

ANTONIO DE CICCIO E GUALTIERO CULTRERA

Accise

Estratto da:

DIGESTO

delle Discipline Privatistiche
Sezione Commerciale

Aggiornamento

UTET
GIURIDICA

Accise

Bibliografia essenziale: A causa della scarsa e non recente bibliografia e della continua evoluzione della materia, che è caratterizzata peraltro da un forte tecnicismo, la voce ha per lo più natura espositiva, unitamente all'inquadramento degli aspetti giuridici. A. DE CICCO, *Codice Comunitario dei Trattati istitutivi della Comunità Europea e dell'Unione Europea*, IO, 2001; Id., *Testo Unico Accise*, IO; Id., *Accise: le nuove frontiere della tassazione tra ecocompatibilità e fiscalità*, RDTIn, 2002, 12, 115 ss.; Id., *Legislazione e tecnica doganale. Transazioni commerciali con l'estero strategie per lo sviluppo e l'internazionalizzazione delle imprese. Contrasto alle frodi nella globalizzazione dei mercati. Esame di casi pratici*², Torino, 2003; Id., *Codice Annotato di diritto Tributario Internazionale e Commercio Estero*, Torino, 2004; Id., «Importazione», «Esportazione», «Accise», in *Enc. giur.*, Roma, 2005; FANTOZZI, *Il diritto Tributario*, Torino, 2003.

Legislazione: si rinvia al testo.

Sommario: 1. Principi generali. – 2. (Segue). La territorialità dell'imposta. – 3. L'obbligazione tributaria. – 4. (Segue). Immissione ed esigibilità dell'imposta. – 5. L'accertamento del tributo. – 6. Soggetti obbligati. – 7. (Segue). I soggetti interessati al settore delle Accise. – 8. Il depositario autorizzato. – 9. (Segue). Obblighi del depositario autorizzato. – 10. L'operatore registrato. – 11. L'operatore non registrato. – 12. L'appresentante fiscale. – 13. Atti autorizzativi necessari per operare nel settore delle Accise. – 14. Il deposito fiscale Accise. – 15. (Segue). Le autorizzazioni ad operare in regime di deposito fiscale. – 16. Licenza di esercizio. – 17. La circolazione dei prodotti sottoposti ad Accisa. – 18. (Segue). Circolazione di prodotti soggetti ad Accisa. – 19. (Segue). Circolazione di prodotti assoggettati ad Accisa. – 20. (Segue). Agevolazioni. – 21. (Segue). Quadro comunitario. – 22. (Segue). Disciplina nazionale.

1. Principi generali.

Il termine Accisa, unica a livello comunitario la terminologia di tutti quei tributi che appartengono alla più generale categoria di imposte indirette, che in Italia venivano qualificati, prima della realizzazione del «mercato unico», come «imposte di fabbricazione» e/o «di consumo», e/o «sovrimposte di confine». Queste ultime venivano così definite quando rispettivamente l'imposta di fabbricazione o quella di consumo erano riscosse, a parità di aliquota, in costanza di un'operazione doganale di importazione.

Le Accise costituiscono il terzo grande settore tributario in termini di gettito dopo le Imposte dirette e l'Iva. Per intendere l'ordine di grandezza si pensi che le entrate accertate nel settore Accise sono state in media, nei primi cinque anni del nuovo secolo, circa 35 miliardi di euro, poco meno di 70 mila miliardi del

vecchio conio in lire, di cui circa due terzi sono state costituite da Accise riscosse sugli «oli minerali» (carburanti e combustibili).

Le disposizioni nazionali in tema di Accisa sono il riflesso delle direttive adottate a livello comunitario dagli organi istituzionali della Comunità, che, in un primo tempo, hanno delimitato l'oggetto dell'imposta agli oli minerali, all'alcool ed alle bevande alcoliche ed ai tabacchi lavorati.

Il nuovo assetto è relativo in ambito comunitario è stato effettuato nel 1992 con l'emanazione di una serie di direttive di riorganizzazione e razionalizzazione dell'intera materia andata a svuotarsi nel tempo e divenuta difficile da gestire. La prima di essa è la direttiva 92/12/CEE del Consiglio della Comunità Europea del 2-10-1992 (1), che fornisce disposizioni generali per tutti i prodotti sottoposti ad Accisa alla quale hanno fatto seguito la direttiva relativa all'armonizzazione della struttura e la direttiva aliquote per ciascuno dei tre settori merceologici sottoposti ad Accisa e precisamente:

- la direttiva 92/81/CEE del Consiglio del 19-10-1992, cit., sugli oli minerali e,
- la direttiva 92/82/CEE del Consiglio del 19-10-1992, cit., relativa al riavvicinamento delle aliquote di Accisa sugli oli minerali;
- la direttiva 92/83/CEE del Consiglio del 19-10-1992 (2), sull'alcool e sulle bevande alcoliche e,
- la direttiva 92/84/CEE del Consiglio del 19-10-1992 (3), relativa al riavvicinamento delle aliquote di Accisa sull'alcool e sulle bevande alcoliche;
- la direttiva 92/79/CEE del Consiglio del 19-10-1992 (4), relativa al riavvicinamento delle imposte sulle sigarette e la Direttiva 92/80/CEE del Consiglio del 19-10-1992 (5), relativa al riavvicinamento delle imposte sui tabacchi lavorati diversi dalle sigarette, che hanno disciplinato riordinato e coordinato l'intera materia.

Tali disposizioni, salvo modifiche ed integrazioni apportate al testo originario hanno costituito per quasi quindici anni il quadro normativo di riferimento fino alla Direttiva 96/2003/CE del 27-10-2003 (6). Quest'ultima ha abrogato le direttive 81/92/CEE, cit.,

e 82/92/CEE, cit., sostituendole ed ampliando il campo di applicazione della Direttiva 92/12/CEE, con il cambio, nell'ambito dei prodotti sottoposti ad Accisa, della categoria degli «oli minerali» con quella più ampia costituita dai «prodotti energetici» (oli vegetali, alcool metilico, carbone, lignite, coke e gas naturale) e dell'elettricità. Per realizzare ciò è stata prevista la sostituzione, nella legislazione vigente delle parole «oli minerali» con quelle «prodotti energetici», per i quali sono stati fissati livelli minimi comunitari di imposizione, al fine di consentire di ridurre anche le attuali differenze esistenti fra livelli nazionali di tassazione. Nello stesso tempo è stata espressamente prevista l'esclusione dal campo di applicazione del tributo per alcuni impieghi di prodotti energetici, quando sono utilizzati per fini diversi dall'uso «come carburante per motori o combustibile per riscaldamento» e per la riduzione chimica e nei processi elettrolitici, metallurgici, mineralogici, facendo salvo però per tali prodotti l'applicazione delle disposizioni relative al controllo ed alla circolazione degli stessi (art. 2, par. 4 ed art. 20 direttiva 96/2003/CEE).

La normativa comunitaria, in considerazione della realizzazione del «mercato unico», è stata inizialmente recepita, a livello nazionale dal d.l. 31-10-1992, n. 513 (7), il quale è decaduto, ed è stato riproposto e reiterato più volte con modifiche in altri decreti-legge, fino a giungere da ultimo al d.l. 30-8-1993, n. 331 (8), convertito con modifiche in legge 29-10-1993, n. 427 (9), il quale ha introdotto il nuovo sistema impositivo delle accise.

La legge n. 427/1993, cit., ha inoltre previsto all'art. 1 la delega al Governo per l'emanazione di un decreto legislativo contenente un «Testo Unico» nel quale raccogliere e riordinare le disposizioni legislative vigenti in materia di imposte di fabbricazione e di consumo e relative sanzioni penali ed amministrative, apportando le necessarie modifiche ed integrazioni necessarie al fine del loro coordinamento ed aggiornamento anche in relazione alle esigenze derivanti dal processo di integrazione europea, entro due anni dalla data di entrata in vigore della Legge di delega.

