

## TRIBUTI DOGANALI E ACCISE SUI PRODOTTI ENERGETICI

### PREMESSA

La presente relazione si propone di fornire un quadro esemplificativo sulla natura delle accise in particolare su alcune tipologie di prodotti energetici che essendo utilizzati su amplissima scala rappresentano una base imponibile al sistema di finanziamento fondamentale dell'Amministrazione dello Stato e garantiscano un gettito immediato e costante.

### ARMONIZZAZIONE DELLE ACCISE IN AMBITO UE, LE FONTI

La trattazione dell'argomento all'interno della più ampia tematica dei tributi doganali potrebbe indurre a considerare le accise un dazio, applicandosi queste a prodotti spesso di importazione come petrolio grezzo o suoi derivati, tabacchi o alcoole. Nella presente sintesi avremo modo invece di approfondire che la disciplina delle accise trova fondamento in norme differenti rispetto al REGOLAMENTO (UE) N. 952/2013 DEL PARLAMENTO EUROPEO E DEL CONSIGLIO del 9 ottobre 2013 che istituisce il codice doganale dell'Unione, che ne fa una specifica menzione nelle considerazioni preliminari (13) in termini di opportuna introduzione nel codice di *"un quadro giuridico per l'applicazione di talune disposizioni della normativa doganale agli scambi di merci unionali tra parti del territorio doganale cui si applicano le disposizioni (...) della direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise ( 6 ), e parti di tale territorio in cui dette disposizioni non si applicano, o agli scambi tra parti in cui dette disposizioni non si applicano. Considerando che le merci in questione sono merci unionali e tenendo presente la natura fiscale delle misure applicate nell'ambito di questi scambi intraunionali, è giustificato introdurre appropriate semplificazioni delle formalità doganali da applicare alle merci in questione."* e al comma 3 dell'Art. 1 dello stesso regolamento.

Si evince dalla formulazione e dalla trattazione della materia, l'impegno prioritario dell'Unione Europea, come Unione di mercati prima ancora che politica e amministrativa, nel tradurre in norme i processi di uniformazione delle aliquote e delle strutture delle accise che variano da uno Stato membro all'altro e incidono sulla concorrenza. Infatti l'esistenza di forti differenze tra le imposte applicate a un particolare prodotto può tradursi in flussi di merci in funzione della tassazione, nonché in perdita di entrate e in frodi. Sin dai primi anni '70 si è tentato di armonizzare le strutture e le aliquote, e la questione può essere considerata ancora in fase di compimento.

Assume particolare importanza in questo percorso di armonizzazione la direttiva 2003/96/CE che ha sostituito, abrogandole, le precedenti direttive 92/81/CEE, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sugli olii minerali, e 92/82/CE, relativa al ravvicinamento delle aliquote d'accisa sugli olii minerali, e modifica la direttiva 92/12/CEE, che disciplina il regime generale, la detenzione, la circolazione e i controlli dei prodotti soggetti ad accisa. La principale novità della

direttiva 2003/96/CE è costituita dal fatto che essa ha ampliato l'insieme dei prodotti energetici che rientrano nel regime comunitario di accisa e che pertanto gli Stati membri devono obbligatoriamente sottoporre ad accisa, insieme in precedenza formato dai soli "oli minerali". Infatti con la direttiva 2003/96/CE il regime di accisa viene pertanto applicato ad un insieme più esteso di prodotti, costituito dai cosiddetti prodotti energetici in senso ampio, cui si aggiunge l'elettricità.

Secondo la Commissione Europea, infatti, la mancanza di disposizioni comunitarie che assoggettassero a tassazione minima l'elettricità e i prodotti energetici differenti dagli oli minerali avrebbe potuto essere pregiudizievole al buon funzionamento del mercato interno. Per questo si rese necessario fissare livelli minimi di tassazione per la maggior parte dei prodotti energetici, compresi l'elettricità, il gas naturale e il carbone, per cercare di ridurre le differenze esistenti tra i livelli nazionali di tassazione

La direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003 con il D.Lgs. 2 febbraio 2007, n. 26, in vigore dal 1° giugno 2007, è stata recepita nell'ordinamento italiano, modificando in maniera significativa il Testo Unico delle accise (D.Lgs. n. 504 del 1995 ) previgente.

Il quadro della normativa comunitaria si completa con l'introduzione della direttiva 2008/118/CE relativa al regime generale delle accise stabilisce un regime generale per le merci soggette ad accisa, al fine di garantire la libera circolazione delle merci e quindi il corretto funzionamento del mercato interno dell'UE. L'ordinamento italiano recepisce la direttiva con il D.lgs. 29 marzo 2010 , n. 48, modificando ulteriormente il TUA previgente

Nel maggio 2018 la Commissione ha proposto una rifusione della direttiva 2008/118/CE. Nel novembre 2019 il Consiglio ha adottato una modifica del regolamento (UE) n. 389/2012 per quanto concerne il controllo del movimento di prodotti soggetti ad accisa dopo l'immissione in consumo in uno Stato membro.

