

IVA agevolata per gli oli ed i grassi di origine animale e vegetale destinati alla combustione

di [Nicola Monfreda](#)

Pubblicato il 4 Aprile 2013

analisi delle casistiche di cessione di prodotti in cui oli e grassi (derivanti da origine animale e/o vegetale) godono dell'applicazione dell'aliquota agevolata IVA del 10% (Fabrizio Stella & Nicola Monfreda)

1. Premessa.

Il comparto delle accise è organicamente disciplinato dal Decreto Legislativo 26 ottobre 1995, n.504, meglio noto come Testo Unico Accise (di seguito TUA), 'sì come novellato dal Decreto Legislativo 29 marzo 2010, n.48 , le cui modifiche sono entrate in vigore il 1° aprile 2010.

Sono sottoposti all'imposizione delle accise i seguenti beni:

- i prodotti energetici ² ;
- l'alcole e le bevande alcoliche ³ ;
- i tabacchi lavorati;
- i fiammiferi ⁴ .

In particolare, ai sensi **dell'articolo 21 del TUA** – *Prodotti sottoposti ad accisa*, si intendono per prodotti energetici, *ex pluribus*, i prodotti di cui ai codici NC₅ da 1507 a 1518 se destinati ad essere utilizzati come combustibile per riscaldamento o come carburante per motori .

Sul concetto di “**riscaldamento**” il telescritto n. 1556 dell'11 aprile 2001 precisa che debba intendersi come l'innalzamento della temperatura provocato dal combustibile allo scopo di raggiungere vari risultati (riscaldamento aria

dei locali, cottura cibi, fusione metalli per saldature...).

Su punto, ancora, la Corte di Giustizia Europea, nella causa C-240/01 del 29 aprile 2004, con riferimento agli oli minerali utilizzati come combustibili, specifica che l'obiettivo dell'accisa sugli stessi, in quanto tassa sul consumo, è volta a favore dell'interpretazione secondo la quale l'espressione "*utilizzati come combustibili*", afferisce a tutti i casi in cui gli oli minerali vengono bruciati ed in cui l'energia termica prodotta serve a riscaldare, indipendentemente dallo scopo del riscaldamento, ivi compreso quello di trasformare o distruggere la materia che assorbe tale energia termica nel corso del procedimento chimico o industriale.

I prodotti sono soggetti a vigilanza fiscale; qualora siano utilizzati, o destinati ad essere utilizzati, come carburanti per motori o combustibili per riscaldamento ovvero siano messi in vendita per i medesimi utilizzi, sono sottoposti ad accisa, in relazione al loro uso, secondo l'aliquota prevista per il carburante per motori o il combustibile per riscaldamento, **equivalente**.

E' sottoposto ad accisa, con l'aliquota del prodotto equivalente, ogni prodotto destinato ad essere utilizzato ovvero messo in vendita, come carburante per motori o come additivo ovvero per accrescere il volume finale dei carburanti.

Gli oli ed i grassi di origine animale e vegetale, di cui ai codici di nomenclatura combinata della Tariffa doganale d'uso integrata di cui sopra, si considerano "**prodotti energetici**" se destinati ad essere utilizzati come combustibile per generare direttamente o indirettamente energia elettrica con potenza installata superiore a 1 kwh.

L'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa, rispondendo ad una istanza d'interpello, prevede con la risoluzione n. 17 **del 18 marzo 2013, un regime IVA agevolato per tale particolare categoria di prodotti energetici**.

2. Quesito.

Il quesito riguardava una società che si occupava della fornitura di oli e grassi di origine animale e vegetale, rientrante nei codici NC di cui all'articolo 21 TUA destinati ad essere utilizzati come combustibile per generare direttamente o indirettamente energia elettrica, con una potenza installata superiore ad 1 Kw.

La parte, assoggettava le cessioni di:

- **“olio di palma”** (codice NC 1511) all’aliquota ridotta del 10%, secondo le indicazioni fornite dall’Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 217/E del 12 agosto 2009 e dall’Agenzia delle Dogane nella nota 95159 del 17/7/2009;
- **“grassi ed oli animali o vegetali”** (codice NC 1518), diversamente, all’aliquota ordinaria del 21%, stante quanto previsto dal punto 104 della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. 633/72, laddove si prevede l’aliquota agevolata per le sole cessioni di *“oli combustibili ed estratti aromatici impiegati per generare, direttamente o indirettamente, energia elettrica, purché la potenza installata non sia inferiore ad 1KW”*.

