
L'accisa come imposta di scopo ed il caso dell'imposta di consumo sull'olio lubrificante

di [Fabrizio Stella](#)

Pubblicato il 15 Marzo 2014

la Corte di Giustizia UE è intervenuta recentemente sul concetto di accisa come imposta di scopo, fornendo ancora una volta interessanti chiavi di lettura: mettiamo a confronto la normativa domestica con le norme comunitarie, evidenziandone i profili di eventuale criticità

1. Premessa

La Corte di Giustizia è recentemente intervenuta, con la **sentenza del 27 febbraio 2014**, resa nell'ambito della **controversia C-82/12**, sulla natura di imposta di scopo, a tutela della salute e dell'ambiente, di qualsiasi imposizione indiretta sulla vendita di oli minerali, intervenendo, quindi, sulla corretta interpretazione dell'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12/CEE¹.

Le accise, si rammenti, svolgono solo incidentalmente un ruolo di raccolta di risorse per l'Erario, rappresentando invero una tassazione di scopo per incentivare/disincentivare determinati comportamenti della domanda nel libero mercato.

La questione oggetto di domanda pregiudiziale era stata sollevata nell'ambito di una controversia promossa da una impresa di trasporto merci iberica che, dopo aver versato la IVMDH (*Impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos*), presentava una domanda di rimborso dell'imposta versata, ritenendo la disciplina nazionale in contrasto con il citato articolo 3, laddove la stessa perseguirebbe finalità di bilancio e non rispetterebbe l'economia generale della disciplina dell'Unione in materia di Iva o di accise sotto il profilo dell'esigibilità.

In particolare, la questione comunitaria verteva sulla corretta interpretazione del richiamato articolo 3 il quale riconosce, agli Stati membri, la facoltà di introdurre o mantenere imposizioni indirette su prodotti già soggetti a norme armonizzate in materia di accise a condizione che l'imposta abbia una finalità specifica e che rispetti le regole di imposizione applicabili ai fini delle accise o dell'Iva sulla determinazione della base imponibile, il calcolo, l'esigibilità e il controllo dell'imposta².

Esaminiamo di seguito la sentenza della Corte e la normativa domestica al fine di verificarne la compatibilità a livello comunitario.

2. La *quaestio* comunitaria e la Sentenza della Corte di Giustizia.

Con l'articolo 9 della legge 24/2001, il legislatore spagnolo aveva istituito l'IVMDH, imposta entrata in vigore il 1° gennaio 2002.

In particolare, questa imposta gravava sul consumo di determinati oli minerali e veniva assolta sulle vendite al dettaglio dei prodotti annoverati nel suo ambito di applicazione oggettivo, conformemente alle disposizioni della legge n.24/2001.

Sempre in base all'art. 9 il trasferimento dell'IVMDH dallo Stato centrale alle Comunità autonome sarebbe avvenuto secondo le singole leggi di trasferimento ed, inoltre, gli importi provenienti da detta imposta erano totalmente destinati al finanziamento di spese sanitarie mentre la parte di risorse, derivante dalle aliquote d'imposta stabilite dalle Comunità autonome, poteva essere destinata al finanziamento di interventi nel settore dell'ambiente.

Gli olii minerali che rientravano nel campo di applicazione dell'IVMDH erano le benzine, il gasolio, l'olio combustibile e il cherosene non utilizzato come combustibile per riscaldamento mentre ed il presupposto impositivo era costituito dalle vendite al dettaglio definite dalla legge n. 24/2001 come:

- a) le vendite o le forniture di prodotti annoverati nell'ambito di applicazione oggettivo destinati al consumo diretto degli acquirenti. In ogni caso, sono considerate "*vendite al dettaglio*" le vendite effettuate in esercizi di vendita al dettaglio al pubblico di cui al punto 2, lettera a), infra, a prescindere dalla destinazione data dagli acquirenti ai prodotti acquistati;
- b) le importazioni e gli acquisti intracomunitari di prodotti annoverati nell'ambito di applicazione oggettivo quando sono direttamente destinati al consumo da parte dell'importatore o dell'acquirente in un impianto per autoconsumo.

