Accise: il concetto di tassazione per destinazione

di Fabrizio Stella

Pubblicato il 3 Maggio 2014

La Corte di Cassazione è nuovamente intervenuta sul concetto di tassazione per destinazione dei prodotti energetici, avuto quindi riguardo alla corretta interpretazione dell'articolo 21 del TUA, ribadendo nuovamente la preminenza dell'effettività nell'uso rispetto alla natura merceologica del prodotto.

1. **Premessa**

La Cassazione, con la sentenza n. 27669/2013, si è pronunciata nell'ambito di una controversia volta ad accertare se sia dovuta l'accisa su una miscela composta da alcole metilico1 (n.d.r. "metanolo"), olio di ricino e nitro metano impiegata per l'alimentazione di micromotori a scoppio destinati ad azionare modelli in scala ridotta di auto, navi e aerei2. Nel corso dell'appello, il giudice aveva considerato illegittima l'equiparazione ad opera dell'Amministrazione finanziaria tra l'alcole metilico e la benzina, in quanto il metanolo era da considerarsi una alcole e quindi non ricompreso nella categoria merceologica degli oli minerali, in difetto di "omogeneità ed affinità". La Cassazione, non condividendo tale posizione, ha invece rilevato come l'alcole metilico sia un prodotto che seppur non soggetto ad accisa è comunque sottoposto al particolare regime di vigilanza ai sensi dell'articolo 2 del decreto legge 18 giugno 1986, n. 282, e dall'articolo 66 del Testo Unico delle Accise di cui al decreto legislativo n. 504 del 1995, il TUA. Sul punto, si rammenti come l'articolo 1 del citato TUA definisce:

- Prodotto sottoposto ad accisa: quello al quale si applica il regime fiscale delle accise;
- Prodotto soggetto od assoggettato ad accisa: quello per il quale il debito d'imposta non è stato ovvero è stato assolto.

Esaminiamo dapprima la disciplina fiscale di questo particolare prodotto alcolico.

2. L'alcole metilico: disciplina fiscale.

La disciplina di questi alcoli c.d. non nobili, per distinguerli dal più noto etilico, poggia, prevalentemente, sul D.L. 15 giugno 1984, n. 2323 che, abolendone l'assoggettamento all'imposta, ha, nel contempo,

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

vietato l'utilizzo di tali alcoli nella produzione di alimenti e bevande, profumerie alcoliche, cosmetici e prodotti d'igiene personale, medicinali, disinfettanti ed essenze naturali e sintetiche ovvero come solvente per colori e vernici, adesivi, mastici e sigillanti, inchiostri e prodotti di uso domestico, associandolo ai fini commerciali e sanitari alle sostanze e preparati velenosi4. In particolare, avuto riguardo al regime di vigilanza, occorre fare riferimento al D.L. 18 giugno 1986, n.2825. L'articolo 66 del TUA, rubricato "Regime di vigilanza per gli alcoli metilico, propilico ed isopropilico" ha, poi, esteso il regime di vigilanza fiscale, previsto per le predette sostanze, anche ai prodotti di provenienza comunitaria, assimilati a quelli nazionali. Al riguardo la norma prevede che:

- Il regime di vigilanza fiscale vigente per il metilico di cui all'articolo 2 del D.L. 282/86 si applica anche ai prodotti di provenienza comunitaria a tal fine assimilati a quelli nazionali.

Con riguardo a tale aspetto è stato emanato il D.M. 1 agosto 1986 recante "Disciplina fiscale degli alcoli metilico, propilico ed isopropilico", l'Agenzia delle Dogane, con la circolare n. 3922/UDC-CM del 3 ottobre 1986, ha poi fornito indicazioni di dettaglio.

- L'assunzione in carico, nei prescritti registri c/s, viene effettuata con riferimento alla documentazione commerciale emessa per la scorta o per la fornitura delle singole partite.

Commercialmente, si distinguono tre tipologie di soggetti economici operanti nel comparto:

- I produttori, che devono presentare, almeno 60 giorni prima di iniziare l'attività, all'Agenzia delle Dogane, una apposita denuncia.

