
Semplificazione per il settore petrolifero e maggiore tutela per gli operatori del settore

di [Nicola Monfreda](#)

Pubblicato il 23 Giugno 2012

il decreto sullo sviluppo presenta alcuni interessanti interventi in tema di accise sui carburanti: il tentativo del Governo è quello di semplificare la gestione delle accise soprattutto per quanto riguarda i depositi fiscali (approfondimento a cura Fabrizio Stella e Nicola Monfreda)

1. Introduzione.

Il 15 giugno, come noto, il Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dello Sviluppo Economico, delle infrastrutture e dei Trasporti, ha approvato, **salvo intese**, un *“pacchetto contenente un ventaglio di misure urgenti e strutturali che realizzano un parte ulteriore della Agenda per la Crescita sostenibile che – fin dal suo insediamento – il Governo sta attuando attraverso molte proposte normative già approvate dal Parlamento e altre in corso di valutazione Il provvedimento punta ad attivare molteplici leve necessarie per stimolare il rafforzamento della competitività, la ripresa della domanda, lo stimolo al dinamismo imprenditoriale: dall’attrazione di capitali privati all’accelerazione e semplificazione delle procedure per recuperare il ritardo infrastrutturale accumulato, dal rilancio dei settori dell’edilizia e delle costruzioni alle misure per lo sviluppo dei porti, dalla costituzione del Fondo per la Crescita sostenibile grazie al riordino e alla semplificazione degli strumenti di incentivazione alle imprese, al credito d’imposta per le*

assunzioni di personale altamente qualificato, dall’introduzione di nuovi strumenti di finanziamento e accesso al credito per le imprese, alle misure volte a facilitare la risoluzione in continuità delle crisi aziendali, dalle misure per il sostegno all’internazionalizzazione e alla realizzazione delle infrastrutture energetiche, agli interventi per ridurre i tempi della giustizia civile. Altri provvedimenti seguiranno anche in funzione delle risorse che si renderanno via via disponibili e nel rispetto degli obbiettivi

di finanza pubblica che l'Italia ha assunto nei confronti dell'Unione Europea e del resto del mondo”¹.

Il provvedimento, in sintesi, attua le misure necessarie a passare alla c.d. “fase 2” del Governo Monti, dopo le misure di “rigore” per tenere sotto controllo i conti pubblici².

Le disposizioni del decreto sono dichiaratamente³ dirette a favorire la crescita sostenibile, la creazione di nuova occupazione, nel rispetto delle contestuali esigenze di rigore nella finanza pubblica e di equità sociale, in un quadro di sviluppo di nuova imprenditorialità, con particolare riguardo al sostegno alla piccola e media impresa e di progressivo riequilibrio socio-economico, di genere e fra le diverse aree territoriali del Paese.

Gli obiettivi sono perseguiti attraverso il riordino, la razionalizzazione e la riprogrammazione degli strumenti nazionali esistenti per l’incentivazione alle attività imprenditoriali mediante interventi di abrogazione di norme, di semplificazione di procedure e di rimodulazione di preesistenti normative.

L’azione di riordino e di razionalizzazione degli strumenti è tesa a recuperare risorse e a concentrare la politica industriale su programmi ed interventi che hanno una rilevanza strategica per il rilancio della competitività del sistema produttivo del Paese.

Tra i diversi interventi approvati dal Governo, con riguardo all’ultimo testo a disposizione⁴, prima delle ultime intese, ci soffermeremo sulle modifiche apportate dall’articolo 36, afferenti alle semplificazioni di taluni adempimenti per il settore petrolifero, con particolare riguardo all’esigibilità dell’accisa nelle c.d. filiere per i depositi fiscali interessati.

2. Esigibilità dell’accisa a normativa vigente.

1. Normativa vigente.

Il comparto delle accise è - come noto – organicamente disciplinato dal Decreto Legislativo 26 ottobre 1995, n.504, meglio noto come Testo Unico Accise (di seguito TUA), recentemente novellato dal Decreto Legislativo 29 marzo 2010, n.48⁵, le cui modifiche sono entrate in vigore il 1.04.2010⁶.

