

Testo Unico Accise: i poteri ispettivi del Fisco nel settore delle accise e delle imposte di consumo

di [Fabrizio Stella](#)

Publicato il 13 Ottobre 2016

la normativa sui controlli in tema di accise è poco conosciuta all'interno del sistema del diritto tributario: in questo articolo puntiamo il mouse sulle norme e la prassi relative ai controlli, entrate in vigore dopo la creazione delle Agenzie dei Monopoli e delle Dogane

IL SISTEMA DELLE ACCISE

Il sistema delle accise (natura del tributo e caratteristiche generali).

La tassazione degli alcoli (prodotti alcolici e comparto viti vinicolo).

I poteri ispettivi dell'Amministrazione finanziaria (Guardia di Finanza, Agenzia delle Dogane e Monopoli e Agenzia delle Entrate): considerazioni tra normativa, giurisprudenza ed esperienza operativa .

13 Ottobre 2016

1

LE ACCISE

**Imposizione indiretta sulla produzione e
sui consumi che colpisce individuati
mercati**

Larga diffusione

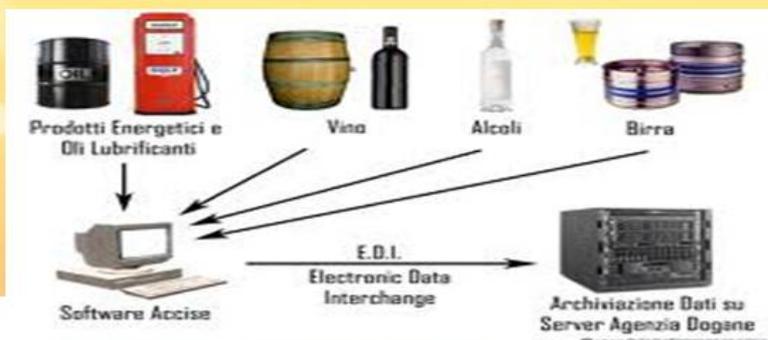
Domanda parcellizzata

Elasticità/Rigidità della Domanda

13 Ottobre 2016

2

ACCISA



*Accidere: uccidere, cadere sopra
Imposizioni sulla produzione e sui
consumi*

13 Ottobre 2016

3

Nel comparto delle accise, la fonte normativa a cui fare riferimento con riguardo ai poteri ispettivi dell'Amministrazione finanziaria è l'art. 18 del Testo Unico delle Accise (TUA), approvato con D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, che ha fortemente ridefinito gli assetti potestativi di tutti gli organi preposti alla vigilanza nel comparto di riferimento (Amministrazione finanziaria e Guardia di Finanza), prevedendo incisive e penetranti funzioni ispettive.

Le ragioni di tale cambio di rotta sono certo riconducibili all'accresciuto pericolo di frodi quale conseguenza, innanzitutto, della diminuzione dei controlli preventivi per assecondare l'esigenza di armonizzare la disciplina del particolare settore nei vari Stati membri¹.

Ulteriore fattore di criticità nella diffusione dei sistemi evasivi è attribuibile alla libera circolazione delle merci tra i Paesi della Comunità e al sostanziale aumento della pericolosità delle organizzazioni criminali, che hanno avvertito le potenziali prospettive di guadagno nei traffici illeciti di merce ad elevata incidenza fiscale.

L'art. 18 TUA disciplina i poteri di competenza esclusiva dell'Amministrazione finanziaria (facendo con questa formula concreto riferimento agli Organi centrali o periferici dell'Agenzia delle Dogane ovvero dell'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato, in relazione alle rispettive competenze conferite dalla legge²), nonché poteri condivisi dalla Guardia di Finanza e dall'ADM, laddove il comma 23 disciplina le potestà comuni attribuite sia ai militari del Corpo (componente militare) che ai funzionari dell'Amministrazione finanziaria (componente civile).