In sintesi la richiamata risoluzione 217/2009 prevede che *“l’olio di palma utilizzato come olio combustibile per generare energia elettrica in un impianto avente una potenza installata superiore al 1 (uno) Kw e’ equiparabile agli oli indicati al numero 104 della Parte III della Tabella A allegata al DPR n. 633 del 1972, per cui alla cessione dello stesso, cosi’ come all’estrazione da un deposito IVA di cui al citato articolo 50-bis del decreto-legge n. 331 del 1993, e’ applicabile l’aliquota IVA ridotta del 10%”*.

Orbene, la società chiedeva, in estrema sintesi, l’**equiparazione** di tutti i prodotti di cui ai codici NC da 1507 a 1518 agli oli combustibili indicati al n. 104 della richiamata Tabella allegata al decreto IVA, al fine di poter comunque applicare l’aliquota del 10%.

L’istante, in buona sostanza, riteneva che le considerazioni svolte per l’olio di palma potessero essere “estese” anche a tutti gli altri prodotti di cui ai codici di NC da 1507 a 1518, espressamente richiamati dalla lettera a) dell’articolo 21 del TUA, utilizzati come combustibile per la produzione di energia elettrica.

Il ricorrente concludeva, infine, ritenendo di poter procedere, ai sensi dell’art. 26, terzo comma, del d.P.R. 633/1972, all’emissione di note di variazione dell’IVA versata con riferimento alle operazioni eventualmente effettuate nel corso dei dodici mesi precedenti.

3. Parere dell’Agenzia delle Entrate.

A parere dell’Agenzia delle Entrate il numero 104 della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. 633 del 1972, prevede l’applicazione dell’aliquota IVA ridotta del 10 per cento alla cessione di *“oli minerali greggi, oli combustibili ed estratti aromatici impiegati per generare, direttamente o indirettamente, energia elettrica, purché la potenza installata non sia inferiore ad 1 Kw”* .

Al riguardo, la risoluzione n. 217 del 2009 ha, in particolare, specificato, con riferimento all'olio di palma (codice NC 1511) utilizzato come olio combustibile per generare energia elettrica in un impianto avente una potenza installata superiore ad 1 (uno) Kw, che lo stesso è equiparabile agli oli indicati al numero 104 della Parte III della Tabella A allegata al DPR n. 633 del 1972, per cui alla relativa cessione dello stesso è applicabile l'aliquota IVA ridotta del 10 per cento.

La decisione poggia sul parere fornito dall'Agenzia delle Dogane con la citata nota n. 95159 del 17 luglio 2009, laddove si evidenzia come, per effetto del recepimento della direttiva 2003/96/CE (concernente la tassazione dei prodotti energetici) attraverso le modifiche all'articolo 21 del TUA operate dal decreto legislativo n. 26/2007, si sia passati dal concetto di “**oli minerali**” a quello di “**prodotti energetici**”, includendo concettualmente i prodotti di cui a determinati codici di NC qualora destinati ad essere utilizzati come combustibile per riscaldamento o come carburante per motori.

Invero già nella versione dell'articolo 21 valida sino al 31 maggio 2007 si forniva, al comma 1, un'elencazione dei prodotti petroliferi sottoposti ad accisa ed a seguire, al comma 2, l'indicazione di quelli, diversi dai precedenti, soggetti a vigilanza fiscale e, se destinati ad essere usati, se messi in vendita o se usati come combustibile o carburante, sottoposti ad accisa secondo l'aliquota prevista per il combustibile o il carburante per motori, equivalente.

Sul concetto di “equivalente” soccorreva, poi, la Circolare n. 299/D del 16 novembre 1995 laddove si prevedeva che: “*per combustibile equivalente non deve intendersi quello che presenta caratteristiche chimico fisiche analoghe a quelle del prodotto da tassare, ma quello che può essere sostituito, nel particolare impiego, dal prodotto di che trattasi*”.

D'altronde la prevalenza della “destinazione” del prodotto a prescindere dalla “struttura chimica” è un principio caratterizzante il sistema delle “accise” (intese come imposizioni indirette sulla produzione e sul consumo) nella normativa nazionale, basti pensare alla tassazione dell'**olio lubrificante**.