## **DEFINIZIONE DI ACCISA**

L'accisa è un'imposta indiretta - cioè un tributo che non è commisurato direttamente alla capacità contributiva dei contribuenti, ma che viene applicato a tutti indifferentemente al momento del consumo o del trasferimento di un certo bene. Al contrario le imposte dirette, come quelle sul reddito, sono commisurate a una manifestazione immediata della capacità contributiva (quale il reddito, appunto), e sono computate su una nuova ricchezza prodotta.

Quale tributo indiretto applicato sulla produzione o sul consumo di determinati beni, le accise assicurano alcune importanti finalità del sistema fiscale:

- ✓ la realizzazione del principio della generalità dell'imposta (in quanto colpiscono prodotti di largo consumo, in proporzione al consumo stesso);

✓ l'assicurazione di un gettito immediato e costante per lo Stato; la possibilità di rapide manovre fiscali mediante il ritocco delle aliquote.

L'imposta è calcolata applicando alla base imponibile (quantità di prodotto immessa in consumo) un'aliquota (che può essere fissa o proporzionale). Sono tenuti al pagamento delle imposte i titolari dei depositi fiscali (produttori o depositari dei beni) dai quali viene realizzata l'immissione al consumo ovvero i soggetti nei cui confronti si realizza il presupposto per l'esigibilità dell'imposta. Tali soggetti hanno la facoltà di rivalersi sul consumatore, in ordine all'ammontare dell'imposta assolta. Data l'importanza di tali tributi, l'amministrazione finanziaria ha previsto una serie di obblighi formali per l'attivazione dei depositi fiscali, doveri di predisposizione di misuratori e contatori tecnici presso i depositi fiscali, costanti controlli sui depositi fiscali, sul trasporto delle merci e sulla quantità e qualità dei prodotti importati o fabbricati.

Nella tabella ALIQUOTE DI IMPOSTA VIGENTI NEL SETTORE DELLE ACCISE (allegata alla presente relazione) viene riportata un'esauriente rappresentazione dell'ammontare del tributo per quantitativo di prodotto l'ultimo aggiornamento risale 1° gennaio 2020 (fonte sito dell'ADM).

### **AGEVOLAZIONI D'ACCISA, USI FUORI CAMPO E RIDUZIONI**

A fronte di continue richieste provenienti da specifiche realtà produttive e per consentire la sostenibilità e competitività di alcune lavorazioni particolarmente energivore, sono previste diverse riduzioni d'accisa strettamente legate all'uso specifico che viene fatto di ciascun prodotto energetico. La sintesi delle agevolazioni è contenuta nella tabella A allegata al D.Lgs. 504/95 e le misure sono tutt'altro che trascurabili nella gestione dei costi aziendali per aziende che si occupano di autotrasporto, movimentazione in siti di cantiere, particolari processi industriali di produzione. Di seguito alcuni esempi

PUNTO 9 DELLA TABELLA A per imprese che esercitano la loro attività con l'impiego di macchinari muniti dei motori termici a gasolio, possono ottenere un rimborso in percentuale dell'aliquota ordinaria della accisa, per ogni litro di gasolio consumato dalle macchine operatrici sia fisse che semoventi, per la produzione di forza motrice.

Beneficiari dell'agevolazione possono essere quindi imprese che impiegano gasolio per macchinari movimento terra, escavatori, ruspe, bulldozer, dumper, frantumatori, trituratori, perforatrici, gru per lo spostamento dei container, macchine operatrici battipista, trivelle fluviali.

La percentuale di accisa che è possibile recuperare è del 70%, corrispondente ad un importo di € 0,43 per ogni litro di gasolio impiegato.

Per poter usufruire di tale vantaggio, il richiedente l'agevolazione deve fare istanza secondo le prescrizioni delle circolari doganali 33/D e 5/D all'ufficio dell'ADM competente per territorio, indicando tipologia di attività, area di cantiere delimitata, indicare il regolare avvio degli impianti con, se previsto, certificato prevenzione incendi e regolare denuncia di distributore minore di

carburanti o se superiore a 10 mc assolvere gli obblighi di deposito fiscale minore, dotare i mezzi che si intende portare ad agevolazione di misuratori fiscali che misurano il tempo di attività della macchina e il numero dei giri motore e riportare il rapporto consumi/ore lavoro.

Ricevuta l'istanza entro 60 giorni l'ufficio dell'ADM provvede a effettuare il sopralluogo e attraverso il processo verbale in contraddittorio con il richiedente accerta le circostanze riferite in istanza e provvede ad apporre i piombi al misuratore fiscale a bordo dei macchinari e ai relativi cablaggi oltre a verificare ogni elemento utile accertare il rispetto delle norme in termini di stoccaggio di olii combustibili e carburanti. Sempre entro tale termine viene emesso un primo provvedimento di assegnazione di un Codice Ditta e un successivamente il provvedimento di ammissione all'agevolazione nella misura di x litri per ora conteggiata dal misuratore suggellato. Il richiedente dal momento del rilascio del provvedimento potrà richiedere, con cadenza non inferiore al trimestre, fornendo copia dei registri aggiornati settimanalmente ed elencando tutti i DAS relativi ai rifornimenti eseguiti presso l'impianto di produzione per il periodo specifico, il rimborso della maggiore accisa assoluta per mezzo di un credito di imposta utilizzabile presso un deposito fiscale o il pagamento tramite bonifico.