In particolare, i commi 14 e 1 bis⁵, dell'art. 18 del TUA attribuiscono competenze di carattere esclusivo all'Amministrazione finanziaria per la gestione del particolare comparto impositivo, prevedendo anche la possibilità per gli stessi di apporre meccanismi, bolli e suggelli agli apparecchi e ai meccanismi installati negli impianti destinati a deposito fiscale ovvero ai destinatari registrati. Il personale ADM ha facoltà, altresì, di ordinare, a spese della parte, l'attuazione delle opere e delle misure utili a tutelare gli interessi fiscali. Ancora, può istituire uffici finanziari di fabbrica presso i menzionati depositi.

Entrambi i commi 1 e 1-bis prevedono, nella parte conclusiva di ogni periodo, un ruolo di collaborazione prestato dai militari della Guardia di Finanza per la vigilanza negli impianti in cui sono presenti Uffici finanziari.

Con riguardo ai poteri cosiddetti condivisi, il citato comma 2 individua i destinatari della norma in coloro che, istituzionalmente, sono preposti all'effettuazione di controlli nello specifico comparto impositivo, ovvero sia i militari della Guardia di Finanza e il personale ADM muniti della speciale tessera di riconoscimento prevista dall'articolo 31 della legge 7 gennaio 1929, n. 4.

Schematicamente, il TUA elenca i poteri di:

- svolgere indagini per l'accertamento delle violazioni nel settore delle imposte di produzione e sui consumi;
- accedere liberamente ed in qualsiasi momento nei luoghi in cui sono fabbricati, trasformati, detenuti o utilizzati prodotti sottoposti ad accisa e, altresì, ove è custodita la documentazione attinente a tali prodotti;

- eseguire verificazioni, riscontri, inventari, ispezioni e ricerche e per esaminare registri e documenti;
- operare anche negli altri luoghi in cui risulta conservata la contabilità connessa a tali prodotti;
- prelevare, a titolo gratuito, campioni di prodotto;
- applicare suggelli alle apparecchiature e ai meccanismi presenti nell'impianto.

A questi poteri esclusivi dell'ADM ed a quelli condivisi tra ADM e Guardia di Finanza, la norma in esame aggiunge (al comma 3) anche l'elencazione dei poteri esclusivi assegnati alla Guardia di Finanza, laddove stabilisce che la componente militare può, d'iniziativa o su richiesta degli uffici finanziari:

- invitare il responsabile d'imposta o chiunque partecipi, anche come utilizzatore, all'attività industriale o commerciale attinente ai prodotti sottoposti ad accisa, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati, notizie e chiarimenti o per esibire documenti relativi a lavorazione, trasporto, deposito, acquisto o utilizzazione di prodotti soggetti alla predetta imposizione.

Tale previsione consente, pertanto, di invitare il responsabile d'imposta o chiunque partecipi al processo di fabbricazione e/o commercializzazione del prodotto, per produrre documentazione o fornire delucidazioni utili al controllo, in un percorso condiviso di contraddittorio con il contribuente (peraltro oggetto di numerose recenti sentenze della Cassazione (ancorchè in comparti impositivi diversi) in cui viene rimarcata opportunità e, spesso, obbligatorietà del contraddittorio contribuente/Amministrazione finanziaria).

L'invito deve essere necessariamente formulato mediante apposito atto scritto recante: le generalità e l'indirizzo del destinatario, l'intestazione dell'ufficio emittente e la sottoscrizione del suo titolare; l'oggetto della richiesta e/o dell'invito, comprensivo della chiara indicazione dei dati, delle notizie, dei documenti e degli atti da esibire; il motivo dell'invito, con l'indicazione dei presupposti di fatto e di diritto che consentono tale iniziativa.

I primi sono, in linea di massima, riconducibili all'attività istruttoria posta in essere, nonché le esigenze conoscitive e ricognitive ad essa connesse.