La realizzazione del «Testo Unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi» (di seguito indicato come T.U.A.), emanato con d.lg. 26-10-1995, n. 504 (10), ha abrogato, riordinandola tutta una serie di disposizioni normative che si erano andate stratificando. Così è stato realizzato l'obiettivo di coordinamento e di armonizzazione in materia di Accise già contenute nella succitata legge n. 427/1993, cit., ad esclusione del ramo di Accisa armonizzata relativa ai «tabacchi», che continua ad essere disciplinata dal d.l. n. 331/1993, cit., conv. con modifiche in legge n. 427/1993.

Le disposizioni relative all'Accisa sui tabacchi non sono contemplate in quello che avrebbe dovuto essere giuridicamente il naturale alveo rappresentato dal «T.U.», e pertanto continuano ad essere disciplinate dalla succitata legge.

Le ragioni di questa distonia che ha causato il mancato inserimento in un «corpo unico» della disciplina relativa ai «tabacchi» quale Accisa armonizzata, è da ricercare nella mancata visione unitaria della materia, così come voluta dal Legislatore comunitario, ed al mancato coordinamento tra i vari settori dell'Amministrazione finanziaria che gestiscono i singoli rami d'imposta. Ciò si è creato a causa di criteri di riparto delle competenze dei settori tributari in esame, affidati, già al tempo, a due organi diversi dell'Amministrazione Finanziaria: la materia dei tabacchi all'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato, mentre quella relativa agli altri prodotti sottoposti ad Accisa all'Amministrazione Doganale, alla quale sono attribuite oltre a tutte le funzioni ed ai compiti in materia di Dogane, circolazione di merci, fiscalità interna connessa agli scambi internazionali, anche i compiti e le funzioni ad essa attribuiti dalla legge in materia di Accise, e di connessa tassazione ambientale ed energetica.

Il t.u.a. nel corso degli anni è stato più volte modificato per rispondere alle necessarie esigenze dettate dal processo di integrazione europea ed alle nuove regole venute fuori dal nuovo mercato.

A decorrere dal 1°-6-2007, in recepimento di quanto stabilito da fonti comunitarie (d.lg. 2-2-2007, n. 26, di attuazione della direttiva 2003/96/CE del 27-10-2003), il T.U.A. è stato ulteriormente modificato includendovi anche i prodotti energetici diversi dagli oli minerali nonché apportando delle modifiche al regime impositivo dell'elettricità. Per altri beni, quali gli oli vegetali, l'alcool metilico, la «qualificazione di prodotti energetici», con conseguente applicazione del regime impositivo dell'Accisa, viene riconosciuta esclusivamente se destinati agli impieghi di «combustibile per riscaldamento» o di «carburante per motori».

Con la realizzazione del «mercato unico», venute meno le frontiere interne, nelle transazioni commerciali tra Stati membri, anche per quanto riguarda i prodotti sottoposti ad Accisa, non si parla più, tecnicamente di operazioni di «importazione» e/o di «esportazione», bensì di «trasferimenti comunitari», in quanto il passaggio dal territorio di uno Stato membro a quello di un altro Stato membro, non può dar luogo a controllo suscettibile di ostacolare la libera circolazione intracomunitaria.

Le espressioni «importazione» o «esportazione» tecnicamente vengono invece riferite esclusivamente alle transazioni commerciali rispettivamente da e

verso Paesi terzi, intendendo per essi quelli non facenti parte della CE.

In particolare, per «importazione definitiva» si intende l'introduzione, finalizzata all'immissione in consumo di merci terze nel territorio doganale comunitario. In tal caso la merce assolverà, oltre ai Dazi, anche la Fiscalità interna (Iva ed Accise). Il concetto di «importazione definitiva» deve essere tenuto distinto da quello di «libera pratica» che è un regime doganale (art. 79 c.d.c., emanato con il Regolamento CEE del Consiglio n. 2913/92, del 12-10-1992) (11), che permette di attribuire la posizione di «merce comunitaria» a merci che non lo sono, attraverso il pagamento dei dazi e non anche della fiscalità interna (come Iva ed Accise), la quale, se dovuta, verrà successivamente assolta nello Stato membro all'atto dell'effettiva immissione in consumo (→ DIRITTO DOGANALE). Qualora, invece, il prodotto terzo, introdotto nel territorio doganale comunitario, viene sottoposto ad un regime doganale comunitario sospensivo (quali: Transito, Deposito Doganale, ecc.), l'Accisa verrà assolta nel momento in cui la merce viene svincolata dal regime doganale comunitario sospensivo, cui è stata vincolata per essere dichiarata per l'«importazione definitiva».

Per «esportazione» invece deve intendersi l'uscita di merci dal territorio doganale comunitario. Di converso i prodotti «assoggettati» ad Accisa, nell'ambito comunitario, qualora esportati verso Paesi terzi, usufruiranno di un rimborso dell'imposta, mentre quelli «soggetti», ma non ancora «assoggettati» usufruiranno dell'assoluta.

Si rende opportuno, per inciso, in un settore quale quello delle Accise, caratterizzato da un forte tecnicismo, aver chiara la terminologia di riferimento. Si intende per «prodotto sottoposto» ad Accisa il prodotto al quale si applica il regime fiscale delle Accise, mentre per «prodotto soggetto» ad Accisa il prodotto per il quale il debito d'imposta non è stato ancora assolto, mentre per «prodotto assoggettato» ad Accise il prodotto che ha invece assolto l'Accisa.

Nel caso invece di «trasferimenti intracomunitari» l'Accisa sarà assolta nello Stato membro di destinazione, in aderenza al cosiddetto principio di territorialità dell'imposta, dove il prodotto viene effettivamente consumato, nella misura prevista dall'aliquota vigente in quello Stato.

L'osservanza del principio di «territorialità fiscale», il quale prevede che i prodotti «soggetti» ad Accisa devono assolvere il tributo nel paese in cui vengono immessi in consumo, comportano, di necessità, l'adozione di istituti che permettano di controllare le merci sia nei luoghi di fabbricazione che in quelli di detenzione e che consentano, nel contempo, di se-

guirne la movimentazione sin dalla loro produzione o dalla loro importazione.

Passaggi caratterizzanti di tale sistema impositivo sono:

- 1) la fissazione del momento generativo dell'obbligazione tributaria all'atto della fabbricazione dei prodotti nel territorio comunitario od all'importazione da un Paese terzo;
- 2) il perfezionamento dell'esigibilità del tributo all'atto dell'immissione in consumo dei prodotti, con l'estrazione dalla fabbrica o con l'immissione in libera pratica;
- 3) la possibilità di produrre, trasformare, detenere prodotti soggetti ad Accisa in regime sospensivo presso determinati impianti, debitamente autorizzati, denominati «depositi fiscali»;
- 4) la circolazione intracomunitaria dei medesimi prodotti in regime di sospensione di Accisa esclusivamente tra «soggetti» preventivamente riconosciuti, qualificati come «depositari autorizzati», «operatori professionali» o tramite «rappresentanti fiscali».

- (1) In *GUCE* L 76 del 23-3-1992, 1.
- (2) In *GUCE* L 316 del 31-10-1992, 23.
- (3) In *GUCE* L 316 del 31-10-1992, 23.
- (4) In *GUCE* L 316 del 31-10-1992, 23.
- (5) In *GUCE* L 316 del 31-10-1992, 8.
- (6) In *GUCE* L 383 del 31-10-2003.
- (7) In *G. U.* 30-1-1992, n. 306.
- (8) In *G. U.* 30-1-1993, n. 203.
- (9) In *G. U.* 19-11-1993, n. 255.
- (10) In Suppl. ord. alla *G. U.* 29-11-1995, n. 279.
- (11) *GUCE* L 302 del 19-10-1992.

