

La fiscalità sui tabacchi lavorati

L'evoluzione dei meccanismi impositivi

Nel corso di questi ultimi decenni, dagli anni ottanta ai nostri giorni, la fiscalità gravante sui tabacchi lavorati, pur mantenendo un impianto normativo relativamente stabile, è stata interessata da modifiche dovute a numerosi interventi legislativi in ragione delle esigenze di armonizzazione delle differenti legislazioni nazionali, perseguita con grande impegno da parte degli Organismi fiscali europei.

L'attuale sistema impositivo dei tabacchi lavorati in Italia trae origine e fondamento dal processo di armonizzazione e ravvicinamento delle legislazioni e delle normative fiscali maturato nel corso degli anni nell'Unione europea.

L'esigenza di armonizzazione delle legislazioni nacque con lo scopo di realizzare il mercato unico europeo e per eliminare le distorsioni nella produzione e negli scambi delle merci soggette ad accisa, che sarebbero state provocate dalle notevoli divergenze dei sistemi fiscali presenti nei singoli Stati membri.

La eliminazione delle distorsioni si rendeva necessaria in un mercato nel quale doveva essere assicurata la **libera circolazione delle persone, delle merci, dei servizi e dei capitali**.

Questo processo è stato molto arduo e complicato, in particolare per quanto attiene ai tabacchi lavorati, a causa della forte divergenza delle regolamentazioni esistenti nei diversi paesi della Comunità e delle differenti metodologie impositive presenti in Europa.

Ad esempio in alcuni paesi della Comunità erano presenti:

- una sensibile divergenza dei carichi impositivi e delle strutture della tassazione;
- monopoli fiscali mentre in altri vi era totale liberalizzazione del mercato;
- industrie private nazionali o multinazionali mentre in altri paesi esistevano al fianco di produzioni nazionali anche consistenti produzioni su licenza.

Altre notevoli divergenze fra i diversi Stati membri erano rappresentate:

- dalla presenza di prodotti a basso prezzo di vendita mentre in altri, soprattutto nei paesi del nord Europa, era prevalente la vendita di prodotti di alto prezzo e di elevata qualità;
- dalla differente composizione del mercato di ciascun Paese, fortemente diversificati fra loro con disomogenei addensamenti dei consumi sulle differenti categorie merceologiche (sigari, sigaretti, trinciati e sigarette).

Fatta questa breve premessa, venendo al tema specifico del nostro lavoro, al fine di rendere maggiormente comprensibili gli attuali meccanismi di tassazione che gravano in particolare sul più venduto prodotto del tabacco lavorato - le sigarette -, abbiamo ritenuto utile sottoporre all'attenzione dei nostri lettori un raffronto delle due principali normative di riferimento che definiscono i meccanismi di tassazione dei tabacchi lavorati.

Ci riferiamo alla legge 7 marzo 1985, n 76 concernente "Sistema di imposizione fiscale sui tabacchi lavorati", che abbiamo messo a raffronto con la sezione tabacchi lavorati del TUA (testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative del 26 ottobre 1995, n 504 e successive modificazioni ed integrazioni) che costituisce l'attuale normativa di riferimento del sistema di tassazione dei tabacchi lavorati in vigore.

Dal confronto dei due testi legislativi emerge che, pur restando sostanzialmente immutato il meccanismo di imposizione immaginato dal legislatore degli anni ottanta per i tabacchi lavorati, sono intervenute modifiche in alcuni dei parametri di riferimento della tassazione delle sigarette che hanno interessato in parte la struttura della tassazione dei tabacchi lavorati italiani che si è progressivamente approssimata, sia nell'entità della tassazione sia nei meccanismi impositivi, a quella degli altri paesi della Comunità europea.

Va precisato che successivamente alla Legge n 76/85, al fine di adeguare la legislazione italiana recependo le direttive comunitarie volte all'armonizzazione delle accise e dell'IVA e per realizzare un sistema di circolazione intracomunitaria in regime di sospensione dei diritti di accisa è stato emanato il Decreto legge 30 agosto 1993, n 331, convertito con la legge 29 ottobre 1993, n 427, con il quale è stata riordinata l'intera materia, in particolare per quanto attiene al regime dei Depositi fiscali e alla connessa circolazione intracomunitaria dei prodotti e alla liberalizzazione della produzione dei tabacchi lavorati (tramite l'eliminazione del cosiddetto "diritto di stabilimento").

Al di là dei livelli di tassazione e delle relative aliquote fissate dalla legge n 76/85 per i diversi tabacchi lavorati e parzialmente variate nel corso di questi anni per numerosi interventi normativi, la imposizione dei tabacchi lavorati si può suddividere oggi in tre grandi categorie:

- la tassazione dei sigari, sigaretti, dei tabacchi da fiuto e da mastico;
- la tassazione delle sigarette e del trinciato a taglio fino da usarsi per arrotolare le sigarette;
- la tassazione dei prodotti di nuova generazione e delle sigarette elettroniche.

Nell'odierno lavoro tralascieremo di analizzare, per differenti ragioni, i sistemi e i meccanismi di tassazione dei prodotti di cui ai punti 1 e 3 (per i prodotti di cui al punto 1 la tassazione è meramente proporzionale mentre per i prodotti di cui al punto 3 vi sono ancora in itinere evoluzioni di carattere normativo che sconsigliano al momento di addentrarsi in una analisi di questo tipo), mentre vogliamo dedicarci ad un approfondimento dei meccanismi di tassazione delle sigarette.

Tali meccanismi, come è noto, sono alquanto complessi. In via preliminare, precisiamo che la tassazione di questi prodotti è basata su due diverse componenti.

- **un elemento fisso** (avente caratteristiche di accisa specifica);
- **un elemento variabile** proporzionalmente al prezzo di vendita al pubblico (accisa ad valorem).

Il livello dell'elemento specifico della tassazione delle sigarette fu fissato nel nostro paese, nel lontano 1985 nella misura minima consentita dalle direttive comunitarie al 5% della somma dell'imposta di consumo e dell'imposta sul valore aggiunto riferita alle sigarette della classe di prezzo più richiesta (MPPC- Most Popular Price of Cigarettes).

Negli anni più recenti il parametro della **classe di prezzo della sigaretta più veduta** è stato sostituito dal legislatore del TUA da quello, a nostro avviso più rappresentativo della effettiva capacità di spesa del mercato di riferimento, del **prezzo medio ponderato del mercato** che viene rilevato periodicamente secondo meccanismi previsti dal legislatore comunitario per tutti i Paesi della Comunità.

La presenza di un elemento fisso (la specifica) nella tassazione, ancorché di modesta entità (5% nel 1985 ed oggi al 10,5%), ha conferito alla imposizione delle sigarette un connotato **moderatamente regressivo** per le fasce di prezzo che si collocavano al di sopra del valore della MPPC ed oggi del prezzo medio ponderato.