I presupposti di diritto sono evidentemente da identificarsi con la normativa di riferimento per lo specifico comparto impositivo oggetto d'esame; il termine per l'adempimento che non può essere inferiore a 15

giorni; la chiara esplicitazione delle sanzioni previste in caso di ingiustificata inosservanza all'invito;

- richiedere, previa autorizzazione del Comandante Regionale, ad aziende ed istituti di credito o all'amministrazione postale di trasmettere copia di tutta la documentazione relativa ai rapporti intrattenuti con il cliente, secondo le modalità e i termini previsti dalla vigente normativa. Gli elementi acquisiti potranno essere utilizzati anche ai fini dell'accertamento in altri settori impositivi.

Originariamente, si ricorda che l'esercizio di tale potere presentava maggiori limitazioni, anche alla luce delle barriere poste dal segreto bancario⁶, ed era percorribile solo previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica territorialmente competente ed in presenza di un fondato motivo di sospetto legato alla commissione di reati concernenti il settore impositivo in esame;

- richiedere copie o estratti degli atti e documenti, ritenuti utili per le indagini o per i controlli, depositati presso qualsiasi ufficio della pubblica amministrazione o presso pubblici ufficiali.

Rispetto all'iniziale formulazione, la norma ha ampliato la platea dei soggetti che possono detenere documentazione utile al controllo e che possono essere consultati sia nel corso di attività amministrative che in contesti di natura penale;

- procedere a perquisizioni domiciliari, in qualsiasi ora, in caso di notizia o di fondato sospetto di violazioni costituenti reato, previste dal TUA.

La disposizione in esame riconosce tale potestà in capo agli Ufficiali, Ispettori e Sovrintendenti del Corpo (nella loro qualità di ufficiali di polizia tributaria e polizia giudiziaria), facendo espresso riferimento, con riguardo ai limiti temporali, alle disposizioni dell'art. 251 C.P.P.. Tale disposizione va ovviamente temperata, come noto, con l'art.14 della Costituzione, secondo cui

“Il domicilio è inviolabile. Non si possono eseguire ispezioni o perquisizioni o sequestri, se non nei casi e modi stabiliti dalla legge secondo le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale.

Gli accertamenti e le ispezioni ... ai fini economici sono regolati da leggi speciali”.

Il tutto senza però dimenticare mai i principi previsti dall'ordinamento tributario, così come indicati nella Legge 27 luglio 2000, n. 212, relativa alle “Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente”, alla luce di quanto sancito all'art.1 della medesima legge,

“Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali”,

nonché i principi costituzionali⁷ appena richiamati:

- principio di solidarietà sociale ed economica⁸;
- principio di uguaglianza;
- principio di riserva relativa di legge⁹;
- principio di capacità contributiva¹⁰;
- principio di buon andamento e imparzialità della Pubblica Amministrazione¹¹.

13 ottobre 2016

Massimiliano Giua e Fabrizio Stella

NOTE

¹Per un approfondimento in materia di poteri, sia consentito il rinvio M. Giua; F. Stella; A. Federico; R. Vallino e N. Monfreda, “LE ACCISE NON ARMONIZZATE: le imposizioni indirette sulla produzione e sui consumi, EUTEKNE Editore – Collana “Casi & Strumenti”, 2014, nonché a M. Giua; F. Stella; E. Galiberti; N. Monfreda; V. Mirra; C.G. Fanelli, “I PRODOTTI ALCOLICI: merceologia, cultura e fiscalità, EUTEKNE Editore – Collana “Casi & Strumenti”, 2015.

² Al riguardo, con il D.L. 6 luglio 2012, n. 95, dall'1 dicembre 2012 l'Agenzia delle Dogane ha incorporato l'AAMS, assumendo la nuova denominazione di Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (di seguito, ADM).