2. (Segue). La territorialità dell'imposta.

La territorialità è un elemento importante per poter comprendere l'ambito in cui la normativa si applica. Con la realizzazione del mercato unico, anche nel settore tributario delle Accise è mutato l'ambito territoriale di riferimento; al concetto di «Territorio nazionale» si è affiancato quello di «Territorio comunitario», secondo la definizione fornita dall'art. 1 del t.u.a., che a sua volta richiama l'art. 2 della citata normativa 92/12/CEE.

3. L'obbligazione tributaria.

Ai fini dell'adempimento dell'«obbligazione tributaria», va precisato che l'Accisa presenta una struttura impositiva di carattere oggettivo che prevede come soggetto passivo o meglio «contribuente di diritto» sul quale incombe il pagamento dell'imposta, all'atto dell'immissione in consumo, il fabbricante (depositario autorizzato) dei «prodotti colpiti» e come «oggetto dell'imposta» la merce ottenuta a seguito del processo produttivo. L'onere tributario sostenuto dal fabbricante viene trasferito successivamente sull'acquirente del prodotto, effet-

tivo soggetto percorso, venendo l'imposta ad essere inglobata nel prezzo di vendita per effetto del fenomeno della traslazione.

Allo scopo di inquadrare esattamente tali figure sembra utile richiamare il contesto temporale e normativo da cui le stesse hanno tratto origine, contesto giuridico di natura composita, trovando esse la loro base giuridica «mediata» negli atti di diritto derivato comunitario e le loro fonti «dirette» nelle disposizioni legislative nazionali, confluite poi nel «Testo Unico delle Accise».

La ratio da cui muove l'esigenza di individuare i soggetti passivi d'imposta, tipizzandole nelle figure di seguito descritte, nasce nella necessità da parte del Legislatore comunitario di favorire la libera circolazione nel territorio comunitario delle merci «soggette ad Accisa» e, quindi, favorire il loro libero scambio nell'ambito del «mercato unico», che ha preso il via il 1°-1-1993, garantendo nel contempo la sicurezza della pretesa erariale. Difatti, uno dei cardini su cui poggia l'impianto normativo comunitario che sottende l'opera di armonizzazione delle disposizioni in materia di prodotti sottoposti ad Accisa è proprio la previsione della possibilità di trasferire tali prodotti in «regime di sospensione» di imposta.

4. (Segue). Imposizione ed esigibilità dell'imposta.
L'Accisa, di norma, «sorge» come obbligazione tributaria al momento della «fabbricazione» del prodotto in uno stabilimento o dell'importazione da Paese terzo, ma si rende esigibile al momento dell'immissione in consumo del prodotto nel territorio nazionale quale, ad esempio, l'estrazione dalla raffineria di benzina, gasolio o GPL destinati agli impianti di distribuzione stradale di carburanti. Nel settore impositivo dell'Accisa, quindi, il «fatto generatore», individuato nella fabbricazione od importazione del prodotto, determina il sorgere dell'obbligazione tributaria per sé non dà vita di per sé all'obbligo di pagamento dell'Accisa, perché l'esigibilità dell'imposta è collegata ad un fatto successivo: l'immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato.

Pertanto, fino al realizzarsi del presupposto di esigibilità dell'Accisa trova applicazione il cosiddetto «regime sospensivo», che può avere riguardo all'attività di fabbricazione o trasformazione dei prodotti od anche alla detenzione o circolazione degli stessi per i quali, quindi, il debito d'imposta non è ancora stato assolto.

Per determinati prodotti, quali il gas naturale, il carbone, il coke, la lignite, l'elettricità, l'imponibilità è rinviata al momento della «fornitura» all'utilizzatore finale.

5. L'accertamento del tributo.

La potestà accertativa, da tener distinta da quella di

controllo, radica nella competenza dell'Agenzia tributaria delle Dogane. Al corpo della Guardia di Finanza spetta la funzione, unitamente a quella degli Uffici della stessa Agenzia delle Dogane, di controllo ai fini dell'accertamento del tributo. Pertanto l'eventuale «atto di constatazione delle violazioni» in materia di Accise redatto dai militari del Corpo della Guardia di Finanza o dai Funzionari dell'Amministrazione finanziaria delegati al controllo, sarà inviato all'Ufficio accertatore competente per territorio ai fini dell'emissione dell'«atto di contestazione». Ai fini dell'accertamento, i prodotti sottoposti ad Accisa devono essere determinati per «quantità» e «qualità» e la loro «classificazione» è quella stabilita dalla tariffa doganale comune (→ TARIFFA DOGANALE COMUNE), con riferimento ai capitoli ed ai codici della «nomenclatura combinata delle merci», meglio nota con l'acronimo di N.C.

L'accertamento mira a quantificare il debito d'imposta di un determinato prodotto attraverso la contestuale verifica della «quantità», attraverso la determinazione a peso od a volume della merce oggetto di accertamento, per mezzo di misuratori meccanici di tipo ponderale o volumetrico, nonché della «qualità» dello stesso prodotto, stabilita, ove necessario, con procedure analitiche messe in atto dai Laboratori chimici delle Dogane.

Le Accise sono applicate con riferimento ai singoli prodotti e talora nell'ambito dello stesso prodotto con differenziazioni di aliquote a seconda della destinazione d'uso.

L'Accisa non è pertanto un'imposta calcolata ad valore, come è in via generale per il dazio, bensì è un'imposta specifica, commisurata alla «quantità di prodotto», la cui base imponibile è espressa in una cifra fissa per ciascuna unità di misura: ad esempio, per la benzina il quantum dell'imposta è calcolato per 1.000 litri ad una temperatura di 15° Celsius; per determinati prodotti energetici (GPL, olio combustibile, carbone, lignite, coke), tuttavia, l'Accisa è calcolata per 1.000 chilogrammi; il gas naturale, invece, viene tassato a metro cubo.

Vi sono casi in cui l'esigibilità si concretizza su presupposti diversi rispetto a quanto appena enunciato; tra questi, si evidenzia l'obbligo a carico del «depositario autorizzato», cioè la persona abilitata a fabbricare, trasformare, ricevere e spedire «prodotti sottoposti ad Accisa», in regime di «sospensione d'imposta», di corresponsione dell'Accisa anche al momento della constatazione di un «ammacco» in misura superiore a quella consentita o quando non ricorrono le condizioni per la concessione di «abbuoni di imposta».

L'abbuono d'imposta è concesso:

— per le perdite o distruzioni di prodotti in regime sospensivo, quando il soggetto obbligato provi che le

stesse sono avvenute per caso fortuito o forza maggiore;

— per le perdite di prodotti in regime sospensivo avvenute durante le lavorazioni alle quali gli stessi sono sottoposti nel caso in cui è già sorta l'obbligazione tributaria, nei limiti dei cali massimi tecnicamente ammissibili, fissati in misura percentuale del quantitativo rilavorato;

— per i cali per cause inerenti la natura stessa delle merci, contenuti entro misure percentuali distintamente indicate: a) cali naturali ovvero cali di giacenza, per i quali si intendono le perdite di peso o di volume dei prodotti soggetti ad Accisa ad opera di fenomeni chimici, fisici o biologici, commisurati all'anno di giacenza, comprese le perdite connesse all'introduzione od all'estrazione dal magazzino; b) cali tecnici, per i quali si intendono le perdite dipendenti da manipolazioni subite dalle merci durante la permanenza in depositi ovvero conseguenti al trasporto, in misura riferita al quantitativo di prodotto oggetto dell'operazione.

Quindi, in caso di ammanchi diversi dalle perdite di cui si è detto, nonché in caso di perdite per le quali non è riconosciuto l'abbuono d'imposta, è corrisposta l'Accisa liquidata in base all'aliquota vigente al momento in cui le perdite, accertate dall'Amministrazione doganale si sono verificate od al momento della constatazione degli ammanchi.