PUNTO 15 DELLA TABELLA A prevede l'applicazione di un'aliquota ridotta di accisa per i gas di petrolio liquefatti utilizzati negli impianti centralizzati per usi industriali che facciano uso almeno di due apparecchiature di utilizzo. La misura ha i suoi vantaggi per le aziende che necessitano di apporto termico nelle loro produzioni (produzione di mangimi, lavorati metallici, produzioni con apporto di vapore etc.etc.) in regioni o aree non metanizzate e che quindi hanno necessità di un minor impatto della costo energetico generato non solo dallo sconto d'accisa pari al 90% sul valore di tabella, ma anche delle economie generate dal rifornimento e trasporto all'impianto di stoccaggio aziendale mediante DAS univoco dal deposito fiscale direttamente all'impianto.

Per l'ottenimento dell'agevolazione l'impresa fa istanza al competente ufficio dell'ADM indicando, secondo le modalità previste dal Decreto Ministero, Economia e finanze 06/08/2008 n° 165, le caratteristiche delle apparecchiature di utilizzo del GPL e dettagliata relazione sul processo industriale di produzione secondo uno schema "marcia avanti" dalla materia prima sino al semilavorato o prodotto finito in maniera tale che vengano messe in luce tutte le fasi in cui viene utilizzato l'apporto termico o di prodotto energetico al fine di rendere misurabile e definibile il rapporto GPL impiegato/prodotto finito per eventuali successivi controlli o constatazioni indirette per la verifica dell'impiego del prodotto energetico per le specifiche produzioni dichiarate.

Ricevuta l'istanza entro 60 giorni l'ufficio dell'ADM provvede a effettuare il sopralluogo e attraverso il processo verbale in contraddittorio con il richiedente accerta le circostanze riferite in istanza e provvede ad apporre i piombi all'impianto di stoccaggio e misura del GPL che dovrà essere dotato di misuratori di pressione e temperatura così come definiti dalla letteratura tecnica e di ogni strumento di misura richiesto dall'agente doganale atto prevenire eventuali usi illeciti (per esempio manotermografo a nastro). Durante la redazione del processo verbale viene accertata la quantità di prodotto stoccata all'interno dei serbatoi. Emesso il provvedimento di

ammissione all'agevolazione verrà attribuito all'impianto un codice ditta e il conduttore dovrà avere cura di tenere sempre aggiornato con frequenza giornaliera il registro di giacenza e consumo con relativa temperatura e pressione media del prodotto.

La verifica sul corretto utilizzo verterà sull'analisi del rapporto materia prima/prodotto finito in relazione al GPL impiegato misurato attraverso un misuratore volumetrico certificato; il quantitativo di GPL complessivamente scaricato sommato alla giacenza iniziale meno il volume totale misurato dal contatore dovrà corrispondere al quantitativo di GPL presente nel serbatoio al momento del controllo.

COMMA 13 ART. 21 DEL TUA in recepimento della direttiva comunitaria 2003/96/CE, attuato con il decreto legislativo n. 26/2007 è prevista l'esenzione d'accisa per tutte le lavorazioni definite fuori campo d'applicazione; non si applicano le accise ai prodotti energetici utilizzati per la riduzione chimica, nei processi elettrolitici, metallurgici e mineralogici classificati nella nomenclatura generale delle attività economiche nelle Comunità europee sotto il codice DI 26 "Fabbricazione di prodotti della lavorazione di minerali non metalliferi" di cui al regolamento (CEE) n. 3037/90 1990.

Specifiche esenzioni per usi fuori campo sono previste poi per il gas naturale e per l'energia elettrica in ragione del quantitativo di utilizzo.

Per il godimento dell'agevolazione la procedura prevede sempre la presentazione di istanza all'ufficio dell'ADM competente per territorio che valuterà le circostanze produttive e fisserà i parametri di controllo secondo le prescrizioni di specifiche circolari dell'amministrazione doganale che si riserva di valutare caso per caso l'ammissione al beneficio e le misure di controllo.

#### **RAVVEDIMENTO OPEROSO ANCHE PER TRIBUTI DOGANALI E ACCISE**

Con il D.L. n. 193/2016 convertito con la Legge n. 225/2016 è stata estesa ai tributi doganali ed accise la possibilità di sanare le violazioni commesse dal contribuente con l'istituto del ravvedimento operoso, disciplinato dall'articolo 13, D.Lgs. n. 472/1997, anche nelle ipotesi di verifiche in corso dell'Amministrazione finanziaria non ancora definite con un processo verbale. Il ravvedimento operoso, per i tributi doganali, si va ad affiancare all'altro istituto deflattivo del contenzioso tributario già esistente, che disciplina la revisione dell'accertamento, al quale sarà ancora possibile ricorrere prima che la dogana abbia iniziato accessi, ispezioni e verifiche.

Cagliari, 26.10.2021

Francesco Sanna