Ai sensi dell'art. 2⁷, c. 1 del TUA, per i prodotti sottoposti ad accisa l'obbligazione tributaria sorge al momento della loro fabbricazione, compresa l'estrazione dal sottosuolo qualora l'accisa sia applicabile, ovvero della loro importazione.

L'accisa è esigibile all'atto della immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato. Si considera immissione in consumo anche:

- lo svincolo, anche irregolare, di prodotti sottoposti ad accisa da un regime sospensivo;
- l'ammacco di prodotti sottoposti ad accisa, in misura superiore a quella consentita o quando non ricorrono le condizioni per la concessione dell'abbuono di cui all'articolo 4;
- la fabbricazione, anche irregolare, di prodotti sottoposti ad accisa avvenuta al di fuori di un regime sospensivo;
- l'importazione, anche irregolare, di prodotti sottoposti ad accisa, a meno che gli stessi non siano immediatamente vincolati, all'atto dell'importazione, ad un regime sospensivo;
- la detenzione, al di fuori di un regime sospensivo, di prodotti sottoposti ad accisa per i quali non sia stata applicata una accisa conformemente alle disposizioni di cui al presente testo unico.

Il Legislatore dimostra quindi il chiaro intendimento di tassare una ricchezza non costituita dalla mera disponibilità del bene, quindi dalla sua produzione, ma dal suo collocamento nel mercato⁸ con atti che comprovino la possibilità di traslazione del tributo sui rivenditori o sui consumatori.

L'assimilazione, poi, di alcune situazioni particolari⁹ trova la sua *ratio* in un chiaro intento antielusivo¹⁰.

In buona sostanza la merce viene assoggettata ad accisa, alla fine del processo produttivo, nel Paese dove questo si compie e nella misura della relativa aliquota. Il tributo resterà sospeso durante i successivi trasferimenti della merce, fino alla sua esigibilità o altra causa estintiva del debito nel Paese dove avviene l'effettiva immissione in consumo¹¹.

Nel diritto tributario c'è distinzione fra presupposto dell'imposta¹², costituito dalla fabbricazione o importazione del prodotto, ed esigibilità della stessa¹³.

Ai sensi, infine, del comma 4, sono obbligati al pagamento dell'imposta:

- il titolare del deposito fiscale dal quale avviene l'immissione in consumo e, in solido, i soggetti che si siano resi garanti del pagamento ovvero il soggetto nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilità dell'imposta;
- il destinatario registrato che riceve i prodotti soggetti ad accisa alle condizioni di cui all'articolo 8;
- relativamente all'importazione di prodotti sottoposti ad accisa, il debitore dell'obbligazione doganale individuato in base alla relativa normativa e, in caso di importazione irregolare, in solido, qualsiasi altra persona che ha partecipato all'importazione.

2. Regime del deposito fiscale¹⁴.

Ai sensi dell'articolo 5 del TUA, In vigore dal 1 aprile 2010 la fabbricazione, la lavorazione, la trasformazione e la detenzione dei prodotti soggetti ad accisa ed in regime sospensivo sono effettuate, su autorizzazione dell'Amministrazione finanziaria, in regime di deposito fiscale¹⁵, con attribuzione di un codice accisa.

Il depositario è obbligato:

- alla prestazione di una cauzione nella misura del 10 per cento dell'imposta che grava sulla quantità massima di prodotti che possono essere detenuti nel deposito fiscale, in relazione alla capacità di stoccaggio dei serbatoi utilizzabili ed, in ogni caso, l'importo della cauzione non può essere inferiore all'ammontare dell'imposta che mediamente viene pagata alle previste scadenze.