L'Accisa costituisce, a sua volta, base imponibile ai fini dell'Iva, come previsto dall'art. 13 del d.l. n. 331/1993 cit., il quale stabilisce che per i beni soggetti ad Accisa concorrono a formare la medesima base imponibile anche l'ammontare di detta imposta, se assoluta od esigibile in dipendenza dell'acquisto.

6. Soggetti obbligati.

I «soggetti passivi d'imposta», cioè coloro che sono tenuti all'adempimento dell'«obbligazione tributaria» che scaturisce dal «rapporto d'imposta», si identificano in via generale, nel settore impositivo dei prodotti energetici, dell'alcool e delle bevande alcoliche, nel «depositario autorizzato» (figura presente anche nel settore dei tabacchi lavorati), nell'«operatore registrato», nell'operatore non registrato (questi ultimi sono due sottocategorie di cui si compone la figura dell'«operatore professionale»), e nel «rappresentante fiscale».

7. (Segue). *I soggetti interessati al settore delle Accise.* La disciplina nazionale delle Accise individua quali figure soggettive tipiche:

— il depositario autorizzato che è il soggetto titolare e responsabile della gestione del deposito fiscale, impianto in cui vengono fabbricate, trasformate, detenute, ricevute o dal quale vengono spedite merci sottoposte ad Accisa in regime di sospensione d'imposta;

— l'operatore registrato che è l'operatore professionale autorizzato a ricevere, nell'esercizio della sua attività economica, prodotti sottoposti ad Accisa in regime sospensivo;

— l'operatore non registrato che è l'operatore professionale autorizzato, nell'esercizio della sua attività commerciale, ad effettuare, a titolo occasionale, le medesime operazioni consentite all'operatore registrato;

— il rappresentante fiscale che è il soggetto designato dal depositario autorizzato comunitario speditore, in casi di trasferimenti di merci in sospensione di Accisa da Paesi membri, a provvedere nello Stato di ricezione delle stesse, in nome e per conto del destinatario che non sia esercente di deposito fiscale o non sia operatore professionale, agli adempimenti previsti dal regime di circolazione intracomunitaria.

Ai suddetti soggetti obbligati le disposizioni tributarie affiancano altre figure che assumono rilievo al verificarsi di determinati presupposti:

— il trasportatore, che presta una cauzione per il pagamento dell'Accisa gravante sui prodotti trasportati in fondo o in luogo del depositario autorizzato speditore;

— il proprietario della merce, che presta una cauzione per il pagamento dell'Accisa gravante sui prodotti trasportati in luogo del depositario autorizzato mittente;

— il titolare nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilità dell'Accisa, ad esempio quando viene accertato che non si siano verificate le condizioni di consumo previste per poter beneficiare di una esenzione.

8. Il depositario autorizzato.

Si intende per depositario autorizzato la persona fisica o giuridica abilitata a fabbricare, trasformare, ricevere e spedire prodotti sottoposti ad Accisa, in regime di sospensione d'imposta, in un deposito fiscale. Appare chiaro il rapporto di stretta connessione che esiste tra la figura del «depositario» e l'istituto del «deposito fiscale» che assurge a ruolo preminente e qualificante tant'è che la rubrica dell'art. 5 t.u.a., nell'ambito delle cui disposizioni si trova tratteggiata la figura del «depositario», ha ad oggetto il regime del «deposito fiscale».

Il «depositario autorizzato» è nei confronti dell'Amministrazione doganale l'unico responsabile della gestione del deposito fiscale e risponde della movimentazione delle merci nello stesso detenute anche se di proprietà di terzi. Egli è l'intestatario della licenza fiscale di esercizio, dei registri di carico e scarico nonché della documentazione di accompagnamento delle merci. Ha la piena responsabilità operativa e professionale sia della gestione del deposito

fiscale che delle operazioni di movimentazione dei prodotti sottoposti ad Accisa.

Il depositario autorizzato, pertanto, ha assunto la veste di «fiduciario» dell'Amministrazione doganale, considerato che egli, ad esempio nel caso di deposito di mero stoccaggio, dispone liberamente dei prodotti in quanto estrae gli stessi determinandone i quantitativi con gli strumenti di misura prescritti, incluse le fattispecie di estrazione di prodotti in sospensione d'Accisa, e provvede alla emissione e compilazione dei documenti di accompagnamento merci.

9. (Segue). *Obblighi del depositario autorizzato.*

Il «depositario autorizzato» ha l'obbligo di prestare una cauzione, in via ordinaria, in misura pari al 10% dell'imposta che grava sulla quantità massima di prodotti che possono essere detenuti nel deposito, in relazione alla capacità di stoccaggio dei serbatoi utilizzabili (cauzione per la detenzione dei prodotti in regime sospensivo). Tale cauzione garantisce l'Amministrazione doganale sia per eventuali ammanchi di prodotti in giacenza, superiori ai cali legali, sia per la mancata corresponsione dell'imposta sui prodotti immessi in consumo.

L'entità della «cauzione» è suscettibile di rideterminazione, in aumento, quando l'importo precedentemente calcolato risulti inferiore all'ammontare dell'imposta che mediamente viene pagata alle prescritte scadenze.

Diversa da quella prevista per l'esercizio del deposito fiscale è la garanzia che il depositario autorizzato spenditore è tenuto a fornire o al pagamento dell'Accisa gravante sui prodotti trasportati. Tale è la cauzione per la movimentazione dei prodotti soggetti ad Accisa in regime sospensivo, avente carattere obbligatorio.

A questa nuova veste di «fiduciario» dell'Amministrazione fa da necessario contraltare l'obbligo per il «depositario autorizzato» della tenuta di un'apposita contabilità recante tutte le informazioni necessarie al controllo del regolare svolgimento dell'attività di gestione del deposito fiscale.

La contabilizzazione dei prodotti si sostanzia in particolare nella tenuta, sotto la propria diretta responsabilità, di registri di carico e scarico e nella compilazione di dichiarazioni riepilogative periodiche.

Ulteriore tipologia di obblighi è quella afferente l'osservanza delle prescrizioni fissate per l'esercizio dell'attività di vigilanza sul deposito fiscale, particolarmente pregnanti nei casi di impianti di lavorazione quali, ad esempio, la presentazione preventiva di piani operativi riportanti le introduzioni e le estrazioni di materie prime, prodotti semilavorati e prodotti finiti.

10. *L'operatore registrato.*

Si intende per «operatore registrato» la persona fi-

sica o giuridica non avente la qualità di «depositario autorizzato», abilitata a ricevere, nell'esercizio della sua professione, prodotti sottoposti ad Accisa in regime sospensivo provenienti da Stati membri o dal territorio nazionale.

L'«operatore registrato» non può detenere né spedire prodotti in regime sospensivo.

Il tratto differenziale e caratterizzante la figura dell'«operatore registrato» è pertanto l'essere autorizzato a ricevere merce in sospensione d'imposta ma non a detenerla o spedirla vincolata a tale regime sospensivo.

La ratio di tale figura va ricercata nella opportunità di consentire la ricezione di prodotti in regime sospensivo provenienti da Stati membri, od anche da trasferimenti nazionali, a soggetti che non hanno la capacità economico-finanziaria o strutturale per rivestire la qualifica di «depositario autorizzato», salvaguardando comunque il principio di territorialità dell'imposta.

Si tratta sostanzialmente di un soggetto che, nell'esercizio della sua attività professionale, commercializza o utilizza nel settore industriale od artigianale prodotti sottoposti ad Accisa; ancora, impiega o sottopone a denaturazione o confezionamento merce destinata ad imprese agevolate.

Per ottenere il riconoscimento quale operatore registrato, il soggetto economico interessato, anteriormente alla ricezione delle merci, presenta all'Ufficio delle Dogane territorialmente competente una specifica richiesta a seguito della quale, entro trenta giorni dallo stesso Ufficio procede alla verifica tecnica dell'impianto, prescrivendo le misure necessarie per la tutela degli interessi erariali e determinando l'importo della cauzione dovuta.