Per quanto concerne invece la parte proporzionale della tassazione delle sigarette va detto che la legge n 76/85 fissava al 57 % il livello della aliquota di base della tassazione delle sigarette che, nel corso di questi ultimi anni è stato progressivamente innalzato al 59,1%, mentre per i trinciati è stato fissato il livello del 58,5% del prezzo di vendita al pubblico.

Detto ciò, poiché è nostra intenzione favorire la più ampia comprensione del processo di armonizzazione delle differenti legislazioni nazionali e dei meccanismi di tassazione delle sigarette, abbiamo ritenuto utile affidare il compito divulgativo ad un saggio del Prof. Antonino TAMONTANA dal titolo "L'armonizzazione delle accise nei paesi dell'Unione europea".

Questo testo, anche se ha visto la luce negli anni novanta, conserva intatto il proprio valore didascalico e consente di comprendere agevolmente:

- il processo di armonizzazione delle differenti legislazioni nazionali;
- il regime generale di circolazione, detenzione e il sistema dei controlli;
- i meccanismi della tassazione delle sigarette e l'adeguamento della legislazione nazionale.

Per intuibili ragioni di spazio abbiamo dovuto suddividere il lavoro del Prof. Tramontana in due numeri del supplemento. In questo numero nella prima parte del saggio in esame, oltre al processo di integrazione e armonizzazione delle legislazioni vengono approfonditi, con particolare attenzione, il "regime generale, la detenzione, la circolazione e i controlli dei prodotti soggetti ad accisa" e "l'adeguamento della legislazione italiana alle direttive comunitarie".

A tutti auguriamo una buona lettura.

Legge del 07/03/1985 n. 76

Sistema di imposizione fiscale sui tabacchi lavorati

Articolo 1

I tabacchi lavorati destinati alla vendita al pubblico nel territorio soggetto a monopolio sono gravati dall'imposta di consumo e dall'imposta sul valore aggiunto.

Articolo 2

Ai fini della presente legge sono considerati tabacchi lavorati:

- a) i sigari e sigaretti;
- b) le sigarette;
- c) il tabacco da fumo:
 - 1) il tabacco trinciato a taglio fino da usarsi per arrotolare le sigarette;
 - 2) gli altri tabacchi da fumo;
- d) il tabacco da fiuto;
- e) il tabacco da masticare.

I tabacchi lavorati di cui al precedente comma sono così definiti:

a) sono considerati sigari o sigaretti quei prodotti formati da un ripieno, avvolto da una fascia ed, eventualmente, da una sottofascia, che possono essere fumati tali e quali; essi comprendono:

- 1) prodotti costituiti integralmente da tabacco naturale;
- 2) prodotti che presentano una fascia esterna di tabacco naturale;
- 3) prodotti di tipico color tabacco, che presentano una fascia esterna ed una sottofascia entrambe di tabacco ricostituito, della sottovoce 24.02 E della tariffa doganale, se almeno il 60 per cento, in peso, del tabacco in essi contenuto è formato da particelle aventi una larghezza ed una lunghezza superiore a millimetri 1,75 e quando la fascia è apposta a spirale formando, rispetto all'asse longitudinale del sigaro o sigaretto, un angolo acuto di ampiezza non inferiore a 30 gradi;

4) prodotti di tipico color tabacco, che presentano una fascia esterna di tabacco ricostituito della sottovoce 24.02 E della tariffa doganale, quando il loro peso unitario, senza filtro né bocchino, è uguale o superiore a grammi 2,3, se il 60 per cento almeno, in peso, del tabacco in essi contenuto è formato da particelle aventi una larghezza ed una lunghezza superiori a millimetri 1,75 ed il perimetro della sezione dei prodotti stessi è uguale o superiore a millimetri 34 per almeno un terzo della loro lunghezza;

b) sono considerati sigarette quei prodotti formati da un involucro contenente tabacco, che possono essere fumati tali e quali e che non sono sigari o sigaretti a norma della precedente lettera a);

c) sono considerati tabacchi da fumo:

1) il tabacco trinciato o in altro modo frazionato, filato o compresso in tavolette, che può essere fumato senza successiva trasformazione industriale;

2) i cascami di tabacco preparati per la vendita al minuto, non compresi nelle precedenti lettere a) e b) e che possono essere fumati;

2-bis) è considerato tabacco trinciato a taglio fino per arrotolare le sigarette il tabacco da fumo definito ai numeri 1) e 2) nel quale più del 25 per cento in peso delle particelle di tabacco abbia una larghezza di taglio inferiore ad un millimetro.

d) è considerato come tabacco da fiuto il tabacco in polvere o in grani specialmente preparato per essere fiutato, ma non fumato;

e) è considerato come tabacco da masticare il tabacco presentato in rotoli, in barre, in lamine, in cubi o in tavolette, condizionato per la vendita al minuto e specialmente preparato per essere masticato, ma non fumato. Sono considerati sigaretti i prodotti di cui alla lettera a) del precedente comma, di peso inferiore a grammi 3. Sono considerati naturali i sigari e sigaretti fabbricati integralmente con tabacco

naturale, ossia con foglie e frammenti di foglie che conservino macroscopicamente integra l'originaria struttura dei tessuti fogliari.

Articolo 3

Sono assimilati ai sigari e ai sigaretti i prodotti costituiti parzialmente da sostanze diverse dal tabacco, ma che rispondono agli altri criteri di cui alla lettera a) del secondo comma dell'articolo 2, a condizione tuttavia che tali prodotti siano muniti rispettivamente:

- 1) di una fascia di tabacco naturale;
- 2) di una fascia e di una sottofascia di tabacco, entrambe di tabacco ricostituito;
- 3) di una fascia di tabacco ricostituito. Sono assimilati alle sigarette e al tabacco da fumo i prodotti costituiti esclusivamente o parzialmente da sostanze diverse dal tabacco, ma che rispondono agli altri criteri di cui alle lettere b) e c) del secondo comma dell'articolo 2. In deroga al precedente comma, i prodotti che non contengono tabacco non sono considerati tabacchi lavorati quando hanno una funzione esclusivamente medica. Sono assimilati al tabacco da fiuto ed al tabacco da masticare i prodotti costituiti parzialmente da sostanze diverse dal tabacco, ma che rispondono agli altri criteri di cui alle lettere d) o e) del secondo comma dell'articolo 2.

Articolo 4

Sulle cessioni e sulle importazioni dei tabacchi di cui all'articolo 1 l'imposta sul valore aggiunto e' dovuta in una sola volta, con l'aliquota del 18 per cento sul prezzo di vendita al pubblico, al netto dell'ammontare della stessa imposta.

Articolo 5

Ai fini dell'applicazione dell'imposta di consumo, per i differenti gruppi di tabacchi lavorati sono stabilite le seguenti aliquote di base, in percentuale del prezzo di vendita al pubblico:

- a) sigarette 57%
- b) sigari e sigaretti naturali 23%
- c) sigari e sigaretti altri 46%
- d) tabacco da fumo trinciato fino utilizzato
per arrotolare le sigarette ed altro tabacco da fumo54%
- e) tabacco da masticare 24,78%
- f) tabacco da fiuto 24,78%.