In presenza di cauzione prestata da altri soggetti, la cauzione dovuta dal depositario si riduce di pari ammontare, l'Amministrazione finanziaria ha, poi, facoltà di esonerare dal predetto obbligo le ditte affidabili e di notoria solvibilità¹⁶;

- a conformarsi alle prescrizioni stabilite per l'esercizio della vigilanza sul deposito fiscale;

- a tenere una contabilità dei prodotti detenuti e movimentati nel deposito fiscale;
- ad introdurre nel deposito fiscale e ad iscrivere nella contabilità di cui al punto che precede, al momento della presa in consegna di cui all'articolo 6, comma 6, tutti i prodotti ricevuti sottoposti ad accisa;
- a presentare i prodotti ad ogni richiesta ed a sottoporsi a controlli o accertamenti.

I depositi fiscali sono, poi, assoggettati a vigilanza finanziaria, che deve assicurare, tenendo conto dell'operatività dell'impianto, la tutela fiscale anche attraverso controlli successivi.

3. Modifiche apportate dal decreto sviluppo.

Orbene, ai sensi del comma 1 del citato articolo 36 del decreto sviluppo sono aggiunte, all'articolo 2, comma 4, del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, le seguenti parole:

“Nel caso di depositi fiscali impiegati nella logistica petrolifera è obbligato al pagamento dell'accisa il titolare del deposito fiscale dal quale avviene l'immissione in consumo o il soggetto che si sia reso garante di tale pagamento ovvero il soggetto nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilità dell'imposta”.

L'emendamento si rende necessario in quanto, a legislazione vigente, vi è una separazione tra colui che si rende garante del pagamento dell'imposta (il proprietario della merce) ed il titolare del deposito fiscale.

L'Amministrazione fiscale istituisce direttamente con il proprietario della merce il rapporto debitorio, pur tuttavia il depositario permane, seppur nella sua terzietà, una posizione di sudditanza fiscale, rimanendo obbligato in solido.

In buona sostanza si trova nella condizione di subire eventuali comportamenti non diligenti da parte del proprietario della merce pur tuttavia nell'impossibilità di prevenire tale rischio.

Tale responsabilità solidale del deposito fiscale costituisce, a tutti gli effetti, un onere che, come viene specificato nella relazione tecnica che accompagna il provvedimento, *“nulla aggiunge all’interesse erariale, già tutelato dalla garanzia rilasciata dal proprietario della merce”*.

Di fatti, l’attività dei depositi (operatori indipendenti) si configura come una mera attività di logistica nell’ambito della quale viene offerto un servizio di stoccaggio e movimentazione per conto terzi.

Vieppiù, nel deposito fiscale adibito a stoccaggio conto terzi, di sovente, operano diversi soggetti economici, è di tutta evidenza, quindi, come questi possono, di fatto, essere penalizzati dal comportamento negligenti da parte di un altro operatore, senza poter minimamente influire sullo stesso.

Di contro, non si può, pur tuttavia, sottacere come tale modifica possa comunque determinare una potenziale riduzione delle garanzie per l’Erario, laddove viene meno la sussistenza del vincolo di solidarietà tra i soggetti debitori che caratterizza l’attuale normazione, principio, tra l’altro, previsto dall’art. 8, comma 2, della direttiva 2008/118/CE che espressamente prevede che *“qualora vi siano più soggetti tenuti al pagamento di un singolo debito dall’accisa, essi rispondono in solido di tale debito”*.

Sul punto, non si può, ovviamente, escludere che, nell’ambito delle intese prima della completa definizione del provvedimento, il Governo possa adottare modifiche atte a garantire maggiormente l’interesse erariale.

Il rapporto tra il Contribuente e l’Erario è sempre caratterizzato da costante e perenne conflittualità¹⁷, la giusta via non può che percorrere i sentieri della **razionalizzazione, semplificazione ed innovazione** delle procedure, in tale direzione deve sicuramente essere inquadrato il decreto legge in esame.