L'Ufficio, a seguito della verifica di primo impianto, potrà ovviamente prescrivere ulteriori misure ritenute necessarie per il controllo della produzione, rilasciando solo dopo la licenza fiscale prevista dall'articolo 25 del TUA;

- I commercianti, che devono presentare anche loro una apposita denuncia e sono sottoposti alle medesime prescrizioni dei produttori.

Per poter ricevere il prodotto, il destinatario deve consegnare al fornitore copia della denuncia vistata dalla Dogana che dovrà essere allibrata, a cura della fornitrice, in un apposito registro debitamente vidimato dal competente ufficio finanziario a cui è demandata la stessa vigilanza.

- I soggetti utilizzatori ed i privati consumatori, tranne che si tratti di aziende che utilizzando l'alcole per i soli processi di saldatura, secondo categorie non superiori a 60 litri, utilizzando prodotto in recipienti sigillati di capacità non superiore a 500 millilitri, devono presentare, almeno trenta giorni prima dell'inizio attività, apposita denuncia e sono sottoposti alle prescrizioni degli uffici finanziari a cui è demandata la vigilanza.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Con riferimento alla circolazione, la stessa viene disciplinata dal D.M. 4 luglio 1989 "*Istituzione della bolletta di accompagnamento per la circolazione in tutto il territorio della Repubblica degli alcoli metilico, propilico ed isopropilico",* e si distingue in: nazionale; comunitaria ed in importazione, a seconda – ovviamente – della posizione doganale del prodotto di cui trattasi. La bolletta modello C/63, composta da tre moduli (madre/figlia 1/figlia 2) a ricalco, è contraddistinta da una o più lettere dell'alfabeto latino e da un numero in cifre arabiche. Le bollette "figlia" devono essere custodite dal responsabile del trasporto, per essere esibite, durante il percorso, a richiesta agli organi di controllo. All'arrivo il responsabile del trasporto ed il destinatario devono apporre sulla stessa le attestazioni di rispettiva competenza circa l'avvenuta consegna del prodotto. La bolletta "figlia 1" deve essere conservata dal destinatario ed allegata al registro di carico e scarico, la "figlia 2" deve essere invece conservata dal vettore. Il prodotto comunitario può transitare scortato dalla documentazione prevista nel Paese del mittente a condizione che contenga anche l'indicazione del destinatario, della quantità e della qualità della merce e la data di spedizione. In considerazione della eterogeneità dei *format* in uso a livello comunitario, i dati mancanti possono essere integrati con una dichiarazione del mittente. Con riferimento, invece, alla circolazione di prodotti in importazione, occorre fare riferimento al penultimo ed ultimo comma dell'articolo 6 del D.M. 1° agosto 1986, laddove si prevede un documento c.d. "scorta merce" che contiene le informazioni minimali comunque previsti dalla bolletta nazionale di cui sopra. Il predetto "scorta merce", predisposto dall'importatore ovvero dallo spedizioniere, deve essere timbrato dalla Dogana. La questione qui in esame, verte – in particolare - sulla corretta interpretazione dell'articolo 21 del Testo Unico delle Accise di cui al decreto legislativo n. 504 del 1995 (TUA) – *Prodotti sottoposti ad accisa.* Vediamo di seguito cosa prevede la norma ad oggi.

