita dell'autorizzazione* a trattare tali prodotti in caso di decadenza di uno o più requisiti soggettivi previsti dal comma 2 o in caso di perdita della garanzia di cui al comma 3. (articolo 62-quater, comma 7)

A tal proposito il Legislatore effettuava un'ulteriore precisazione, disponendo che in caso di violazioni in materia di liquidazione e versamento dell'imposta di consumo nonché in materia di imposta sul valore aggiunto, commesse dal soggetto autorizzato alla vendita dei prodotti di cui all'articolo 62-quater del T.U.A., sarebbe stata disposta la *revoca dell'autorizzazione* stessa. (articolo 62-quater, comma 7)

Al comma 4 dell'articolo 62-quater, si chiariva, così come già sopra accennato, che con il successivo decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, sarebbero stati definiti:

- il contenuto e le modalità di presentazione dell'istanza ai fini dell'autorizzazione prevista dall'articolo 62-quater al comma 2;
- le procedure per la variazione dei prezzi di vendita al pubblico dei prodotti previsti dal comma 1;
- le modalità di presentazione della cauzione prevista dal comma 3;
- le modalità di tenuta dei registri e dei documenti contabili;
- le modalità di liquidazione e di versamento dell'imposta di consumo, prendendo in considerazione anche l'eventuale vendita a distanza;

- le modalità di comunicazione degli esercizi che effettuavano la vendita al pubblico, conformemente a quelle già in essere in materia di tabacchi lavorati ed in virtù delle possibilità di applicazione.

Al comma 5 dell'articolo 62-quater, veniva disposta una deroga all'articolo 74 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 1074 del 14 ottobre 1958 al fine di consentire la vendita dei prodotti di cui al comma 1 dell'articolo 62-quater anche per il tramite delle rivendite, già disciplinate all'articolo 16 della Legge n. 1293 del 22 dicembre 1957<sup>2</sup>, in attesa di specifica disciplina organica.

Nello specifico la deroga all'articolo 74 del d.P.R. 1293/1957, consiste nel derogare al divieto imposto sulla *“vendita di prodotti o sostanze atte a surrogare i generi di monopolio o a danneggiare lo smercio e di quelle merci che possono nuocere alla buona conservazione dei generi di monopolio”*.

Da ultimo il legislatore fissava in capo all'Amministrazione Finanziaria, in collaborazione con il Corpo della Guardia di Finanza, l'onere di vigilanza sulla commercializzazione dei prodotti previsti all'interno del presente articolo 62-quater e fissati al comma 1, tenendo presente le disposizioni dell'articolo 18, rubricato *“Poteri e controlli”*, e quelle dell'articolo 50, rubricato *“Inosservanza di prescrizioni e regolamenti”*, del Decreto Legislativo 504/1995.

<sup>2</sup> Si rammenta, a tal proposito, che l'articolo 16 della Legge n.1293/1957, fissa la modalità di vendita al pubblico di generi di monopolio solamente attraverso rivendite o patenti, o anche mediante ulteriori modalità stabilite dall'Agenzia dei Monopoli.



## Evoluzione normativa

### **1.1. Procedure di determinazione dell'imposta – Art. 1 lett. f), n. 1) d.lgs. 188/2014**

Successivamente al Decreto legge 76/2013, attraverso il quale fu introdotta l'imposta di consumo, il Legislatore si è preoccupato di emanare atti aventi lo scopo di definire l'ambito di applicazione della norma, i soggetti obbligati al pagamento dell'imposta, gli adempimenti amministrativi e contabili ai quali gli operatori di settore devono attenersi.

Tali ambiti venivano così definiti nel Decreto Ministeriale 16 novembre del 2013, successivamente modificato dal Decreto Ministeriale 12 febbraio 2014, e dal Decreto Ministeriale 29 dicembre 2014<sup>1</sup>.

Oltre i due citati Decreti Ministeriali, venivano rimodulate, mediante l'art. 1, lett. f), n. 1) del Decreto Legislativo 15.12.2014 nr. 188, le disposizioni di cui all'articolo 62-quater del Testo Unico sulle Accise.

Il Decreto Legislativo 188/2014, denominato *“Disposizioni in materia di tassazione dei tabacchi lavorati, dei loro succedanei, nonché di fiammiferi, a norma dell'articolo 13 della Legge 11 marzo 2014, n. 23”*, ha inserito dopo il comma 1, dell'articolo 62-quater del T.U.A., il comma 1-bis con il quale ha fissato le procedure di determinazione dell'imposta di consumo gravante sui prodotti *“prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze liquide, contenenti o meno nicotina, esclusi quelli autorizzati all'immissione in commercio come medicinali”*.

In particolare l'introduzione del nuovo comma fissava un'aliquota pari al *“50% dell'accisa gravante sull'equivalente quantitativo di sigarette, con riferimento al prezzo medio ponderato di un chilogrammo convenzionale di sigarette [...] e all'equivalenza di*

<sup>1</sup> Meglio descritti nel capitolo 2 – Quadro normativo di riferimento.

*consumo convenzionale determinata sulla base di apposite procedure tecniche, definite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli [...]*<sup>2</sup>.

Con l'introduzione del nuovo comma veniva anche stabilito che la misura dell'imposta di consumo sui prodotti di cui alla trattazione sarebbe stata determinata con provvedimento dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, in considerazione dello stesso comma 1-bis.

Inoltre veniva, altresì, fissato il termine del primo marzo di ogni anno, come limite massimo entro il quale, sempre con provvedimento dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, si sarebbe dovuto rideterminare l'aliquota dell'imposta di consumo alla luce delle variazioni del prezzo medio ponderato delle sigarette.

Risulta abbastanza chiaro che le nuove disposizioni impartite dal comma 1-bis risultavano essere in conflitto con quelle stabilite dal comma 1, pertanto il legislatore impose la cessazione del primordiale comma 1, lasciando operative le disposizioni ivi impartite *“esclusivamente per la disciplina delle obbligazioni sorte in vigore del regime di imposizione previsto dal medesimo comma”*.

Tuttavia il comma 1-bis non è stata l'unica nuova introduzione all'interno dell'articolo 62-quater. Difatti con lo stesso Decreto Legislativo 118/2014 veniva introdotto anche il comma 1-ter, il quale fissava alcuni adempimenti in capo ai soggetti autorizzati, cui faceva rimando il comma 2<sup>3</sup>.

Quest'ultimi, obbligati al pagamento dell'imposta adesso rimodulata dal comma 1-bis, erano tenuti a presentare, all'Agenzia delle dogane e dei monopoli, tra l'altro: *“la denominazione e il contenuto dei prodotti da inalazione, la quantità di prodotto delle confezioni destinate alla vendita al pubblico nonché gli altri elementi informativi previsti dalle disposizioni di legge”*<sup>4</sup>.

Ovviamente veniva ulteriormente precisato che suddette comunicazioni dovevano essere presentate prima della commercializzazione dei prodotti.

<sup>2</sup> Comma 1-bis dell'articolo 62-quater Testo Unico sulle Accise.

<sup>3</sup> Trattasi dei soggetti autorizzati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli alla commercializzazione dei prodotti di cui al comma 1 e 1-bis dell'articolo 62-quater del T.U.A.

<sup>4</sup> Il rimando alle altre disposizioni di legge è in particolare riferito al Decreto Legislativo del 6 settembre 2005 nr. 206 e successive modificazioni, rubricato *“codice del consumo, a norma dell'articolo 7 della Legge 29 luglio 2003, n. 229”*.