Il provvedimento adottato dal Governo, stante i requisiti della straordinarietà e dell’urgenza, dopo le previste intese tra i Dicasteri concertanti, passerà al vaglio del Parlamento che dovrà convertirlo, a pena di decadenza¹⁸, in Legge.

22 giugno 2012

Fabrizio Stella e Nicola Monfreda

- 1 Stralcio del Comunicato stampa n. 35, datato 15 giugno 2012, del Governo, consultabile sul sito istituzionale.
- 2 Si veda il comunicato stampa della Confcommercio del 15 giugno 2012, consultabile in *fisconline*.
- 3 In tal senso, ancorché riferito al “Fondo per la crescita sostenibile”, l’art. 23 del decreto legge in esame.
- 4 Il testo del provvedimento e delle relazioni di accompagnamento sono consultabili in *fisconline.it*.
- 5 Pubblicato in G.U. 31 marzo 2010, n. 75.
- 6 Per un approfondimento nel comparto delle accise e dell’imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi ci sia consentito il rinvio ad: *Accise: i prodotti petroliferi tra giacenze di magazzino e cali naturali e tecnici*, in *il fisco*, n.5/2011, parte 1[^], pag. 734; *Accise sui depositi fiscali di alcoli: evasione o mera questione numerica?*, in *il fisco*, n. 10/2011, parte 1[^], pagina 1516 del 7 marzo 2011; *Prodotti petroliferi ed accise: la disciplina dei cali naturali e tecnici nelle giacenze di magazzino*, in *Panorama tributario e professionale*, pagina 30, del mese di febbraio 2011; *Imposta di Consumo: sistemi di frode nella commercializzazione di olio lubrificante*, in *il fisco*, n.19/2011, parte 1[^], pagina 3003 del 9 maggio 2011; *Accise sugli alcoli: eccedenze oltre le tolleranze ammesse e profili penali*, in *Panorama tributario e professionale*, pagina 103, del mese di maggio 2011; *Alcoli metilico, propilico e isopropilico: regime autorizzatorio, obblighi contabili, circolazione e profili sanzionatori*, in *il fisco*, n.33/2011, parte 1[^], pagina 5360; *Energia elettrica e benefici fiscali: le forniture in esenzione per gli “opifici industriali”*, in *il fisco*, n.1/2012, parte 1[^], pagina 58; *Il sistema Emcs per l’olio lubrificante soggetto a imposta di consumo in sospensione*, in *il fisco*, n.3/2012, parte 1[^], pagina 373; *Accise sui carburanti: cosa cambia* in *Guida de il fisco La Manovra Monti*, Capitolo VIII, pag. 52 di Stella F., Giua M. e Giuseppe A. Conteduca nonché a: [Revisione del sistema delle accise sui carburanti in Il commercialista telematico, del 19 maggio 2012 di Monfreda N. e Stella F.](#)
- 7 Articolo così sostituito dall’art. 1, c. 1, lett. b, D.Lgs. 29 marzo 2010, n. 48, a decorrere dal 1° aprile 2010, ai sensi di quanto disposto dall’art. 5, c. 1 del medesimo D.Lgs. 48/2010.
- 8 Sia permesso, sul punto, il rinvio a R. SCHIAVOLIN, *Accise*, in *Enciclopedia del Diritto*, Milano, 2000.
- 9 Ai sensi del novellato art. 2, c. 2, T.U.A., si considerano immissione in consumo anche: “a) lo svincolo, anche irregolare, di prodotti sottoposti ad accisa da un regime sospensivo; b) l’ammanto di prodotti sottoposti ad accisa, in misura superiore a quella consentita o quando non ricorrono le condizioni per la concessione dell’abbuono di cui all’articolo 4; c) la fabbricazione, anche irregolare, di prodotti sottoposti ad accisa avvenuta al di fuori di un regime sospensivo; d) l’importazione, anche irregolare, di prodotti sottoposti ad accisa, a meno che gli stessi non siano immediatamente vincolati, all’atto dell’importazione, ad un regime sospensivo; e) la detenzione, al di fuori di un regime sospensivo, di prodotti sottoposti ad accisa per i quali non sia stata applicata una accisa conformemente alle disposizioni di cui al presente testo unico”.