Articolo 6

Sulle sigarette della classe di prezzo piu' richiesta, determinata ai sensi del successivo articolo 9, l'imposta di consumo di cui all'articolo 1 e' calcolata applicando l'aliquota di base al prezzo di vendita al pubblico. L'importo cosi' ottenuto e' chiamato importo di base. Per le altre sigarette l'imposta di consumo di cui all'articolo 1 e' costituita dalla somma di due elementi:

- a) un importo specifico fisso pari al 5 per cento della somma dell'importo di base e dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto percetta sulle sigarette della classe di prezzo piu' richiesta;
 - b) un importo risultante dall'applicazione di una aliquota proporzionale al prezzo di vendita al pubblico corrispondente all'incidenza percentuale dell'importo di base, diminuito dell'importo specifico fisso di cui alla lettera a), sul prezzo di vendita al pubblico delle sigarette della classe di prezzo piu' richiesta.
- Ai fini dell'applicazione dell'imposta di consumo, un prodotto incluso tra quelli previsti alla lettera b) del secondo comma dell'articolo 2 e' considerato come due sigarette quando ha una lunghezza, esclusi

filtro e bocchino, compresa tra i nove e i diciotto centimetri, come tre sigarette quando ha una lunghezza, esclusi filtro e bocchino, compresa tra i diciotto e i ventisette centimetri, e così via.

Articolo 7

Sui prodotti appartenenti agli altri gruppi di tabacchi lavorati, l'imposta di consumo di cui all'articolo 1 e' calcolata applicando al loro prezzo di vendita al pubblico l'aliquota di base stabilita per il rispettivo gruppo di appartenenza.

Articolo 8

L'aggio ai rivenditori di cui all'articolo 24 della legge 22 dicembre 1957 n. 1293 e' stabilito nella misura dell'otto per cento del prezzo di vendita al pubblico dei tabacchi lavorati.

Articolo 9

Con decreti del Ministro delle finanze sono fissate le tabelle di ripartizione dei prezzi di vendita al pubblico dei tabacchi lavorati per chilogrammo convenzionale. Per chilogrammo convenzionale si intendono duecento sigari o quattrocento sigaretti ovvero mille sigarette.

Per le sigarette, le tabelle di cui al primo comma sono stabilite con riferimento alle sigarette della classe di prezzo piu' richiesta, determinate ogni tre mesi, secondo i dati rilevati al primo giorno di ciascun trimestre solare.

In sede di prima applicazione per le sigarette, le tabelle di cui al primo comma sono stabilite con riferimento alle sigarette della classe di prezzo piu' richiesta in base ai dati rilevati alla data di entrata in vigore della presente legge.

Nella determinazione delle tabelle di cui ai commi precedenti tutti gli importi sono arrotondati ad una lira.

Il decreto del Ministro delle finanze e' pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

Articolo 10

Restano invariati i prezzi di vendita al pubblico dei tabacchi lavorati gia' iscritti in tariffa alla data di entrata in vigore della presente legge, fino a quando non si provveda alla loro variazione con le modalita' previste dall'articolo 2 della legge 13 luglio 1965, n.825.

Articolo 11

Sono abrogate le disposizioni incompatibili con la presente legge.

Articolo 12

La presente legge entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana.

ESTRATTO TESTO UNICO DELLE ACCISE – SEZIONE TABACCHI

(...)

CAPO I- —bis

Tabacchi lavorati

Articolo 39-bis— DEFINIZIONI

Comma 1

Ai fini del presente testo unico sono considerati tabacchi lavorati:

- a) i sigari e sigaretti;
- b) le sigarette;
- c) il tabacco da fumo:
 - 1) il tabacco trinciato a taglio fino da usarsi per arrotolare le sigarette;
 - 2) gli altri tabacchi da fumo;
- d) il tabacco da fiuto;
- e) il tabacco da masticare.

Comma 2

I tabacchi lavorati di cui al comma 1 sono così definiti:

- a) sono considerati sigari o sigaretti quei prodotti formati da un ripieno, avvolto da una fascia ed, eventualmente, da una sottofascia, che possono essere fumati tali e quali. Essi comprendono:
 - 1) prodotti costituiti integralmente da tabacco naturale;
 - 2) prodotti che presentano una fascia esterna di tabacco naturale;
 - 3) i rotoli di tabacco riempiti di una miscela di tabacco battuto e muniti di una fascia esterna del colore tipico dei sigari ricoprente interamente il prodotto, compreso l'eventuale filtro, ma escluso il bocchino nei sigari che ne sono provvisti, e di una sottofascia, entrambi di tabacco ricostituito, aventi peso unitario, esclusi il filtro o il bocchino, non inferiore a 1,2 grammi e la cui fascia, in forma spirale, forma un angolo acuto di almeno 30 gradi rispetto all'asse longitudinale del sigaro;
 - 4) i rotoli di tabacco riempiti di una miscela di tabacco battuto e muniti di una fascia esterna del colore tipico dei sigari, di tabacco ricostituito, ricoprente interamente il prodotto, compreso l'eventuale filtro ma escluso il bocchino nei sigari che ne sono provvisti, aventi peso unitario, esclusi il filtro o il bocchino, non inferiore a 2,3 grammi e la cui circonferenza misurabile su almeno un terzo della lunghezza non è inferiore a 34 millimetri;
- b) sono considerati sigarette quei prodotti formati da un involucro contenente tabacco, che possono essere fumati tali e quali e che non sono sigari o sigaretti a norma della precedente lettera a);
- c) sono considerati tabacchi da fumo:
 - 1) il tabacco trinciato o in altro modo frazionato, filato o compresso in tavolette, che può essere fumato senza successiva trasformazione industriale;
 - 2) i cascami di tabacco preparati per la vendita al minuto, non compresi nelle lettere a) e 6) e che possono essere fumati;
- d) è considerato come tabacco da fiuto il tabacco in polvere o in grani specialmente preparato per essere fiutato, ma non fumato;
- e) è considerato come tabacco da masticare il tabacco presentato in rotoli, in barre, in lamine, in cubi o in tavolette, condizionato per la vendita al minuto e specialmente preparato per essere masticato, ma non fumato.

Comma 3

E' considerato tabacco trinciato a taglio fino per arrotolare le sigarette, il tabacco da fumo di cui ai numeri 1) e 2) della lettera e), nel quale più del 25 per cento in peso delle particelle di tabacco abbia una larghezza di taglio inferiore ad un millimetro.

Comma 4

Sono considerati sigaretti i prodotti di cui alla lettera a) del comma 1, di peso inferiore a grammi 3.

Comma 5

Sono considerati naturali i sigari e i sigaretti fabbricati integralmente con tabacco naturale, ossia con foglie e frammenti di foglie che conservino macroscopicamente integra l'originaria struttura dei tessuti fogliari.