3. **La tassazione per destinazione**

Tempus regit actum l'articolo 21 al comma 5 prevedeva, con una norma di chiusura, la tassazione "*come carburante*" di "*qualsiasi altro prodotto destinato ad essere utilizzato, messo in vendita o utilizzato come carburante o come additivo ovvero per accrescere il volume finale dei carburanti*". Con il recepimento, poi, della Direttiva 2003/96/CE del 27 ottobre 2003 ogni dubbio interpretativo è stato poi superato a favore di una tassazione in ragione della destinazione del prodotto in luogo della natura meramente merceologica dello stesso. Nel dettaglio, il vigente testo dell'articolo 21, rubricato Prodotti sottoposti ad accisa, così come modificato dall'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo 2 febbraio 2007, n. 26, a decorrere dal 1° giugno 2007, precedentemente rubricato: "Oli minerali", in recepimento della citata Direttiva, si pone il fine di sottoporre a tassazione anche i prodotti diversi dagli oli minerali, in precedenza non sottoposti al regime delle accise. Si passa quindi da uno scenario "primitivo" laddove viene prevista la tassazione di un insieme limitato e definito di prodotti di largo consumo ad uno evoluto con l'obiettivo

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

finale della tassazione di ogni prodotto che possa generare calore o movimento in ragione al suo contenuto energetico, con la nozione quindi di “prodotto energetico”. La norma in esame prevede, in primis, una elencazione dei codici di nomenclatura combinata (NC) dei prodotti che si intendono “energetici”, in particolare alla lettera di si fa riferimento ai 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. In tale categoria merceologica rientra a pieno titolo l’alcole metilico, ove destinato a produrre energia. Ai sensi, poi, del successivo comma 3, 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. Tali prodotti energetici, 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. Qualora vengano autorizzate miscelazioni tra di loro o con altre sostanze, l'imposta è dovuta secondo le caratteristiche della miscela risultante. Le aliquote a volume si applicano con riferimento alla temperatura di 15° Celsius ed alla pressione normale. L’interpretazione fornita dalla Cassazione ha quindi consentito di superare tutte le eventuali perplessità interpretative prima del completo recepimento della direttiva sui “prodotti energetici” assicurando il necessario continuum applicativo tra norme in successione temporale. 3 maggio 2014 Fabrizio Stella NOTE

1 L’alcol metilico, anche noto come metanolo o spirito di legno, è il più semplice degli alcoli: la sua formula chimica è CH3OH (MeOH), con massa molecolare di 32,042.

2 Fiscoggi del 4 aprile 2014.

3Decreto-legge del 15 giugno 1984 n. 232, rubricato “Modificazioni al regime fiscale per gli alcoli ed alcune bevande alcoliche in attuazione delle sentenze 15 luglio 1982 e 15 marzo 1983 emesse dalla Corte di giustizia delle Comunita' europee nelle cause n.216/81 e n.319/81 nonché aumento dell'imposta sul valore aggiunto su alcuni vini spumanti e dell'imposta di fabbricazione sugli alcoli”, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 166 del 18 giugno 1984 (Legge di conversione n. 408 del 28/07/1984).

4 Per un approfondimento sulle c.d. “accise non armonizzate” sia consentito il rinvio all’omonimo volume scritto, oltre che dallo scrivente, da M. Giua, A. Federico, R. Vallino e N. Monfreda, Eutekne editore, marzo 2014.

5Decreto-legge del 18 giugno 1986 n. 282, rubricato “Misure urgenti in materia di prevenzione e repressione delle sofisticazioni alimentari”, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 141 del 20 giugno 1986 (Legge di conversione n. 462 del 07/08/1986).

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Master Class Novità Accise 2024

Corso online di alta formazione – 18 ore Dall'8 ma Avv. Sara Armella – Prof.ssa Caterina Verrigni Organizzato da AR com Formazione **CREDITI**: in fase di accreditamento per **Avvocati, Commercialisti**

Programma

In breve, il corso approfondirà:

- Introduzione alle accise
- Principali adempimenti in ambito accise
- Settore energetico
- Alcoli e bevande alcoliche
- Accertamento e sanzioni
- I tabacchi
- Riforma della disciplina accise
- Casi di studio

SCARICA IL CALENDARIO COMPLETO DEL CORSO >

Destinatari del corso

Il corso è rivolto a Tax managers, responsabili legal e amministrativi, doganalisti e rappresentanti doganali, commercialisti, avvocati, consulenti.

PER ISCRIVERTI SCARICA IL MODULO DI ISCRIZIONE

SCOPRI DI PIU'

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D