In Italia la distinzione tra imposta di consumo ed accisa poggia su di una sottile **distinzione giuridica**.

In effetti, l'olio lubrificante utilizzato come **carburante**, come detto, viene sottoposto ad **accisa armonizzata**, in quanto rientrante nella categoria dei prodotti energetici, attraverso una tassazione c.d. **per equivalente**, di contro qualora destinato, messo in vendita o impiegato in **usi diversi** dalla carburazione e combustione è sottoposto ad un' **imposta di consumo non armonizzata**.

7

In tal senso, taluna interessante dottrina parla di “*imposta dual-use*”, proprio a caratterizzare tale diverso trattamento fiscale del medesimo prodotto, in ragione della destinazione d'uso dello stesso.

In sintesi, con il **vocabolo** “accisa” ci si riferisce ad una imposizione armonizzata a livello comunitario, diversamente con quello di “imposta di consumo” ad una tassazione meramente nazionale.

Con riferimento alla **normativa nazionale**, fermo restando quanto disposto dall'**articolo 21 TUA**, che individua i prodotti energetici sottoposti al regime delle accise, l'imposta di consumo sugli oli lubrificanti è organicamente disciplinata dall'**art. 62 TUA**, in ragione del quale sono **sottoposti** al tributo:

- gli oli lubrificanti per motori, per compressori o per turbine, liquidi per trasmissioni idrauliche, oli per cambi, oli destinati alla protezione anticorrosiva, ecc., quando destinati, messi in vendita o impiegati per usi diversi dalla combustione o carburazione (codici NC da 2710 19 81 a 2710 19 99);
- i bitumi di petrolio (codice NC 2713 20 00);
- gli oli minerali greggi di petrolio o di minerali bituminosi (codice NC 2709 00);
- gli altri residui degli oli di petrolio o di minerali bituminosi (estratti aromatici contemplati dal codice NC 2713 90 90);
- le miscele di alchilbenzoli sintetici (codice NC 3817 00);
- i polimeri di propilene o di altre olefine (codice NC 390), qualora destinati alla lubrificazione meccanica;
- gli oli lubrificanti, con funzione lubrificante, miscelati con i carburanti.

Diversamente, non si applica il tributo nel caso il prodotto venga utilizzato nella produzione e nella lavorazione della gomma naturale e sintetica a sua volta usata nella fabbricazione di manufatti, nella produzione delle materie plastiche e delle resine artificiali o sintetiche, comprese le colle adesive, nella produzione degli antiparassitari per le piante da frutta e nei consumi di prodotti energetici all'interno di uno stabilimento che produce prodotti energetici.

In tale ultima circostanza il consumo riguardante prodotti energetici fabbricati all'interno ovvero fuori dallo stabilimento, non è considerato fatto generatore si imposta.

Così come non costituisce fatto generatore, **ex art. 22, comma 1 TUA**, il consumo di olio connesso alla produzione di prodotti energetici, compreso quello effettuato per operazioni di riscaldamento tecnicamente necessarie per conservare la fluidità dei prodotti energetici stessi, effettuate nell'interno dei depositi fiscali.

In senso contrario, è invece dovuta l'imposta per i consumi non connessi alla produzione e per la propulsione dei veicoli a motore

Ai sensi, poi, del **comma 3** del già citato **art. 62 TUA** sono, parimenti, assoggettati al tributo gli oli lubrificanti ed i bitumi contenuti nelle preparazioni lubrificanti (codice NC 3403) e negli altri prodotti o merci importati o di provenienza comunitaria.

A seguire, il **comma 5 dell'art. 62 TUA** stabilisce che l'imposta prevista per i bitumi di petrolio non si applica a quelli utilizzati nella fabbricazione di pannelli in genere ovvero di manufatti per l'edilizia né a quelli impiegati come combustibile nei cementifici; invece, per quelli impiegati nella produzione o autoproduzione di energia elettrica si applicano le aliquote stabilite per l'olio combustibile destinato a tali impieghi.

Tornando, invece, all'articolo 21 nella versione in vigore dal 1° luglio 2007, ex decreto legislativo 26/2007, il successivo comma 9 prevede, poi, che *"i prodotti energetici di cui al comma 1, qualora siano utilizzati per la produzione di energia elettrica, sono sottoposti ad accisa per motivi di politica ambientale, con l'applicazione delle aliquote stabilite nella tabella A"*.