Articolo 39 ter — PRODOTTI ASSIMILATI AI TABACCHI LAVORATI

Comma 1

Sono assimilati ai sigari e ai sigaretti i prodotti costituiti parzialmente da sostanze diverse dal tabacco, ma che rispondono agli altri criteri di cui all'articolo 39-bis, comma 2, lettera a), a condizione tuttavia che tali prodotti siano muniti rispettivamente:

- 1) di una fascia di tabacco naturale;
- 2) di una fascia e di una sottofascia di tabacco, entrambe di tabacco ricostituito;
- 3) di una fascia di tabacco ricostituito.

Comma 2

Sono assimilati alle sigarette e al tabacco da fumo i prodotti costituiti esclusivamente o parzialmente da sostanze diverse dal tabacco, ma che rispondono agli altri criteri di cui all'articolo 39-bis, comma 2, rispettivamente lettere b) e c).

Comma 3

In deroga al comma 2, i prodotti che non contengono tabacco non sono considerati tabacchi lavorati quando hanno una funzione esclusivamente medica.

Comma 4

Sono assimilati al tabacco da fiuto ed al tabacco da masticare i prodotti costituiti parzialmente da sostanze diverse dal tabacco, ma che rispondono agli altri criteri di cui all'articolo 39-bis, comma 2, rispettivamente lettere d) ed e).

Articolo 39 quater — TARIFFE DI VENDITA

Comma 1

L'inserimento di ciascun prodotto di cui agli articoli 39-bis e 39-ter, commi 1, 2 e 4, nelle tariffe di vendita risultanti dalle tabelle di ripartizione previste dall'articolo 39-quinquies è stabilito con provvedimento del Direttore dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato.

Comma 2

I prezzi di vendita al pubblico e le relative variazioni sono stabiliti in conformità a quelli richiesti dai fabbricanti e dagli importatori. Le richieste sono corredate, in relazione ai volumi di vendita di ciascun prodotto, da una scheda rappresentativa degli effetti economico-finanziari conseguenti alla variazione proposta.

Comma 3

La vendita al pubblico delle sigarette è ammessa esclusivamente in pacchetti confezionati con dieci o venti pezzi.

Comma 4

Il termine per la conclusione del procedimento di cui ai commi 1 e 2 è di novanta giorni decorrenti dalla data di ricevimento della richiesta presentata dal fabbricante o dall'importatore.

Comma 5

Per il perseguimento di obiettivi di pubblico interesse, ivi compresi quelli di difesa della salute pubblica, con provvedimento del Direttore dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, sentito il Ministero del lavoro, della salute e delle politiche sociali, possono essere individuati criteri e modalità di determinazione di un prezzo minimo di vendita al pubblico dei tabacchi lavorati.

Articolo 39 quinquies—TABELLE DI RIPARTIZIONI DEI PREZZI DI VENDITA AL PUBBLICO

Comma 1

Con provvedimento del Direttore dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana, sono fissate le tabelle di ripartizione dei prezzi di vendita al pubblico dei tabacchi lavorati. I prezzi di vendita relativi ai prodotti di cui all'articolo 39-bis, comma 1, lettere a) e b), sono fissati con riferimento al chilogrammo convenzionale, pari, rispettivamente, a:

- a) 200 sigari;
- b) 400 sigaretti;
- c) 1000 sigarette.

Comma 2

Per le sigarette, le tabelle di cui al comma 1 sono stabilite con riferimento alle sigarette della classe di prezzo più richiesta, determinate ogni tre mesi, secondo i dati rilevati al primo giorno di ciascun trimestre solare.

Articolo 39 sexties — DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMPOSTE SUL VALORE AGGIUNTO

Comma 1

Sulle cessioni e sulle importazioni dei tabacchi lavorati di cui agli articoli 39-bis e 39-ter l'imposta sul valore aggiunto è dovuta, in una sola volta, a seconda dei casi dal depositario autorizzato che effettua l'immissione al consumo o dal destinatario registrato di cui all'articolo 8 ovvero dal rappresentante fiscale di cui all'articolo 10-bis, comma 2, con l'aliquota ordinaria vigente applicata sul prezzo di vendita al pubblico, al netto dell'ammontare della stessa imposta.

Per le cessioni e per le importazioni di tabacchi lavorati effettuate prima dell'immissione al consumo, l'imposta è applicata in base al regime ordinario previsto dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Resta ferma l'applicabilità, ove ne ricorrano i presupposti, del regime di cui all'articolo 50 del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n.427, e successive modificazioni.

Comma 2

Ai fini del comma 1, non si considerano immissioni al consumo gli svincoli irregolari dal regime sospensivo.

Articolo 39—septies—DISPOSIZIONI IN MATERIA DI AGGIO AI RIVENDITORI

Comma 1.

L'aggio ai rivenditori di cui all'articolo 24 della legge 22 dicembre 1957, n. 1293, è stabilito nella misura del 10 per cento del prezzo di vendita al pubblico dei tabacchi lavorati.

ART.39 —octies — ALIQUOTE DI BASE E CALCOLO DELL'ACCISA APPLICABILE AI TABACCHI LAVORATI

Comma 1

Ai fini dell'applicazione dell'accisa sui tabacchi lavorati, sono stabilite le aliquote di base di cui all'Allegato I.

Comma 2

Per i tabacchi lavorati diversi dalle sigarette l'accisa è calcolata applicando la relativa aliquota di base al prezzo di vendita al pubblico del prodotto.

Comma 2-bis

Per il tabacco trinciato a taglio fino da usarsi per arrotolare le sigarette di cui all'articolo 39-bis, comma 1, lettera c), numero 1), l'imposta di consumo dovuta sui prezzi inferiori alla classe di prezzo più richiesta è fissata nella misura del centonove per cento dell'imposta di consumo applicata su tale classe di prezzo.

Comma 2-ter

La classe di prezzo più richiesta di cui al comma 2-bis è determinata il primo giorno di ciascun trimestre secondo i dati di vendita rilevati nel trimestre precedente.

Comma 3

Sulle sigarette della classe di prezzo più richiesta, determinata ai sensi dell'articolo 39-quinquies, comma 2, l'accisa è calcolata applicando la relativa aliquota di base al prezzo di vendita al pubblico. Tale importo costituisce l'importo di base.

Comma 4

L'importo di base di cui al comma 3 costituisce, nella misura del centoquindici per cento, l'accisa dovuta per le sigarette aventi un prezzo di vendita al pubblico inferiore a quello delle sigarette della classe di prezzo più richiesta di cui all'articolo 39-quinquies, comma 2.