L'esigibilità dell'imposta era legata al momento della messa a disposizione dei prodotti nei confronti degli acquirenti o, se del caso, all'atto del loro autoconsumo, purché fosse stato appurato il regime di sospensione di cui all'articolo 4, paragrafo 20, della legge 38/1992, del 28 dicembre 1992, relativa alle accise.

Nel caso di importazioni, l'imposta era esigibile allorché i prodotti venivano messi a disposizione degli importatori e purché l'importazione, finalizzata al consumo dei menzionati prodotti, ed il regime di sospensione di cui all'articolo 4, paragrafo 20, della legge 38/1992 fossero stati appurati.

La base imponibile dell'imposta era costituita dal volume dei prodotti soggetti ad imposizione e l'aliquota era data dalla somma delle aliquote statale e da quella stabilita dalla Comunità autonoma corrispondente.

Quanto ai fatti della causa, nel 2009 una società di trasporto chiedeva all'ufficio delle accise il rimborso dell'IVMDH pagata negli esercizi fiscali del periodo 2005-2008 in quanto, a parere di tale società, tale imposta era in contrasto con l'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12 visto che perseguiva finalità

puramente di bilancio.

A fronte del diniego del rimborso, confermato anche dal giudice di primo grado, la società ricorreva in appello ed il giudice di secondo grado investiva la Corte di Giustizia della questione, chiedendo della compatibilità dell'IVMDH con il diritto dell'Unione europea.

La Corte di Giustizia, nel dispositivo della sentenza emessa, premette che secondo l'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12, " *gli oli minerali possono formare oggetto di un'imposizione indiretta diversa dall'accisa istituita da detta direttiva se, da un lato, tale imposizione persegue una o più finalità specifiche e se, dall'altro, rispetta le regole d'imposizione applicabili ai fini delle accise o dell'IVA per la determinazione della base imponibile, il calcolo, l'esigibilità e il controllo dell'imposta*"³.

Quest'ultime due condizioni, finalizzate ad evitare che le imposizioni indirette supplementari ostacolino indebitamente gli scambi⁴, hanno carattere cumulativo.

Nel caso di specie risulta pacifico, dice la Corte, che il gettito dell'IVMDH era stato assegnato alle Comunità autonome allo scopo⁵ di finanziare l'esercizio da parte di queste ultime di talune loro competenze, e, secondo consolidata giurisprudenza, una finalità di bilancio, seppure finalizzata al rafforzamento dell'autonomia di una collettività territoriale, non è una finalità specifica ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12⁶.

A fronte delle osservazioni, mosse da alcuni stati membri, riguardo al fatto che il gettito dell'IVMDH era attribuito alle Comunità autonome non in maniera generale, con l'obiettivo puramente di bilancio di rafforzare la loro capacità finanziaria, bensì allo scopo di compensare l'onere che per esse comportava l'esercizio di competenze ad esse trasferite in materia di salute e di ambiente, la Corte di Giustizia obietta che " *siccome qualsiasi imposta persegue necessariamente uno scopo di bilancio, la sola circostanza che un'imposta quale l'IVMDH miri ad un obiettivo di bilancio non può, di per sé sola, salvo privare l'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12 di qualsivoglia sostanza, essere sufficiente ad escludere che l'imposta in parola possa essere considerata come dotata parimenti di una finalità specifica ai sensi della menzionata disposizione*"⁷.

Ed in particolare, continua la Corte, perché si possa considerare che persegue una finalità specifica, è necessario che un'imposta quale l'IVMDH sia diretta, di per sé, a garantire la tutela della salute e dell'ambiente.