In sintesi, secondo l'Agenzia delle Dogane, l'olio di palma assume il trattamento fiscale previsto per l'olio minerale a cui si sostituisce nell'uso di carburazione o combustione; posizione ribadita anche con la nota n. 145006/RU del 21/01/2013 laddove, nel confermare il parere del 2009, ha chiarito che *"...le considerazioni già esposte da questa Agenzia con nota prot. 95159 del 17 luglio 2009, con particolare riferimento all'olio di palma, possono trovare analoga applicazione per gli oli ed i grassi di origine animale e vegetale rientranti nei suddetti codici NC se destinati ad essere utilizzati come combustibili o carburanti, compresa la produzione di energia elettrica che avviene mediante carburazione o combustione di un prodotto energetico"*.

Alla luce di quanto sopra, l'Agenzia delle Entrate conclude considerando i prodotti in esame, quali prodotti energetici, se destinati alla combustione per generare energia elettrica, con le caratteristiche tecniche dette, equiparabili agli oli indicati nel numero 104 della Parte III della Tabella A allegata al DPR n. 633 del 1972, alla cui cessione degli stessi si applica l'aliquota IVA agevolata del 10%.

4 aprile 2013

Fabrizio Stella e Nicola Monfreda

¹ Pubblicato in G.U. 31 marzo 2010, n. 75.

² Per un approfondimento sia consentito il rinvio, di F. Stella, M. Giua e G.A. Conteduca, ad: *Accise: i prodotti petroliferi tra giacenze di magazzino e cali naturali e tecnici*, in *il fisco*, n.5/2011; *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; *Il sistema Emcs per l'olio lubrificante soggetto a imposta di consumo in sospensione*, in *il fisco*, n.3/2012; *Accise sui carburanti: cosa cambia* in *Guida de il fisco La Manovra Monti*, Capitolo VIII, pag. 52; *Decreto Cresci Italia: deregulation per la distribuzione del carburante tra giacenze di prodotto e criticità fiscali*, in *il fisco*, n.26/2012; *La "doppia soglia" per i depositi commerciali di gasolio: questione mai risolta o un falso problema*, in *il fisco*, n.28/2012; nonché di F. Stella e N. Monfreda, a: *Revisione del sistema delle accise sui carburanti* in *Il commercialista telematico*, del 18 e del 19 maggio 2012; *Il Decreto Legge "Misure urgenti per la crescita del Paese": semplificazione per il settore petrolifero e maggiore tutela per gli operatori del settore*, in *Il commercialista telematico* del 22 giugno 2012; *Comparto delle Accise: le novità fiscali introdotte "a fine legislatura" in vigore dal 2013*, sul *Commercialista telematico* del 18 gennaio 2013.

3 Per un approfondimento sia consentito il rinvio, di F. Stella, M. Giua e G.A. Conteduca, ad: *Accise sui depositi fiscali di alcoli: evasione o mera questione numerica?*, in *il fisco*, n. 10/2011; *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.

4 Sul punto si rinvia di F. Stella, M. Giua e G.A. Conteduca, ad: *Un tributo ritrovato: l'imposta di fabbricazione sui fiammiferi*, in *il fisco*, n. 47/2012.