Comma 5

Per le sigarette aventi un prezzo di vendita al pubblico superiore a quello relativo alle sigarette della classe di prezzo più richiesta, l'ammontare dell'accisa è costituito dalla somma dei seguenti elementi:

- a) un importo specifico fisso, pari al 5 per cento della somma dell'importo di base di cui al comma 3 e dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto percetta sulle sigarette della classe di prezzo più richiesta;
- b) un importo risultante dall'applicazione di una aliquota proporzionale al prezzo di vendita al pubblico corrispondente all'incidenza percentuale dell'importo di base di cui al comma 3, diminuito dell'importo specifico fisso di cui alla lettera a), sul prezzo di vendita al pubblico delle sigarette della classe di prezzo più richiesta.

Comma 6

Ai fini dell'applicazione dell'accisa, un prodotto incluso tra quelli previsti dall'articolo 39-bis, comma 2, lettera b), è considerato come due sigarette quando ha una lunghezza, esclusi filtro e bocchino, compresa tra i nove e i diciotto centimetri, come tre sigarette quando ha una lunghezza, esclusi filtro e bocchino, compresa tra i diciotto e i ventisette centimetri, e così via.

Comma 7

L'importo di base di cui al comma 3 non può essere inferiore a 64 euro per 1000 sigarette.

Articolo 39 nonies — ESENZIONI

Comma 1

Con decreto del Direttore dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato sono stabilite le modalità per la concessione dell'esenzione dall'accisa sui tabacchi lavorati nelle ipotesi di cui all'articolo 17, comma 4-bis.

Articolo 39—decies — ACCERTAMENTO, LIQUIDAZIONE E PAGAMENTO DELL'ACCISA

Comma 1

I tabacchi lavorati sottoposti ad accisa devono essere accertati per quantità e qualità con l'osservanza delle modalità operative stabilite con provvedimento del Ministero dell'economia e delle finanze.

Comma 2

La liquidazione dell'accisa sui tabacchi lavorati si effettua applicando alla quantità di prodotto immesse al consumo l'ammontare dell'accisa risultante dalle tabelle di cui all'articolo 39-quinquies vigenti alla data dell'immissione in consumo, ovvero all'atto del ricevimento o arrivo dei prodotti ai sensi, rispettivamente, dell'articolo 8, comma 4, e dell'articolo 10-bis, comma 3. Per gli ammanchi, si applicano le aliquote vigenti alla data in cui essi si sono verificati ovvero, se tale data non può essere determinata, le aliquote vigenti all'atto della loro constatazione.

Comma 3

Il pagamento dell'accisa deve essere effettuato, per i tabacchi lavorati immessi in consumo nei primi quindici giorni del mese, entro la fine dello stesso mese e, per i prodotti immessi in consumo nel periodo dal giorno 16 alla fine del mese, entro il giorno 15 del mese successivo. Resta salva, per il pagamento dell'accisa sui tabacchi lavorati, l'applicazione dell'articolo 24 della legge 22 dicembre 1957, n. 1293, come modificato dalla legge 18 febbraio 1963, n. 303, le cui disposizioni trovano applicazione, ai sensi dell'articolo 7-bis del decreto-legge 28 dicembre 2001, n. 452, convertito dalla legge 27 febbraio 2002, n. 16, anche nei confronti dei depositali autorizzati.

Articolo 39—undecies — VIGILANZA

Comma 1

L'attività di vigilanza e di controllo sulla fabbricazione, sul trasporto, sulla distribuzione e sulla vendita dei tabacchi lavorati è affidata alla Guardia di finanza, nel quadro della tutela del gettito erariale derivante dai monopoli fiscali.

Comma 2

Le modalità secondo le quali dovranno svolgersi le attività di cui al comma 1 sono determinate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, sentiti il Comando generale della Guardia di finanza e l'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato.

Comma 3

Sono a carico dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato tutti gli oneri connessi all'addestramento, all'accasermamento ed all'impiego del personale per le attività di cui al comma 1.

Articolo 39—duodecies — CONTRASSEGNI DI LEGITTIMAZIONE DELLA CIRCOLAZIONE DEI TABACCHI LAVORATI

Comma 1

La circolazione dei tabacchi lavorati è legittimata dall'applicazione, sui singoli condizionamenti, di appositi contrassegni di Stato.

Comma 2

Con provvedimento del Direttore dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, sono determinate le caratteristiche dei contrassegni, le indicazioni che essi devono contenere anche al fine di assicurare la legittimità della provenienza dei tabacchi, le modalità di distribuzione, nonché il prezzo di fornitura ai produttori.

Comma 3

I contrassegni di cui al comma 1 sono messi a disposizione del depositario autorizzato e del venditore di cui all'articolo 10-bis, comma 1, stabiliti in un altro Stato membro, con le stesse modalità previste per il depositario nazionale, tramite il proprio rappresentante fiscale, avente sede nel territorio dello Stato, designato dai medesimi soggetti e preventivamente autorizzato dall'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato.

Comma 4

Per i tabacchi lavorati muniti dei contrassegni di cui al comma 1, per i quali l'accisa è divenuta esigibile ed è stata riscossa in un altro Stato membro, il prezzo dei medesimi contrassegni è rimborsato al netto delle spese di emissione subordinatamente alla presentazione della prova, ritenuta soddisfacente dal competente Ufficio dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, che i contrassegni stessi siano stati rimossi o distrutti.”

L'armonizzazione delle accise nei Paesi dell'Unione europea

di Antonino Tramontana

1. Premessa - 2. Considerazioni introduttive - 3. Regime generale, detenzione, circolazione e controlli dei prodotti soggetti ad accisa - 4. Adeguamento della legislazione italiana alle direttive comunitarie - 5. Prodotti petroliferi - 5.1 Considerazioni generali - 5.2 La situazione prima dell'armonizzazione - 5.3 Le direttive comunitarie di armonizzazione - 5.4 Adeguamento della legislazione italiana - 6. Alcool e bevande alcoliche - 6.1 La situazione prima dell'armonizzazione - 6.2 Le direttive comunitarie di armonizzazione - 6.3 Birra e vino - 6.4 Prodotti intermedi - 7. Tabacchi lavorati - 7.1 Considerazioni generali - 7.2 Le direttive comunitarie di armonizzazione - 7.3 Adeguamento della legislazione italiana - 7.4 L'imposizione fiscale sulle sigarette in Italia - 8. Considerazioni conclusive

1. Premessa

Nella dottrina finanziaria con l'espressione *accise* o *diritti di accisa* si fa riferimento a quelle imposte indirette speciali che colpiscono la produzione o il consumo di particolari beni e servizi e che nella legislazione tributaria italiana sono tradizionalmente note come *imposte di fabbricazione* o *imposte di consumo*.

Come imposte speciali le accise si contrappongono alle imposte indirette generali sulla produzione, sul consumo o sugli scambi che si applicano in via di principio e, salvo particolari eccezioni, a tutta la massa dei beni e dei servizi prodotti o consumati in un Paese: in quest'ultima categoria di imposte rientrava, in Italia, l'imposta generale sull'entrata (Ige) e rientra adesso l'imposta sul valore aggiunto (Iva).