-10 Sul punto anche VERRIGNI C., *Le accise come tributo a fattispecie progressiva ed il divieto di retroattività posto dallo Statuto del contribuente*, in Riv. Dir. Fin. E Sc. Fin., Marzo 2005, p. 10 e ss., a commento del dettato previgente.

-11 Il regime sospensivo è definibile, secondo l'art. 1, c. 2, lett. g del TUA, nuova versione, come il *“regime fiscale applicabile alla fabbricazione, alla trasformazione, alla detenzione ed alla circolazione di prodotti soggetti ad accise, non vincolati ad una procedura doganale sospensiva o ad un regime doganale sospensivo, fino al momento dell'esigibilità dell'accisa o del verificarsi di una causa estintiva del debito d'imposta”*.

-12 Costituiscono presupposto d'imposta *“quei fatti o circostanze al verificarsi dei quali si applica il tributo”*, come correttamente rilevato da FALSITTA G., *Il presupposto dell'imposta e l'aliquota*, in *Manuale di diritto tributario*, Parte Generale, Padova 2003, pp. 199 e ss.. Secondo TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, Parte Generale, Milano 209, pp. 101 e ss., il presupposto è *“quell'evento che determina – direttamente o indirettamente – il sorgere dell'obbligazione tributaria”*.

-13 L'esigibilità dell'imposta è il momento in cui il tributo può essere riscosso dall'Erario. L'esigibilità dell'imposta è definita dal Memento Pratico IPSOA – Francis Lefebvre Fiscale 2010, ancorché con riguardo all'IVA, come *“diritto dell'Erario a percepire il tributo”*

-14 Articolo modificato dall'art. 1, c. 1, lett. b, D.Lgs. 2 febbraio 2007, n. 26, a decorrere dal 1° giugno 2007 e, successivamente, così sostituito dall'art. 1, c. 1, lett. e, D.Lgs. 29 marzo 2010, n. 48, a decorrere dal 1° aprile 2010, ai sensi di quanto disposto dall'art. 5, comma 1 del medesimo D.Lgs. 48/2010.

-15 Ad esclusione delle fabbriche di prodotti tassati su base forfettaria.

-16 Tale esonero può essere revocato nel caso in cui mutino le condizioni che ne avevano consentito la concessione ed in tal caso la cauzione deve essere prestata entro quindici giorni dalla notifica della revoca.

-17 Sul tema diffusamente SICILIOTTI C., *La semplificazione come valore aggiunto nei rapporti tra Fisco, professionisti e contribuenti*, in *il fisco*, n. 42/2008. Sia, poi, consentito il richiamo ad una breve riflessione in una lettera aperta del direttore dell'Agenzia delle entrate, Attilio Befera, su *Italia Oggi* del 31 maggio 2012, laddove, in un contesto più ampio, si legge di *“... segnali di progressiva maturazione di una coscienza civile che comprende quanto sia importante pagare le imposte non nell'interesse di una parte contro l'altra, ma nell'interesse di tutta la collettività”*.

18 Come noto, il decreto legge (d.l.), ex art.77 della Costituzione, è un atto con valore di legge adottato dal Governo nei casi straordinari di necessità e urgenza, che viene emanato dal Presidente della Repubblica e pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale. Entra in vigore il giorno stesso o il giorno successivo alla pubblicazione. Il decreto legge deve essere convertito in legge dal Parlamento entro 60 giorni, altrimenti perde efficacia sin dall'inizio. Le Camere, tuttavia,

possono regolare con una legge i rapporti giuridici sorti sulla base del decreto legge, in www.governo.it.