5 L'art. 21 TUA recita: "1. Si intendono per prodotti energetici: a) i prodotti di cui ai codici NC da 1507 a 1518, se destinati ad essere utilizzati come combustibile per riscaldamento o come carburante per motori; b) i prodotti di cui ai codici NC 2701, 2702 e da 2704 a 2715; c) i prodotti di cui ai codici NC 2901 e 2902; d) i prodotti di cui al codice NC 2905 11 00, non di origine sintetica, se destinati ad essere utilizzati come combustibile per riscaldamento o come carburante per motori; e) i prodotti di cui al codice NC 3403; f) i prodotti di cui al codice NC 38 11; g) i prodotti di cui al codice NC 38 17; h) i prodotti di cui al codice NC 3824 90 99, se destinati ad essere utilizzati come combustibile per riscaldamento o come carburante per motori. 2. I seguenti prodotti energetici sono assoggettati ad imposizione secondo le aliquote di accisa stabilite nell'allegato I: a) benzina con piombo (codici NC 2710 11 31, 2710 11 51 e 2710 11 59); b) benzina (codici NC 2710 11 31, 2710 11 41, 2710 11 45 e 2710 11 49); c) petrolio lampante o cherosene (codici NC 2710 19 21 e 2710 19 25); d) oli da gas o gasolio (codici NC da 2710 19 41 a 2710 19 49); e) oli combustibili (codici NC da 2710 19 61 a 2710 19 69); f) gas di petrolio liquefatti (codici NC da 2711 12 11 a 2711 19 00); g) gas naturale (codici NC 2711 11 00 e 2711 21 00); h) carbone, lignite e coke (codici NC 2701, 2702 e 2704). 3. I prodotti di cui al comma 1, diversi da quelli indicati al comma 2, sono soggetti a vigilanza fiscale. Qualora siano utilizzati, o destinati ad essere utilizzati, come carburanti per motori o combustibili per riscaldamento ovvero siano messi in vendita per i medesimi utilizzi, i medesimi prodotti sono sottoposti ad accisa, in relazione al loro uso, secondo l'aliquota prevista per il carburante per motori o il combustibile per riscaldamento, equivalente. 4. È sottoposto ad accisa, con l'aliquota prevista per il carburante equivalente, ogni prodotto, diverso da quelli indicati al comma 1, utilizzato, destinato ad essere utilizzato ovvero messo in vendita, come carburante per motori o come additivo ovvero per accrescere il volume finale dei carburanti. I prodotti di cui al presente comma possono essere sottoposti a vigilanza fiscale anche quando non sono destinati ad usi soggetti ad accisa. 5. È sottoposto ad accisa, con l'aliquota prevista per il prodotto energetico equivalente, ogni idrocarburo, escluso la torba, diverso da quelli indicati nel comma 1, da solo o in miscela con altre sostanze, utilizzato, destinato ad essere utilizzato ovvero messo in vendita, come combustibile per riscaldamento. Per gli idrocarburi ottenuti dalla depurazione e dal trattamento delle miscele e dei residui oleosi di recupero, destinati ad essere utilizzati come combustibili si applica l'aliquota prevista per gli oli combustibili densi. 6. I prodotti di cui al comma 2, lettera h), sono sottoposti ad accisa, con l'applicazione dell'aliquota di cui all'allegato I, al momento della fornitura da parte di società, aventi sede legale nel territorio nazionale, registrate presso il competente Ufficio dell'Agenzia delle dogane. Le medesime società sono obbligate al pagamento dell'imposta secondo le modalità previste dal comma 8. Il competente Ufficio dell'Agenzia delle dogane può autorizzare il produttore nazionale, l'importatore ovvero l'acquirente di prodotti provenienti dagli altri Paesi della Comunità europea a sostituire la società registrata nell'assolvimento degli obblighi fiscali. Si considera fornitura anche l'estrazione o la produzione dei prodotti di cui al comma 2, lettera h), da impiegate per uso proprio. 7. Le società