A differenza delle imposte indirette generali, che si commisurano ai prezzi ed hanno il carattere di imposte *plurifase*, applicandosi ad ogni stadio dei processi di produzione e di distribuzione, dall'acquisto delle materie prime alle vendite ai consumatori finali, le accise sono generalmente (ma non sempre) imposte *specifiche*, commisurate, cioè,

alla quantità, al peso, al volume o ad altre misure fisiche dei beni ad esse assoggettati ed hanno il carattere di imposte monofase, applicandosi, per ciascun prodotto, in una sola fase del processo produttivo e distributivo.

L'armonizzazione delle accise fra i diversi Paesi della Comunità (ora Unione europea) è stata oggetto di studi approfonditi fin dall'inizio degli anni '60 e di una serie di direttive e di altre disposizioni emanate dal Consiglio dei Ministri della Comunità europea.

I risultati di questo lungo e laborioso processo di armonizzazione sono esposti nelle pagine seguenti, ponendo anche in rilievo alcuni aspetti dell'adeguamento della legislazione italiana alla disciplina stabilita dalle direttive comunitarie.

2. Considerazioni introduttive

L'armonizzazione delle accise nei Paesi dell'Unione europea è stata resa necessaria dalla realizzazione del Mercato unico europeo, al fine di evitare le distorsioni nella produzione e negli scambi delle merci soggette ad accisa che sarebbero state provocate dalle notevoli divergenze dei sistemi fiscali nazionali in un Mercato nel quale viene assicurata libera circolazione delle persone, delle merci, dei servizi e dei capitali.

L'armonizzazione delle accise è stata disposta dal Consiglio dei Ministri della Comunità europea con una serie di direttive emanate nel 1992.

Con la Direttiva 92/12/Cee, emanata il 25 febbraio 1992, sono state disposte norme volte a regolare il regime generale, la detenzione, la circolazione e i controlli dei prodotti soggetti ad accisa.

Successivamente, in data 19 ottobre 1992, sono state emanate:

- la Direttiva 92/78/Cee, che modifica le Direttive 72/464/Cee e 79/32/Cee relative alle imposte diverse dall'imposta sulla cifra d'affari che gravano sul consumo dei tabacchi lavorati;
 - la Direttiva 92/79/Cee relativa al ravvicinamento delle imposte sulle sigarette;
 - la Direttiva 92/80/Cee relativa al ravvicinamento delle imposte sui tabacchi lavorati diversi dalle sigarette;
-

- la Direttiva 92/81/Cee relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sugli oli minerali;
- la Direttiva 92/82/Cee relativa al ravvicinamento delle aliquote di accisa sugli oli minerali;
- la Direttiva 92/83/Cee relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sull'alcool e sulle bevande alcoliche;
- la Direttiva 92/84/Cee relativa al ravvicinamento delle aliquote di accisa sull'alcool e sulle bevande alcoliche.

3. Regime generale, detenzione, circolazione e controlli dei prodotti soggetti ad accisa

La Direttiva 92/12/Cee muove dalla considerazione che l'instaurazione ed il funzionamento del Mercato interno europeo implicano la libera circolazione delle merci, comprese quelle soggette ad accisa, le quali devono essere definite in modo che solo le merci considerate tali in tutti gli Stati membri possano essere oggetto di norme comunitarie, anche se possono formare oggetto di altre imposizioni aventi finalità specifiche, purché non diano luogo a formalità connesse ai passaggi di frontiera.

La Direttiva sottolinea la necessità che l'esigibilità delle accise sia identica in tutti gli Stati membri e rileva che qualsiasi fornitura o destinazione all'uso di un operatore che svolga una attività economica a titolo indipendente o all'uso di un organismo di diritto pubblico, avente luogo in uno Stato membro diverso da quello di immissione in consumo, rende l'accisa esigibile in quest'ultimo Stato membro, mentre i prodotti soggetti ad accisa che sono acquistati dai privati per proprio uso, trasportati dai medesimi, devono essere tassati nello Stato membro in cui tali prodotti sono stati acquistati.

Per garantire alla scadenza l'adempimento dell'obbligazione tributaria devono essere possibili controlli sia nei luoghi di fabbricazione che in quelli di detenzione e, pertanto, un regime di deposito subordinato ad autorizzazione delle autorità competenti deve consentire di assicurare questi controlli.

L'eliminazione dei controlli alle frontiere e la necessità di assicurare l'imposizione delle accise nei Paesi di destinazione dei prodotti implicano la predisposizione di misure atte a rilevare i

movimenti dei prodotti e ad informarne le competenti autorità fiscali: ne deriva la necessità di istituire documenti di accompagnamento delle merci, particolari obblighi per i depositari degli Stati membri autorizzati e per gli altri depositari, procedure con cui le autorità fiscali degli Stati membri devono essere informate dagli operatori in merito alle merci spedite o ricevute.

La Direttiva ritiene che in caso di infiltrazioni o di irregolarità sia opportuno effettuare la riscossione dell'accisa dallo Stato membro nel cui territorio è stata commessa l'irregolarità o dallo Stato membro in cui è stata constatata o, in caso di mancata presentazione nello Stato membro di destinazione, dallo Stato membro di partenza.

La Direttiva 92/12/Cee si applica ai seguenti prodotti, così come sono definiti dalle direttive specifiche che li riguardano:

- gli oli minerali;
- l'alcool e le bevande alcoliche;
- i tabacchi lavorati.

Tali prodotti possono essere assoggettati anche ad altre imposte indirette aventi finalità specifiche, a condizione che le relative regole di imposizione rispettino quelle applicabili ai fini delle accise o dell'Iva per la determinazione della base imponibile, il calcolo, l'esigibilità ed il controllo dell'imposta.

Gli Stati membri conservano la facoltà di istituire o mantenere imposte che colpiscono prodotti diversi da quelli precedentemente indicati, a condizione che tali imposte non diano luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse al passaggio di una frontiera.

Sempre a tale condizione, gli Stati membri mantengono la facoltà di applicare tasse sulle prestazioni di servizi che non abbiano il carattere di imposte sulla cifra d'affari, comprese quelle connesse con prodotti soggetti ad accisa.

Assai importante è la distinzione fra il momento in cui le merci vengono assoggettate all'accisa ed il momento in cui l'accisa diviene esigibile: questa distinzione è operata dalla Direttiva con gli artt. 5 e 6, che ne contengono la definizione precisa.

I prodotti sono sottoposti ad accisa al momento della loro fabbricazione nel territorio della Comunità o al momento della loro importazione in tale territorio.

Si considera importazione di un prodotto soggetto ad accisa l'ingresso nella Comunità; tuttavia, quando tale prodotto al momento dell'ingresso nella Comunità viene sottoposto ad un regime doganale comunitario, si considera che la sua importazione avvenga nel momento in cui esso viene svincolato dal regime doganale comunitario.

Quando i prodotti soggetti ad accisa, in provenienza o a destinazione di Paesi terzi, sono sottoposti ad un regime doganale comunitario diverso dall'immissione in libera pratica o sono immessi in una zona franca o in un deposito franco, essi sono considerati in regime di sospensione dei diritti d'accisa.