Tale presupposto si verificherebbe se il gettito di tale imposta venisse obbligatoriamente utilizzato al fine di ridurre i costi sociali e ambientali specificamente connessi al consumo degli oli minerali su cui grava l'imposta in parola.

Occorre, in altre parole, che sussista un nesso diretto tra l'uso del gettito e la finalità dell'imposta ed, in realtà, nella disciplina dell'IVMDH, osserva il giudice comunitario, non vi sono meccanismi di assegnazione predeterminata a fini ambientali del relativo gettito.

Di conseguenza la Corte conclude affermando che " *l'articolo 3, paragrafo 2, della direttiva 92/12 deve essere interpretato nel senso che osta ad una normativa nazionale che istituisce un'imposta sulle vendite al dettaglio di oli minerali, quale l'IVMDH in discussione nel procedimento principale, in quanto non si*

può considerare che un'imposta siffatta persegua una finalità specifica ai sensi della menzionata disposizione, allorché detta imposta, destinata a finanziare l'esercizio da parte delle collettività territoriali interessate delle rispettive competenze in materia di salute e di ambiente, non mira, di per sé, a garantire la tutela della salute e dell'ambiente".

Quanto alla limitazione degli effetti nel tempo della sentenza, richiesta dal Governo spagnolo nel caso fosse stato constatato l'incompatibilità dell'IVDMH con il diritto dell'Unione, la Corte rigetta tale richiesta.

L'organo giurisdizionale europeo afferma infatti che, come da consolidata giurisprudenza, solo in via eccezionale, applicando il principio generale della certezza del diritto intrinseco all'ordinamento giuridico dell'Unione, può essere limitata la possibilità per gli interessati di far valere una disposizione interpretata per rimettere in discussione rapporti giuridici costituiti in buona fede.

E' necessario, cioè, che siano soddisfatti due criteri essenziali, cioè la buona fede dei soggetti interessati e il rischio di gravi inconvenienti⁸.

Più in particolare, si è fatto ricorso a tale soluzione soltanto in presenza di circostanze ben precise: ovvero quando vi era un rischio di gravi ripercussioni economiche, dovute all'elevato numero di rapporti giuridici costituiti in buona fede sulla base della normativa ritenuta validamente vigente, e quando risultava che i singoli e le autorità nazionali erano stati indotti ad un comportamento non conforme al diritto dell'Unione in ragione di un'oggettiva e rilevante incertezza circa la portata delle disposizioni di diritto dell'Unione (incertezza alla quale avevano eventualmente contribuito gli stessi comportamenti tenuti da altri Stati membri o dalla stessa Commissione)⁹.

3. L'imposta di consumo nella legislazione nazionale.

Con riferimento al regime tributario generale delle accise, la direttiva 92/12/CE è stata integralmente sostituita dalla n. 2008/118/CE la quale, sebbene non abbia provveduto a trasporre integralmente il contenuto dell'articolo 3, ha comunque espressamente previsto che gli Stati membri possono applicare ai prodotti sottoposti al regime delle accise altre imposizioni indirette purché aventi finalità specifiche.

La questione, nella legislazione nazionale, coinvolge concettualmente la tassazione attualmente prevista per gli oli lubrificanti¹⁰.

Come noto, il comparto delle accise è organicamente disciplinato dal decreto legislativo n. 504/95, il c.d. Testo Unico Accise (TUA), laddove, in particolare, l'articolo 62 disciplina la tassazione dell'olio lubrificante sottoposto al tributo non armonizzato dell'imposta di consumo.

Il processo di armonizzazione inizia proprio con la direttiva 92/12/CE5, in recepimento della quale la legge 29 ottobre 1993, n. 427, nel convertire il decreto-legge n. 331/93, ha conferito delega al Governo di adottare, entro due anni dalla sua entrata in vigore, un decreto legislativo afferente ad un Testo Unico nel quale raccogliere e riordinare tutte le disposizioni vigenti in materia di imposte di fabbricazione e di

consumo, con relative sanzioni penali e amministrative.