Accertato che il richiedente ha ottemperato alle prescrizioni impartite ed ha prestato la cauzione a garanzia del pagamento dell'Accisa afferente i prodotti che riceve in sospensione d'imposta, l'Ufficio delle Dogane iscrive l'operatore su apposito registro. All'operatore registrato è attribuito un codice alfa-numerico denominato «codice di Accisa», la cui finalità è di identificare il soggetto, a cui lo stesso è attribuito, a livello comunitario.

11. *L'operatore non registrato.*

Si intende per «operatore non registrato» la persona fisica o giuridica, non avente la qualifica di depositario autorizzato od operatore registrato, abilitata, nell'esercizio della sua professione, a ricevere a titolo occasionale prodotti sottoposti ad Accisa in regime di sospensione d'imposta.

Analogamente a quanto detto per l'«operatore registrato», l'«operatore non registrato» non può detenere né spedire prodotti sottoposti ad Accisa in regime sospensivo, ma soltanto detenerli. Si differen-

zia, tuttavia, da quest'altro soggetto per la partecipazione non abituale ad operazioni di trasferimenti di prodotti soggetti ad Accisa.

La figura di «operatore non registrato» presuppone l'esercizio di un'attività professionale comprendente talvolta la commercializzazione o l'utilizzazione, nel settore artigianale o industriale, di «prodotti sottoposti ad Accisa». In tale ambito, la principale categoria è quella dei commercianti al dettaglio, quali i venditori al minuto di prodotti alcolici.

Per quanto riguarda l'«operatore non registrato», trattandosi di un soggetto che soltanto occasionalmente chiede di ricevere prodotti in regime sospensivo, più che di una autorizzazione ad personam, come avviene per l'operatore registrato, viene autorizzata, ad opera dell'Ufficio delle Dogane competente, la ricezione della singola fornitura. Conseguentemente, non viene attribuito allo stesso il «codice di Accisa».

Per conseguire tale autorizzazione, il soggetto interessato, non avente la qualità di «depositario autorizzato» o di «operatore registrato», presta una «cauzione» pari all'ammontare dell'Accisa gravante sui prodotti medesimi e presenta all'Ufficio delle Dogane, prima della spedizione delle merci, la prescritta dichiarazione redatta conformemente al modello allegato al d.m. 25-3-96, n. 210.

Riconosciuta la regolarità della dichiarazione presentata, riportante tra l'altro i dati identificativi del destinatario della merce, del fornitore della stessa e la descrizione dei prodotti, e constatata l'avvenuta prestazione della cauzione, l'Ufficio delle Dogane restituisce con la vistata della dichiarazione all'interessato o, a propria volta, la trasmette all'impianto speditore per essere allegata al documento di accompagnamento.

12. Il rappresentante fiscale

Si intende per «rappresentante fiscale» il soggetto, designato dal «depositario autorizzato comunitario speditore», avente sede nello Stato ed appositamente autorizzato dall'autorità doganale, che si assume, in nome e per conto dell'effettivo destinatario dei prodotti, il quale non riveste la qualifica di «depositario autorizzato» od «operatore professionale» (registrato o non registrato), l'onere di provvedere agli adempimenti previsti in materia di circolazione intracomunitaria di prodotti sottoposti ad Accisa in regime sospensivo.

Si tratta quindi di una figura, a carattere eventuale, prevista solo nella circolazione comunitaria che, allorché concerne «prodotti soggetti» ad Accisa è limitata ai trasferimenti tra «depositari autorizzati» o tra questi ultimi e gli «operatori professionali». Per consentire ad altri soggetti, ad esempio i privati consumatori, di ricevere tale tipologia di prodotti è

stato configurato il «rappresentante fiscale» che funge da tramite tra depositari autorizzati speditori comunitari ed utilizzatori finali del prodotto, così inserendosi nelle transazioni commerciali, e che assolve tutte le incombenze previste dalla disciplina delle Accise, assumendosene la responsabilità.

Il ricorso a tale figura in concreto si realizza, ad esempio, nelle cosiddette «vendite a distanza» o negli scambi tra depositi fiscali di altri Stati membri e depositi commerciali nazionali i cui esercenti non rivestano le qualificazioni sopramenzionate.

Il «rappresentante fiscale» può esercitare le potestà inerenti la sua funzione in quanto appositamente designato dal «depositario autorizzato» comunitario speditore: egli, infatti, è destinatario di una lettera di designazione con la quale il «depositario autorizzato» gli conferisce l'incarico di provvedere nello Stato di ricezione del prodotto agli adempimenti connessi alla «circolazione» dei «prodotti soggetti» ad Accisa.

Il rappresentante fiscale così designato, tuttavia, agisce in nome e per conto del destinatario nazionale che non è abilitato a ricevere tali prodotti. Egli assume quindi le vesti, in senso lato, di un sostituto all'imposta, responsabile verso l'Amministrazione doganale del pagamento delle Accise e dell'assolvimento delle formalità connesse alla movimentazione degli stessi prodotti in luogo del destinatario. Il rappresentante fiscale, per la rilevanza degli obblighi che assume, deve essere previamente autorizzato ad agire come tale dall'Amministrazione doganale.

Il soggetto che intende svolgere le funzioni di rappresentante fiscale presenta una richiesta di autorizzazione, prima dell'inizio dell'attività, alla Direzione regionale territorialmente competente in relazione al luogo di ricevimento del prodotto sottoposto ad Accisa.

La Direzione regionale delle Dogane, riconosciuta la regolarità della richiesta ed accertata la prestazione della cauzione, rilascia l'autorizzazione richiesta informandone gli Uffici delle Dogane interessati, ai quali dà anche comunicazione dell'importo delle garanzie prestate.

Al rappresentante fiscale, così riconosciuto, viene attribuito un «codice di Accisa», analogamente a quanto disposto per il deposito fiscale e per l'operatore registrato.

13. Atti autorizzativi necessari per operare nel settore delle Accise.

Il sistema impositivo delle Accise esige che i soggetti che operano con comportamenti rilevanti per gli interessi erariali posseggano determinati requisiti, di natura soggettiva e/o oggettiva, e assicurino la sussistenza di determinati presupposti.

La ricorrenza delle predette condizioni è necessaria per ottenere il rilascio dei provvedimenti autorizzatori ad operare nel settore, sia nel caso si detenga e commercializzi prodotti in «regime sospensivo» che prodotti ad «Accisa assoluta».

Carattere comune ai soggetti operanti in tale ambito è l'assunzione da parte degli stessi della qualificazione di «depositari autorizzati» e di «operatori professionali» e la possibilità di agire in veste di «rappresentanti fiscali» subordinatamente al rilascio di un atto di assenso preventivo dell'Amministrazione finanziaria, seppur diversamente connotato in ragione delle distinte figure.

14. Il deposito fiscale Accise.

Di autorizzazione in senso stretto può parlarsi per il riconoscimento della qualità di «depositario autorizzato» anche se, nella sostanza, ad essere autorizzata è l'attività dell'impianto in regime di «deposito fiscale Accise».

La definizione di «deposito fiscale» prevista dall'art. 5 T.U.A. comprende tanto gli impianti di lavorazione quanto i depositi, intesi nel senso tradizionale di luoghi dove si detengono le merci, che quindi possono assolvere indifferentemente compiti di lavorazione e/o di mero stoccaggio dei prodotti. Tra gli impianti di maggiore interesse si ricordano le raffinerie, gli stabilimenti di produzione di prodotti energetici, gli impianti petrolchimici, le distillerie. L'Istituto del «deposito fiscale Accise» deve però essere tenuto distinto sia in quello del «deposito fiscale» ai fini dell'Iva, sia in quello invece dall'art. 50 bis d.l. 30-8-1993 n. 301 convertito in legge n. 421/1993, sia dal «deposito doganale» che consente quest'ultimo, di detenere, senza pagamento dei dazi e della fiscalità interna, anche in deroga alle misure di politica commerciale, mercantile e comunitaria all'interno del territorio della Comunità Europea. Essi possono fisicamente coesistere pur mantenendo una distinta disciplina.