³ Comma così modificato dall'articolo 1, comma 1, lettera t, n. 3, decreto legislativo [29 marzo 2010, n. 48](#), a decorrere dall'1 aprile 2010, ai sensi di quanto disposto dall'art. 5 del medesimo decreto: “I funzionari dell'amministrazione finanziaria, muniti della speciale tessera di riconoscimento di cui all'art. [31](#) della legge 7 gennaio 1929, n. 4, e gli appartenenti alla Guardia di finanza hanno facoltà di eseguire le indagini e i controlli necessari ai fini dell'accertamento delle violazioni alla disciplina dei tributi di cui al presente testo unico; possono, altresì, accedere liberamente, in qualsiasi momento, nei depositi, negli

impianti e nei luoghi nei quali sono fabbricati, trasformati, detenuti od utilizzati prodotti sottoposti ad accisa o dove è custodita documentazione contabile attinente ai suddetti prodotti per eseguirvi verificazioni, riscontri, inventari, ispezioni e ricerche e per esaminare registri e documenti. Essi hanno pure facoltà di prelevare, gratuitamente, campioni di prodotti esistenti negli impianti, redigendo apposito verbale e, per esigenze di tutela fiscale, di applicare suggelli alle apparecchiature e ai meccanismi”.

4 Il primo comma, così come modificato dal numero 1 della lettera t del comma 1 dell'articolo [1, D.Lgs. 29 marzo 2010, n. 48](#), a decorrere dall'1 aprile 2010, ai sensi di quanto disposto dall'art. 5 del medesimo decreto prevede quanto segue: “L'amministrazione finanziaria esplica le incombenze necessarie per assicurare la gestione dei tributi di cui al presente testo unico; negli impianti gestiti in regime di deposito fiscale e presso i destinatari registrati, può applicare agli apparecchi ed ai meccanismi bolli e suggelli ed ordinare, a spese del depositario autorizzato o del destinatario registrato, l'attuazione delle opere e delle misure necessarie per la tutela degli interessi fiscali, ivi compresa l'installazione di strumenti di misura. Presso i depositi fiscali possono essere istituiti uffici finanziari di fabbrica che, per l'effettuazione della vigilanza, si avvalgono, se necessario, della collaborazione dei militari della Guardia di finanza, e sono eseguiti inventari periodici”.

5 Comma aggiunto dal numero 2 della lettera t del comma 1 dell'articolo [1, D.Lgs. 29 marzo 2010, n. 48](#), a decorrere dall'1 aprile 2010, ai sensi di quanto disposto dall'art. 5 del medesimo decreto: “Per i depositi fiscali abilitati all'attività di fabbricazione dei tabacchi lavorati la vigilanza fiscale di cui al comma 1 è effettuata permanentemente da parte del personale dell'Amministrazione finanziaria che si avvale della collaborazione dei militari della Guardia di Finanza”.

6 “In linea generale, con l'espressione “segreto bancario” si intende il vincolo di riservatezza che permea le informazioni in possesso delle banche sul conto della propria clientela ...” come da definizione riportata sulla circolare 1/2008 “Istruzione sull'attività di verifica” del Comando Generale della Guardia di Finanza, Volume III.

7 Sul punto, per un approfondimento, seppure in un contesto disciplinare diverso, si veda, di P.Accardi, M.Giua, G.Mango, La verifica fiscale e lo sport dilettantistico: diritti e doveri del contribuente, poteri e obblighi del fisco, capitolo in AA.VV., Manuale delle associazioni sportive, III edizione, Eutekne, Torino, 2011.

8 L'art. 2 Cost. regola il principio della solidarietà sociale ed economica, nel senso che “la Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità”, richiedendo nel contempo “l'adempimento dei doveri

inderogabili di solidarietà ... economica e sociale”.

9 Ai sensi dell'art.23 Cost. nessuna prestazione personale o patrimoniale sia imposta se non in base alla legge.

10 L'art. 53 Cost. disciplina il principio di capacità contributiva, nel senso che “tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”, a condizione che nessuna prestazione personale o patrimoniale sia imposta se non in base alla legge .

11L'art. 97 Cost. prevede il principio di buon andamento ed imparzialità della Pubblica Amministrazione. Difatti la norma così recita: “i pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione”.