L'esigibilità dell'accisa si verifica, invece, all'atto dell'immissione del prodotto in consumo o della constatazione degli ammanchi soggetti ad accisa.

Si considera immissione in consumo di prodotti soggetti ad accisa lo svincolo, anche irregolare, da un regime sospensivo, la fabbricazione, anche irregolare, dei prodotti al di fuori di un regime sospensivo, l'importazione, anche irregolare, dei prodotti quando essi non sono vincolati a un regime sospensivo.

Il momento in cui si verifica l'esigibilità dell'accisa è rilevante poiché le condizioni di esigibilità e l'aliquota dell'imposta che deve essere applicata sono quelle in vigore alla data dell'esigibilità nello Stato membro in cui è effettuata l'immissione in consumo o la constatazione degli ammanchi. L'accisa viene liquidata e riscossa secondo le modalità stabilite da ciascuno Stato membro, ma devono essere applicate le medesime modalità di esenzione e di riscossione sia ai prodotti nazionali che ai prodotti provenienti dagli altri Stati membri.

Fra il momento in cui si verifica l'assoggettamento del prodotto all'imposta (cioè il fatto generatore dell'accisa) e quello dell'esigibilità, può intercorrere anche un lungo periodo di tempo, nel quale la detenzione, la circolazione e la trasformazione dei prodotti soggetti ad accisa devono effettuarsi in regime sospensivo d'imposta e devono, quindi, essere circondate da opportune cautele ed assoggettate ad accurati controlli, volti a far sì che i prodotti non siano immessi in consumo senza essere assoggettati al pagamento dell'imposta.

Per questo motivo la Direttiva contiene una serie di disposizioni che stabiliscono la disciplina dei *depositi fiscali*, dei *depositi autorizzati*, degli *operatori registrati* e degli *operatori non registrati*.

Il *deposito fiscale* è il luogo in cui i prodotti soggetti ad accisa vengono fabbricati, trasformati, detenuti, ricevuti o spediti dal depositario autorizzato, nell'esercizio della sua professione, in regime di sospensione dei diritti d'accisa, a determinate condizioni fissate dalle autorità competenti dello Stato membro in cui è situato il deposito fiscale.

Depositario autorizzato è la persona fisica o giuridica autorizzata dalle autorità competenti di uno Stato membro, nell'esercizio della sua professione, a fabbricare, trasformare, detenere, ricevere e spedire prodotti soggetti ad accisa in regime di sospensione dei diritti di accisa in un deposito fiscale.

Operatore registrato è la persona fisica o giuridica, che non ha la qualità di depositario autorizzato, abilitata dalle autorità competenti di uno Stato membro a ricevere, nell'esercizio della sua professione, prodotti soggetti ad accisa in regime di sospensione dei diritti di accisa, provenienti da un altro Stato membro. Tale operatore, tuttavia, non può detenere né spedire i prodotti in regime di sospensione dei diritti di accisa.

Operatore non registrato è la persona fisica o giuridica, che non ha la qualifica di depositario autorizzato, abilitata, nell'esercizio della sua professione, a ricevere a titolo occasionale prodotti soggetti ad accisa in regime di sospensione dei diritti di accisa, provenienti da un altro Stato membro. Tale operatore non può detenere né spedire i prodotti in regime di sospensione dei diritti di accisa.

Prima della spedizione delle merci, l'operatore non registrato deve garantire il pagamento dei diritti di accisa presso le autorità fiscali dello Stato membro di destinazione.

L'art. 7, par. 3), della Direttiva definisce i *soggetti passivi* delle accise.

L'accisa è dovuta, a seconda dei casi, dalla persona che effettua la fornitura, dalla persona che detiene i prodotti destinati ad essere forniti o dalla persona alla quale i prodotti sono forniti all'interno di uno Stato membro diverso da quello in cui i prodotti sono già stati immessi in consumo o da parte dell'operatore professionale o dell'organismo di diritto pubblico.

I soggetti passivi devono presentare, prima della spedizione delle merci, una dichiarazione alle autorità fiscali dello Stato membro di

destinazione e garantire il pagamento dei diritti d'accisa, pagare i diritti di accisa allo Stato membro di destinazione secondo le modalità previste da tale Stato membro, sottoporsi ad ogni controllo che permetta all'Amministrazione dello Stato membro di destinazione di accertare l'arrivo effettivo delle merci e il pagamento dei diritti di accisa di cui essi sono gravati.

Nello Stato membro di destinazione l'accisa è esigibile nei confronti del venditore al momento della fornitura. Tuttavia gli Stati possono adottare disposizioni le quali prevedano che l'accisa debba essere pagata da un rappresentante fiscale diverso dal destinatario dei prodotti. Questo rappresentante fiscale deve essere stabilito nello Stato membro di destinazione ed essere autorizzato dalle autorità fiscali di questo.

Il venditore deve garantire il pagamento dei diritti di accisa, alle condizioni fissate dallo Stato membro di destinazione, prima della spedizione dei prodotti, e assicurare il pagamento dei diritti di accisa dopo l'arrivo dei prodotti; deve, inoltre, tenere una contabilità delle forniture dei prodotti.

Nel quadro delle disposizioni della Direttiva, ciascuno Stato membro stabilisce la propria regolamentazione in materia di fabbricazione, lavorazione e detenzione dei prodotti soggetti ad accisa, operazioni che, fino a quando non sia stata assolta l'accisa, devono essere effettuate in un deposito fiscale.

La circolazione in regime sospensivo dei prodotti soggetti ad accisa deve aver luogo tra depositi fiscali; tuttavia anche un operatore professionale che non abbia qualità di depositario autorizzato può ricevere in regime di sospensione prodotti soggetti ad accisa, ma non può detenere o spedire tali prodotti in regime sospensivo.

Il depositario autorizzato speditore può designare nello Stato membro di destinazione un *rappresentante fiscale* che sia autorizzato dalle autorità fiscali di tale Stato. Tale rappresentante, in nome e per conto del destinatario che non sia un depositario autorizzato, deve garantire il pagamento dei diritti d'accisa alle condizioni fissate dalle autorità fiscali dello Stato di destinazione, pagare le accise al momento della ricezione delle merci, tenere una contabilità per le forniture dei prodotti e indicare alle autorità fiscali dello Stato di destinazione il luogo in cui sono consegnate le merci.

Ogni prodotto soggetto ad accisa che circola in regime di sospensione tra i territori dei diversi Stati membri deve essere accompagnato da un documento rilasciato dallo spedite: mediante tale documento le autorità fiscali degli Stati membri sono informate dagli operatori delle forniture spedite o ricevute.