15. (Segue). Le autorizzazioni ad operare in regime di deposito fiscale.

L'apertura dei «depositi fiscali ai fini delle Accise» è sottoposta ad «autorizzazione», rilasciata a conclusione di procedimenti appositamente disciplinati, e l'esercizio dei medesimi è subordinato al rilascio della «licenza di esercizio». Specifiche prescrizioni sui «depositi fiscali» dettano, inoltre, le distinte disposizioni relative ai singoli prodotti sottoposti ad Accisa: prodotti energetici da un lato, alcool e bevande alcoliche, dall'altro.

Così, per i primi, la disciplina dei «depositi fiscali» si ricava dal combinato disposto degli artt. 5 e 23 del T.U.A. In particolare, si dispone il diretto riconoscimento del regime del deposito fiscale Accise per le

raffinerie, per determinati altri stabilimenti di produzione nonché per gli impianti petrolchimici.

Per tali impianti, quindi, ha luogo un riconoscimento ope legis quali depositi fiscali, ferma restando l'osservanza da parte del depositario autorizzato di tutti gli obblighi prescritti per la gestione dell'impianto e la necessità di munirsi, prima dell'inizio dell'attività, della licenza di esercizio.

Altra tipologia concerne i «depositi di mero stoccaggio» di prodotti energetici per i quali viene previsto che la gestione in regime di deposito fiscale può essere autorizzata per i depositi, per uso commerciale, di oli minerali di capacità superiore a 3.000 metri cubi e per i depositi di GPL di capacità superiore a 50 metri cubi e per i depositi di prodotti petroliferi di capacità inferiore, quando risponde ad effettive necessità operative e di approvvigionamento dell'impianto.

Il procedimento per ottenere l'autorizzazione all'istituzione dei depositi fiscali di prodotti petroliferi ha un termine di 180 giorni, decorrente dalla presentazione della relativa richiesta, e si conclude con un provvedimento espresso di autorizzazione.

Nell'ambito della fase istruttoria del procedimento di autorizzazione viene accertata la sussistenza di determinati, fondamentali e preposti soggetti ed oggettivi che sono fatti individuati, in linea anche con la Raccomandazione del 29-11-2000 della Commissione Europea, e da ultimo, con la circ. n. 16/D del 24-3-2000.

Così, con riferimento ai requisiti di natura soggettiva i richiedenti devono, tra l'altro, possedere una solida posizione finanziaria, non essere sottoposti a procedure concorsuali e non avere precedenti a loro carico o procedimenti in corso di particolare gravità con specifico riguardo al settore delle Accise e delle Dogane, nonché dell'Iva.

Per quanto attiene ai criteri di natura oggettiva, la necessità di dover gestire un deposito per uso commerciale di prodotti petroliferi in regime sospensivo deve essere supportata da serie giustificazioni quali: a) l'esigenza di estrarre in regime sospensivo prodotti per una quota consistente dell'attività complessiva dell'impianto pari almeno al 30% del totale delle estrazioni. Concorrono al raggiungimento di tale soglia minima le operazioni di movimentazione di prodotti soggetti ad Accisa verso Paesi membri, operazioni di esportazione di prodotti petroliferi verso Paesi terzi, forniture di prodotti petroliferi in esenzione di Accisa o ad Accisa agevolata per determinate destinazioni;

b) la particolare natura rivestita dall'impianto, costituente propaggine di un deposito fiscale finitimo, facenti parte del medesimo gruppo societario oppure, qualora di diversa titolarità, legati operativamente da consolidati rapporti commerciali;

c) difficoltà di tipo logistico dell'impianto che, per la sua posizione geografica, sia costretto, ad esempio, a rifornirsi da depositi ubicati a notevole distanza o raggiungibili attraverso una rete viaria di non agevole percorribilità.

L'autorizzazione all'esercizio in regime di deposito fiscale di un impianto è suscettibile di revoca qualora venga a mancare uno dei requisiti di carattere soggettivo, nonché qualora non sia più soddisfatta la condizione tassativamente prescritta relativa alle effettive necessità operative e di approvvigionamento dell'impianto.

A quanto finora detto occorre aggiungere che per gli impianti di lavorazione o di deposito di oli minerali, vincolati com'è noto all'osservanza della disciplina amministrativa prevista per la loro installazione e il loro esercizio, si richiede il previo possesso dell'autorizzazione regionale di cui all'art. 1, 56° co., della legge 23-8-2004, n. 239, rilasciata a seguito di un procedimento nell'ambito del quale l'Agenzia delle Dogane interviene con l'emissione di un parere in ordine agli aspetti fiscali connessi con la realizzazione o l'ampliamento degli stessi.

Passando alla trattazione dei depositi fiscali di alcool e bevande alcoliche, la disposizione primaria di riferimento (art. 28, 1° co., T.U.A.) sancisce che il regime del deposito fiscale è consentito per gli stabilimenti di produzione di alcool etilico e di prodotti alcolici intermedi, le fabbriche e gli opifici di condizionamento della birra, le cantine e gli stabilimenti di produzione del vino ed altri impianti che vengono dalla medesima elenca-

L'istituzione del deposito fiscale di alcool e bevande alcoliche, sia essa in una fabbrica od opificio di trasformazione che un deposito di mero stoccaggio, è condizionata al rilascio di apposita autorizzazione, il cui procedimento di emanazione trova regolamentazione nel d.m. 27-3-2001, n. 15.

Il procedimento di cui trattasi che è attivato da una richiesta di autorizzazione della parte si conclude con il rilascio della «licenza fiscale». I termini per la conclusione del procedimento sono fissati in 90 giorni per l'attivazione dei depositi fiscali nelle fabbriche ed opifici di trasformazione e in 60 giorni per i depositi di mero stoccaggio.

In particolare, l'Ufficio tecnico di finanza, effettuata la verifica tecnica e constatata l'esecuzione delle prescrizioni impartite e l'accettazione della cauzione, autorizza l'istituzione del deposito fiscale rilasciando la licenza di esercizio.

Assume carattere pregiudiziale in tale fattispecie l'assenza, quanto ai profili di natura soggettiva, l'assenza in capo al richiedente l'istituzione del deposito fiscale di condanne per fabbricazione clandestina o per evasione dell'Accisa sull'alcol e sulle bevande alcoliche (art. 28, 5° co., t.u.a.).

16. Licenza di esercizio.

La «licenza di esercizio» è un atto necessario e prodromico per lo svolgimento delle attività economiche che assumono rilevanza agli effetti impositivi propri del settore dell'Accisa in quanto abilita l'operatore, sia pure per il solo aspetto fiscale, all'esercizio dell'impianto.

La sua mancanza, infatti, si ripercuote inevitabilmente sull'intera attività dell'operatore, inibendone di fatto lo svolgimento e determinando l'applicazione di specifiche sanzioni in caso di attività esercitata senza preventiva denuncia e licenza, qualora richieste.

La competenza al rilascio delle «licenze di esercizio» è rimessa esclusivamente in capo all'Ufficio tecnico di finanza, ed ora anche all'Ufficio delle Dogane, previsto dal nuovo assetto organizzativo dell'Agenzia delle Dogane, che provvede al termine di un procedimento che può variare in ragione della tipologia di prodotti (oli minerali, alcool) e della loro posizione fiscale (assoggettati ad aliquota intera o ridotta ovvero assenti in regime sospensivo), nonché della caratterizzazione e connotazione dei luoghi di detenzione (depositi fiscali, ex lege o sottoposti ad autorizzazione — depositi ed impianti di prodotti ad imposta assoluta, soggetti a denuncia di esercizio).