di cui al comma 6, ovvero i soggetti autorizzati a sostituirle ai sensi del medesimo comma, hanno l'obbligo di prestare una cauzione sul pagamento dell'accisa, determinata, dal competente Ufficio dell'Agenzia delle dogane, in misura pari ad un quarto dell'imposta dovuta nell'anno precedente. Per il primo anno di attività l'importo della cauzione è determinato, dal competente Ufficio dell'Agenzia delle dogane, nella misura di un quarto dell'imposta annua da versare in relazione ai dati comunicati al momento della registrazione ovvero ai dati in possesso del medesimo Ufficio. L'Agenzia delle dogane ha facoltà di esonerare dal predetto obbligo i soggetti affidabili e di notoria solvibilità. L'esonero può essere revocato in qualsiasi momento ed in tale caso la cauzione deve essere prestata entro quindici giorni dalla notifica della revoca. 8. L'imposta di cui al comma 6 è versata, a titolo di acconto, in rate trimestrali calcolate sulla base dei quantitativi dei prodotti di cui al comma 2, lettera h), forniti nell'anno precedente. Il versamento a saldo è effettuato entro la fine del primo trimestre dell'anno successivo a quello cui si riferisce, unitamente alla presentazione di apposita dichiarazione annuale contenente i dati dei quantitativi forniti nell'anno immediatamente precedente e al versamento della prima rata di acconto. Le somme eventualmente versate in eccedenza sono detratte dal versamento della prima rata di acconto e, ove necessario, delle rate, successive. In caso di cessazione dell'attività del soggetto nel corso dell'anno, la dichiarazione annuale e il versamento a saldo sono effettuati entro i due mesi successivi alla cessazione. 9. I prodotti energetici di cui al comma 1, qualora siano utilizzati per la produzione di energia elettrica, sono sottoposti ad accisa per motivi di politica ambientale, con l'applicazione delle aliquote stabilite nella tabella A. 10. Nella movimentazione con gli Stati membri della Comunità europea, le disposizioni relative ai controlli e alla circolazione intracomunitaria previste dal presente titolo si applicano soltanto ai seguenti prodotti energetici, anche quando destinati per gli impieghi di cui al comma 13: a) i prodotti di cui ai codici NC da 1507 a 1518 se destinati ad essere utilizzati come combustibile per riscaldamento o come carburante per motori; b) i prodotti di cui ai codici NC 2707 10, 2707 20, 2707 30 e 2707 50; c) i prodotti di cui ai codici NC da 2710 11 a 2710 19 69; per i prodotti di cui ai codici NC 2710 11 21, 2710 11 25 e 2710 19 29, limitatamente ai movimenti commerciali dei prodotti sfusi; d) i prodotti di cui ai codici NC 27 11, ad eccezione dei prodotti di cui ai codici NC 2711 11, 2711 21 e 2711 29; e) i prodotti di cui ai codici NC 2901 10; f) i prodotti di cui ai codici NC 2902 20, 2902 30, 2902 41, 2902 42, 2902 43 e 2902 44; g) i prodotti di cui al codice NC 2905 11 00, non di origine sintetica, se destinati ad essere utilizzati come combustibile per riscaldamento o come carburante per motori; h) i prodotti di cui al codice NC 3824 90 99, se destinati ad essere utilizzati come combustibile per riscaldamento o come carburante per motori. 11. I prodotti di cui al comma 10 possono essere esonerati, mediante accordi bilaterali tra gli Stati membri interessati alla loro movimentazione, in tutto o in parte, dagli obblighi relativi ai controlli e alla circolazione intracomunitaria previsti dal presente titolo, sempre che non siano tassati ai sensi del comma 2. 12. Qualora vengano autorizzate miscele dei prodotti di cui al comma 1, tra di loro o con altre sostanze, l'imposta è dovuta secondo le caratteristiche della miscela risultante. 13. Le disposizioni di cui ai commi 2, 3, 4 e 5, ferme restando le norme nazionali in materia di controllo e circolazione dei prodotti sottoposti ad accisa, non si applicano ai prodotti energetici utilizzati per la riduzione chimica, nei processi elettrolitici, metallurgici e minerali ogici 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 del Consiglio, del 9 ottobre 1990, relativo alla classificazione statistica delle attività economiche nella Comunità europea. 14. Le aliquote a volume si applicano con riferimento alla temperatura di 15° Celsius ed alla pressione normale”.

6 Con riguardo alle agevolazioni IVA sia consentito il rinvio, degli stessi autori, a: I.V.A.: cosa cambia, con la legge di Stabilità, per i servizi di gestione individuale di portafogli titoli, in il fisco n.7/2013; Regime agevolato per le cooperative sociali: novità della Legge di Stabilità, in il fisco n.8/2013; nonché di F. Stella, M. Giua e G.A. Conteduca, a: Le agevolazioni IVA per le somministrazioni di gas naturale e di GPL: analogie, differenze e criticità, in il fisco n. 3/2013.

7 In tal senso DE CICCIO A., Accisa sugli oli lubrificanti, un'imposta “dual-use”, in “L'IVA”, n.4/2011.

8 La **disomogenea applicazione del tributo**, in ambito comunitario, non contemplato dalla massima parte degli ordinamenti tributari dei singoli Paesi, crea i presupposti per lo sviluppo di più o meno **articolati meccanismi di frode**, per un approfondimento sia consentito il rinvio, di F. Stella, M. Giua e G.A. Conteduca a: Imposta di Consumo: sistemi di frode nella commercializzazione di olio lubrificante, in il

fisco, n. 19/2011.