Si arriva, quindi, al citato decreto legislativo 26 ottobre n. 504, rubricato “Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative”, recentemente novellato dal decreto legislativo n. 48 del 2010, a far data dal 1° aprile 2010.

Con riferimento alla tassazione non armonizzata degli oli lubrificanti, si è assistito, dal 1999 al 2004, ad un articolato contenzioso tra lo Stato Italiano e gli organi comunitari, nel dettaglio la *quaestio* veniva posta dalla Commissione europea con il parere del 12 novembre 1999, laddove l’Italia veniva invitata ad abolire tale tassazione in quanto in contrasto con le previsioni normative comunitarie, in particolare con gli obblighi previsti dalla direttiva 92/12/CE, all’art. 3 n. 2.

Solo nel 2003, con la direttiva n. 2003/96/CE, abrogativa come detto della 92/81/CE, la problematica viene superata riconoscendo agli Stati membri la possibilità di adottare misure di imposizione o di non imposizione, anche parziale, dei prodotti energetici impiegati per usi diversi dall’utilizzazione come carburante per motori o combustibili per riscaldamento.

L’imposta di consumo trova quindi piena accoglienza nel panorama normativo fiscale nazionale solo a partire dal **1° gennaio 2004**.

4. Conclusioni.

Riassumendo, quindi, l’imposta di consumo sull’olio lubrificante, caso nazionale di una tassazione indiretta sulla produzione e/o consumo di scopo, rispetta appieno i requisiti stabiliti dalla Corte di Giustizia, non vi rilevano quindi le criticità evidenziate, diversamente, nel caso esaminato di esperienza iberica, rimane, pur tuttavia, la singolarità dei requisiti per la tassazione a seconda dell’utilizzo del prodotto piuttosto che della natura merceologica dello stesso.

In effetti l’olio lubrificante, nella sua accezione merceologica, viene sottoposto ad:

- **accisa**, in ragione del principio della c.d. tassazione “per equivalente”, nel caso venga utilizzato in miscela nei prodotti energetici;
- **imposta di consumo**, qualora venga destinato, messo in vendita o impiegato in usi diversi dalla carburazione e combustione, come fattore lubrificante¹¹.

Si tratta, tra l’altro, di un archetipo normativo assolutamente coerente ed integrato con il concetto di tassazione del prodotto energetico in luogo del prodotto petrolifero, intendendo, come noto, con il primo termine ogni componente destinata al fine predisposto.

15 marzo 2014

Fabrizio Stella ed Antonio Federico

1 Integralmente sostituita dalla n. 2008/118/CE.

2 In tal senso una prima sintesi su sito dell'Agenzia delle Entrate www.Fiscooggi.it del 27 febbraio 2014.

3 Si veda la sentenza EKW e Wein & Co., cit., punto 30.

4 Sentenze del 24 febbraio 2000, Commissione/Francia, C434/97, Racc. pag. I1129, punto 26, nonché EKW e Wein & Co., cit., punto 46.

5 D'altra parte, l'aliquota dell'imposta in parola è costituita dalla somma dell'aliquota stabilita a livello nazionale e dell'aliquota stabilita dalla Comunità autonoma interessata.

6 Si veda anche sentenza causa C491/03, punto 16 : *“Va rilevato, preliminarmente, che l’art. 3, n. 2, della direttiva 92/12 stabilisce condizioni rigorose per le imposte indirette istituite dagli Stati membri relativamente ai prodotti sottoposti ad accisa, come le bevande alcoliche. Tale disposizione prevede che le imposizioni indirette, diverse dalle accise, devono perseguire «finalità specifiche», cioè finalità diverse da quelle puramente di bilancio... e che esse devono inoltre rispettare «le regole di imposizione applicabili ai fini dell’accise o dell’IVA per la determinazione della base imponibile, il calcolo, l’esigibilità e il controllo dell’imposta”.*