Per i prodotti energetici, per l'esercizio del «deposito fiscale» di prodotti energetici, nonché per l'autorizzazione da parte dell'operatore economico, l'Ufficio delle dogane, prima dell'inizio dell'attività dell'impianto, rilascia la «licenza di esercizio», dopo il pagamento del diritto previsto.

Analogamente, nei casi in cui è prescritta la prestazione di una cauzione, come per l'appunto nell'istituzione del «deposito fiscale», la «licenza fiscale» e l'esercizio dell'impianto sono subordinati a tale adempimento.

Per gli impianti ed i depositi di prodotti assoggettati ad Accisa (artt. 25, 29 t.u.a.), il procedimento di rilascio della licenza è ad iniziativa di parte la quale, infatti, è obbligata, qualora intenda esercitare depositi commerciali di prodotti energetici od impianti di trasformazione, di condizionamento o di deposito di alcool o di bevande alcoliche, a presentare all'Ufficio delle Dogane apposita denuncia.

Alla denuncia di deposito fanno seguito gli accertamenti sugli esercenti, volti a verificare che non risultino a loro carico condanne per violazioni in materia di Accise che impediscano il rilascio della licenza, e la verifica tecnica degli impianti, ove prevista. Per i depositi commerciali di prodotti energetici, si procede ad accertare anche se esistano a carico delle società richiedenti e dei loro legali rappresentanti precedenti di natura fiscale.

Conclusasi positivamente la fase istruttoria e constatata l'avvenuta corresponsione del relativo diritto

annuale, l'Ufficio tecnico di finanza rilascia la licenza di esercizio.

Tutte le licenze di esercizio hanno validità illimitata. Non è necessario quindi il rinnovo delle medesime ma soltanto il pagamento nei termini prescritti dei relativi diritti annuali.

La «licenza di esercizio», pur avendo validità illimitata, è suscettibile tuttavia di revoca nei casi espressamente previsti dalle disposizioni contenute nel T.U.A.

Volendo procedere ad una classificazione dei casi previsti, possiamo distinguere cause generali di revoca della licenza di esercizio, quali la sopravvenuta mancanza dei presupposti per l'esercizio dell'impianto (art. 63, 1° co., T.U.A.) e l'inosservanza del termine prescritto entro cui il soggetto obbligato deve provvedere ad integrare la cauzione (art. 64, 1° co.), e cause di revoca afferenti le qualifiche rivestite dagli operatori, quali depositari autorizzati od esercenti depositi di prodotti assoggettati ad Accisa.

Così, costituiscono cause specifiche di revoca della licenza di esercizio di depositi fiscali di prodotti energetici e di alcole e bevande alcoliche:

— l'inosservanza degli obblighi previsti per la gestione del deposito fiscale (art. 5, 5° co.);

— la violazione della prescrizione che vieta, dopo la scadenza del termine di pagamento dell'Accisa senza aver corrisposto la stessa, l'estrazione dal deposito fiscale di altri prodotti fino all'estinzione del debito d'imposta (art. 5, 5° co.);

— la condanna per violazioni inerenti l'Accisa sugli oli minerali per le quali è stabilita la pena della reclusione (art. 23, 1° co., T.U.A.);

— la condanna per fabbricazione clandestina o per evasione dell'Accisa sull'alcool e sulle bevande alcoliche (art. 28, 5° co.).

Quanto agli esercenti «depositari di prodotti assoggettati» ad Accisa, sono cause di revoca della licenza:

— per i prodotti energetici, la condanna per violazioni commesse nella gestione dell'impianto, costituenti delitti, in materia di Accisa, punibili con la reclusione non inferiore nel minimo ad un anno (art. 25, 7° co.). Dalla condanna consegue altresì, quale pena accessoria, l'esclusione dal rilascio di altra licenza di esercizio per un periodo di cinque anni;

— per i prodotti alcolici, la condanna per fabbricazione clandestina o per evasione dell'Accisa sull'alcool e sulle bevande alcoliche (art. 29, 4° co.).

17. La circolazione dei prodotti sottoposti ad Accisa.

Il quadro giuridico comunitario che presiede alla disciplina della circolazione dei «prodotti sottoposti» ad Accisa ha delineato un sistema di norme che si prefigge l'obiettivo di abbattere gli ostacoli agli scambi comunitari dei beni, evitando controlli alle frontiere, e permettere, al contempo, di conoscere i

movimenti dei prodotti, ai fini dell'esigibilità dell'Accisa nonché di garantire la riscossione dell'imposta alle aliquote dello Stato membro di destinazione. Da qui, pertanto, la necessità di tenere informate le autorità fiscali delle forniture spedite o ricevute e la previsione, quanto ai prodotti in regime sospensivo, di trasferimenti nel territorio dell'Unione europea solo tra depositi fiscali o tra depositario autorizzato ed operatore professionale.

A ciò si accompagna l'onere di prestare una garanzia, obbligatoria a carico del depositario autorizzato speditore, nonché l'obbligo in capo al medesimo di emettere un Documento Amministrativo di Accompagnamento (DAA, previsto dal Regolamento CEE della Commissione 11-9-1992, n. 2719 e succ. mod.), uniforme per tutti gli Stati membri.

Le disposizioni comunitarie e nazionali in materia di circolazione dei «prodotti sottoposti» ad Accisa distinguono tra prodotti movimentati in regime sospensivo, ovvero «prodotti soggetti» ad Accisa, e prodotti trasferiti dopo aver assolto l'imposta, ovvero prodotti assoggettati ad Accisa.

18. Spedite. Circolazione di prodotti soggetti ad Accisa.

La circolazione di «prodotti soggetti» ad Accisa, e quindi in «sospensione di imposta», deve rispondere ai canoni di facile identificazione di ogni spedizione, di immediata riconoscibilità della posizione tributaria del prodotto nonché di disponibilità di tutti i dati necessari per il controllo del prodotto stesso e per la riscossione dell'Accisa. Deve, altresì, essere garantita l'esatta individuazione dei soggetti interessati all'operazione di trasporto (speditore, trasportatore, destinatario).

Pertanto, per i prodotti che viaggiano in regime sospensivo tra depositi fiscali o tra questi ed operatori professionali le disposizioni prevedono l'emissione da parte del depositario autorizzato speditore di un Documento Amministrativo di Accompagnamento (DAA). Tale documento può essere sostituito da altro documento commerciale che contenga le medesime annotazioni.

L'obbligo di emissione del DAA, sorto per le movimentazioni comunitarie, è stato esteso poi da disposizioni nazionali anche ai trasferimenti di prodotti all'interno del nostro Paese.

Il DAA, che prima di essere utilizzato deve essere bollato da parte dell'Ufficio doganale onde scongiurare possibili duplicati, si compone di quattro esemplari aventi le seguenti funzioni:

- l'esemplare n. 1 viene conservato dallo speditore;
- l'esemplare n. 2 scorta la merce e viene conservato dal destinatario;
- l'esemplare n. 3 scorta la merce ai fini dell'appuramento del buon fine della spedizione e viene, a tal

fine, restituito al mittente a cura del destinatario, previa apposizione del visto da parte dell'Ufficio doganale;

d) l'esemplare n. 4 scorta la merce e viene trasmesso dal destinatario all'Ufficio doganale che lo trattiene presso di sé.

19. (Segue). *Circolazione di prodotti assoggettati ad Accisa.*

Per i «prodotti assoggettati» ad Accisa, ovvero che hanno assolto il tributo, le disposizioni comunitarie stabiliscono che il trasferimento, nell'ambito degli Stati della Comunità, debba avvenire con l'emissione di un Documento di Accompagnamento Semplificato (DAS, previsto dal Regolamento CEE della Commissione 17-12-1992, n. 3649 e succ. mod.), anch'esso surrogabile con altro documento commerciale contenente le medesime annotazioni.

Le disposizioni nazionali hanno poi fissato anche per la circolazione di tali prodotti nel nostro Paese l'obbligo di emissione del DAS. Analogamente a quanto previsto per il DAA, anche il DAS deve essere stampato da tipografie autorizzate e bollato dall'Ufficio doganale, preventivamente al suo impiego.

Il DAS si compone di tre esemplari, rispondenti alle seguenti finalità:

- a) l'esemplare n. 1 viene conservato dallo speditore;
- b) l'esemplare n. 2 scorta la merce e viene conservato dal destinatario;
- c) l'esemplare n. 3 scorta la merce in casi determinati, quando è destinata al trasferimento in altro Stato membro e lo speditore deve chiedere la restituzione dell'Accisa.

20. *Le agevolazioni.*

L'armonizzazione delle Accise ha interessato, tra l'altro, anche la materia delle agevolazioni fiscali per tutti i «prodotti sottoposti» ad Accisa. Pertanto, già di per sé, in diritto tributario le norme che introducono delle agevolazioni sono per se stesse disposizioni derogatorie in quanto si pongono in rapporto di deroga rispetto alla disposizione che definisce il presupposto d'imposta e, in certo qual modo, riducono il campo di applicazione del tributo. Da qui, la non ammissibilità dell'analogia, né del ricorso ad interpretazioni estensive. In materia di Accise, a questa tassatività delle agevolazioni, si aggiungono vincoli di matrice comunitaria: gli impieghi agevolati sono esclusivamente quelli prescritti o quelli autorizzati dal Consiglio.

21. (Segue). *Quadro comunitario.*

Per quanto attiene, in particolare, i prodotti energetici, la Direttiva 2003/96/CE del Consiglio del 27-10-2003, nella sua opera di ristrutturazione, ha proceduto ad un riordino delle agevolazioni dettato, tra l'altro, dall'esigenza di mantenere una posizione competitiva alle imprese comunitarie, di salvaguardare il

corretto funzionamento del mercato interno evitando distorsioni della concorrenza, di promuovere determinati settori quali, ad esempio, i biocarburanti. Ne è derivato il seguente quadro:

a) esenzioni aventi carattere obbligatorio:

- beni destinati ad ambasciate, consolati, forze armate NATO ed organizzazioni internazionali;
- prodotti energetici ed elettricità utilizzati per produrre elettricità, con facoltà di tassazione per motivi di politica ambientale;
- carburanti per la navigazione aerea, ad esclusione dell'aviazione privata da diporto;
- carburanti per la navigazione nelle acque marine comunitarie, compresa la pesca, ad esclusione delle imbarcazioni private da diporto.

b) applicazione facoltativa di aliquote d'imposta differenziate, condizionate al rispetto dei livelli minimi di tassazione ed alla compatibilità con il diritto comunitario:

- in diretta connessione con la qualità del prodotto;
- in dipendenza dai livelli quantitativi di consumo di elettricità e di prodotti energetici utilizzati per riscaldamento;
- trasporti pubblici locali passeggeri, taxi, ambulanza, forze armate e pubblica amministrazione;
- combustibili per riscaldamento ed elettricità per uso commerciale/non generale.

c) esenzioni/riduzioni (totali o parziali) facoltative; tra le altre:

- prodotti energetici per lo sviluppo di prodotti ecocompatibili;
- prodotti energetici ed elettricità utilizzati per trasporto merci e passeggeri per ferrovia, metropolitana, tram e filobus;
- gas naturale e GPL utilizzati come carburanti;
- elettricità di origine solare, eolica, geotermica.

d) esenzioni/riduzioni facoltative:

- prodotti energetici costituiti o contenenti oli vegetali, prodotti derivanti dalla biomassa ed altri determinati.

e) sgravi fiscali facoltativi a favore delle «imprese energivore».

f) esenzioni o riduzioni d'iniziativa dello Stato membro per considerazioni politiche specifiche, sottoposta ad autorizzazione del Consiglio che delibera all'unanimità su proposta della Commissione, la quale ne valuta gli effetti alla luce del corretto funzionamento del mercato interno.

22. (Segue). *Disciplina nazionale.*

Passando all'ordinamento giuridico nazionale, il Legislatore nazionale aveva già dato ingresso, nel sistema impositivo vigente in epoca anteriore all'armonizzazione delle Accise, a disposizioni agevolative. Tornando ai giorni nostri, agevolazioni fiscali si rinvennero nelle disposizioni del T.U.A. e, quanto agli

impieghi di prodotti energetici ammessi ad esenzione o ad aliquota ridotta, nella Tabella A allegata al medesimo.

Altre agevolazioni riguardanti prodotti energetici, di notevole rilievo sociale, sono state introdotte mediante apposite previsioni inserite nelle leggi finanziarie od in altre fonti primarie recanti disposizioni tributarie.

È il caso, ad esempio, della legge finanziaria 1999 che, nell'introdurre la cosiddetta carbon tax ovvero la tassazione sulle emissioni di anidride carbonica, ha previsto delle misure fiscali compensative. La ratio di tali misure è stata quella di soddisfare il principio di invarianza che era proprio della carbon tax: la variazione, in aumento, delle Accise sugli oli minerali dettata da finalità ecologiche non doveva dar luogo ad aumenti della pressione fiscale complessiva. In tal senso, le maggiori entrate conseguenti alla rimodulazione delle Accise sono state destinate, tra l'altro, ad una riduzione di costo del gasolio e dei GPL per riscaldamento impiegati nelle zone montane ed in altri territori svantaggiati.

Altra tipologia di agevolazioni è quella afferente le cosiddette deroghe regionali quale, ad esempio, il regime agevolato previsto per il gasolio per autotrazione destinato al fabbisogno locale della provincia di Trieste e di comuni della provincia di Udine, nell'ambito di quantitativi di prodotto distintamente predeterminati.

Quanto alle caratteristiche delle agevolazioni presenti nel panorama delle Accise, si possono distinguere misure a carattere permanente ed altre di natura temporanea, quali quelle dettate dall'esigenza di contrastare fasi congiunturali di eccessivo rialzo

dei prezzi di un determinato prodotto (quali i rimborsi d'imposta agli esercenti attività autotrasporto merci per il gasolio per autotrazione).

In aderenza, poi, alla natura di imposta reale propria dell'Accisa, tutte le agevolazioni tributarie del settore sono di carattere oggettivo legate, pertanto, all'effettivo utilizzo del prodotto negli impieghi agevolati che danno diritto al beneficio. La struttura definita per ciascuna agevolazione, secondo le distinte discipline regolamentari, può tradursi in un utilizzo del prodotto in esenzione da Accisa ab initio o, all'inverso, in un rimborso dell'imposta corrisposta sui quantitativi impiegati in usi agevolati anche mediante accredito a scomputo di versamenti di Accisa.

Per determinate agevolazioni (ad esempio, navigazione acque comunitarie, lavori agricoli) viene previsto, a maggior tutela dell'interesse erariale, la denaturazione del prodotto che impone allo stesso una destinazione irreversibile a quel determinato impiego agevolato, la quale presuppone l'aggiunta di sostanze atte a modificare le caratteristiche merceologiche del prodotto così impedendo impieghi in frode del medesimo.

Astrita di essere segnalata, e, in sostanza, quella serie di misure agevolative di stretta attualità, miranti a promuovere la produzione e l'impiego di biocarburanti, quali il biodiesel, il bioetanolo, l'etere etil-terbutilico (ETBE).

Specifiche agevolazioni sono previste anche per il settore degli alcool e delle bevande alcoliche, che trovano disciplina in disposizioni regolamentari nazionali.

ANTONIO DE CICCO e GUALTIERO CULTRERA