7 Si veda, in tal senso, la sentenza C-437/97 punto 33 : *Ora, il rafforzamento dell'autonomia comunale mediante il riconoscimento di un potere di prelievo fiscale costituisce un obiettivo puramente di bilancio, il quale non può di per sè solo, come è stato indicato, costituire una finalità specifica ai sensi dell'art. 3, n. 2, della direttiva sulle accise.*

8Si vedano, in particolare, le sentenze C402/03 punto 51 : *Al riguardo si deve ricordare che solo in via eccezionale la Corte, applicando il principio generale della certezza del diritto inerente all'ordinamento giuridico comunitario, può essere indotta a limitare la possibilità per gli interessati di far valere una disposizione da essa interpretata onde rimettere in discussione rapporti giuridici costituiti in buona fede. Affinché una tale limitazione possa essere disposta, è necessario che siano soddisfatti due criteri essenziali, cioè la buona fede degli ambienti interessati e il rischio di gravi inconvenienti.* Oppure ancora la sentenza della causa C2/09, punto 50 : *Va in proposito ricordato che solo in via eccezionale la Corte, applicando il principio generale della certezza del diritto inerente all'ordinamento giuridico comunitario, può essere indotta a limitare la possibilità per gli interessati di far valere una disposizione da essa interpretata onde rimettere in discussione rapporti giuridici costituiti in buona fede. Affinché una tale limitazione possa essere disposta, è necessario che siano soddisfatti due criteri essenziali, cioè la buona fede degli ambienti interessati e il rischio di gravi inconvenienti.*

9 Si vedano, in particolare, sentenze C423/04, punto 42: *La Corte ha fatto ricorso a tale soluzione soltanto in presenza di circostanze ben precise, quando, da un lato, vi era un rischio di gravi ripercussioni economiche dovute, in particolare, all'elevato numero di rapporti giuridici costituiti in buona fede sulla base della normativa ritenuta validamente vigente, e quando, dall'altro, risultava che i singoli e le autorità nazionali erano stati indotti ad un comportamento non conforme alla normativa comunitaria in ragione di una obiettiva e rilevante incertezza circa la portata delle disposizioni comunitarie, incertezza alla quale avevano eventualmente contribuito gli stessi comportamenti tenuti da altri Stati membri o dalla Commissione.* Oppure sentenza causa C-02/09 cit. punto 51 : *Più specificamente, la Corte ha fatto ricorso a tale soluzione soltanto in presenza di circostanze ben precise, segnatamente quando vi era un rischio di gravi ripercussioni economiche dovute, in particolare, all'elevato numero di rapporti giuridici costituiti in buona fede sulla base della normativa ritenuta validamente vigente e quando risultava che i singoli e le autorità nazionali erano stati indotti ad adottare un comportamento non conforme alla normativa comunitaria in ragione di una obiettiva e rilevante incertezza circa la portata delle disposizioni comunitarie, incertezza alla quale avevano eventualmente contribuito gli stessi comportamenti tenuti da altri Stati membri o dalla Commissione delle Comunità europee.*

10 Per un approfondimento sulle c.d. “Accise non armonizzate” ed in particolare alla tassazione dell’olio lubrificante si rinvia al Capitolo IV – *L’IMPOSTA DI CONSUMO SUGLI OLII LUBRIFICANTI*, degli stessi autori, nel Volume “*Le Altre Accise: le imposizioni indirette sulla produzione e sui consumi*”, Euteckne Editore S.p.A., in corso di pubblicazione.

¹¹In tal senso, taluna 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 tal senso De Cicco A. “Accisa sugli oli lubrificanti, un’imposta «dual-use»”, *L’IVA*, 4, 2011, nonché “La duplice veste degli oli lubrificanti dal punto di vista fiscale”, *Panorama Tributario e Professionale*, 3, 2011, p. 54.