I prodotti soggetti ad accisa sono esentati dal pagamento delle accise quando sono forniti nel quadro di relazioni diplomatiche o consolari, quando sono destinati a organizzazioni internazionali riconosciute e ai membri di tali organizzazioni, o alle Forze Armate di Stati contraenti del Trattato Nato, al personale civile che le accompagna o all'approvvigionamento delle loro mense o quando sono destinati ad essere consumati nel quadro di un accordo stipulato con Paesi terzi o organizzazioni internazionali, purché tale accordo sia ammesso o autorizzato in materia di esenzione Iva.

4. Adeguamento della legislazione italiana alle direttive comunitarie

Al fine di adeguare la legislazione italiana alle direttive comunitarie volte all'armonizzazione delle accise e dell'Iva, il Governo emanò il D.L. 31 dicembre 1992, n. 513, non convertito in legge dal Parlamento e reiterato con il D.L. 2 marzo 1993, n. 47; anche quest'ultimo decreto non fu convertito e si ebbe una nuova reiterazione con il D.L. 28 aprile 1993, n. 131, anch'esso non convertito e nuovamente reiterato con il D.L. 30 giugno 1993, n. 213. Poiché neppure quest'ultimo decreto fu convertito in legge, il Governo emanò un nuovo D.L. 30 agosto 1993, n. 331 e quest'ultimo decreto fu finalmente convertito con la L. 29 ottobre 1993, n. 427.

L'art. 1 del predetto D.L. 331/1993 definisce le accise come l'imposizione indiretta sulla produzione o sui consumi, già prevista nel nostro ordinamento con la denominazione di *Imposta di fabbricazione o di consumo e corrispondente sovrimposta di confine*.

Quattro categorie di prodotti sono sottoposte ad accisa: gli oli minerali, l'alcool, le bevande alcoliche ed i tabacchi lavorati.

È stata così introdotta ufficialmente, per la prima volta nel nostro ordinamento tributario, la denominazione di *accisa* già usata da molti anni in altri Paesi.

Le accise si inquadrano nell'ambito dell'imposizione indiretta come imposte indirette speciali (che colpiscono, cioè, solo determinati tipi di merci) a fianco dell'Iva che ha, invece, carattere di imposta generale poiché colpisce, in linea di principio, ogni categoria di beni e servizi.

A differenza dell'Iva, che è un'imposta plurifase, le accise hanno invece struttura monofase e si applicano generalmente nel momento della produzione, dell'importazione o del passaggio dal produttore al distributore all'ingrosso.

Seguendo le indicazioni della Direttiva 92/12/Cee, il decreto legge precedentemente citato distingue, all'art. 2, fra il *fatto generatore* e l'*esigibilità* dell'accisa.

Per i prodotti precedentemente ricordati il fatto generatore dell'accisa è costituito dalla fabbricazione o dall'importazione.

Tuttavia l'accisa diviene esigibile soltanto all'atto dell'immissione in consumo dei prodotti.

L'importanza assunta dall'*immissione in consumo* come compimento definitivo del presupposto di fatto delle accise tende ad assimilare il regime di queste imposte più a quello delle imposte di consumo che a quello delle imposte di fabbricazione e si colloca al culmine di un lungo processo di evoluzione, manifestatosi anche in altri settori dell'imposizione indiretta, che tende ad attribuire, sotto l'aspetto fiscale, sempre maggiore importanza al momento della destinazione dei prodotti rispetto a quello della loro origine (1).

Fra il momento in cui si verifica il fatto generatore e quello in cui si verifica l'esigibilità delle accise può intercorrere anche un lungo periodo di tempo, nel quale la detenzione, la circolazione e la trasformazione dei prodotti soggetti ad accisa devono effettuarsi in regime sospensivo d'imposta e, quindi, circondati da opportune cautele ed assoggettati ad

(1) È interessante confrontare, a questo proposito, l'art. 4 della L. 25 settembre 1840, n. 1424, il quale stabilisce: *"il passaggio della linea doganale delle merci soggette a dritti di confine stabilisce a favore dello Stato il diritto dell'imposta"* ed il corrispondente art. 36 del Tuid (D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 49) il quale stabilisce che per le merci soggette a dritti di confine *"il presupposto dell'obbligazione tributaria è costituito, relativamente alle merci estere, dalla loro destinazione al consumo entro il territorio doganale"*.

Del resto, anche nel precedente regime delle imposte di fabbricazione, il momento del pagamento dell'imposta era stato in alcuni casi spostato dalla fabbricazione all'estrazione dalla fabbrica o alla immissione in consumo.

accurati controlli volti a far sì che tali prodotti non vengano immessi in consumo senza essere assoggettati al pagamento dell'imposta.

Per questo motivo, il D.L. 331/1993 contiene una serie di disposizioni innovative del nostro sistema tributario quali quelle che stabiliscono la disciplina dei *depositi fiscali*, dei *depositi autorizzati*, degli *operatori registrati*, degli *operatori non registrati*, in adeguamento alla disciplina prevista dalle direttive comunitarie.

5. Prodotti petroliferi

5.1 Considerazioni generali

Fra tutti i beni assoggettati alle accise i prodotti petroliferi sono quelli che presentano la maggiore rilevanza, sia per la funzione che svolgono nel campo della politica industriale, della politica dei trasporti, dell'energia e, più recentemente, nell'ambito della politica di tutela dell'ambiente, sia per l'ammontare del gettito che le relative accise procurano agli Stati che le applicano.

Il prelievo fiscale sui prodotti petroliferi (nel quale, oltre alle accise, assume particolare rilievo anche l'iva) è tradizionalmente usato per realizzare rapidamente incrementi delle entrate volti a fronteggiare le esigenze del bilancio dello Stato; ma, in un quadro più ampio di politica economica, tende ad assumere sempre maggior rilievo l'effetto che queste imposte, incidendo sui prezzi dei prodotti petroliferi, esercitano sui costi delle più diverse attività produttive e commerciali, quindi sull'andamento e sullo sviluppo dei diversi settori dell'economia e, di riflesso, sulle condizioni ambientali e sull'assetto territoriale dei diversi Paesi.

Le misure volte ad agire sui prezzi dei prodotti petroliferi sono, naturalmente, soltanto delle componenti, per quanto importanti, delle più generali politiche industriali, dei trasporti, energetiche ed ambientali, poiché sul costo dei processi industriali e delle altre attività economiche che utilizzano questi prodotti incidono in modo determinante anche il tipo, l'età e la manutenzione delle macchine, delle caldaie, degli impianti e dei motori, oltre che il costo degli altri fattori complementari; non vi è dubbio, peraltro, che una politica fiscale non neutrale, ma tendente a favorire, ove possibile, l'uso dei prodotti più leggeri e meno ricchi di carbonio e di zolfo, esercita una azione volta in generale ad una riduzione dei costi di produzione e di distribuzione delle merci e

dei servizi e soprattutto, attraverso una riduzione dell'inquinamento produce un miglioramento delle condizioni ambientali.

Sarebbe, quindi, da favorire ulteriormente, anche mediante opportune misure fiscali, il crescente uso del gas naturale e dei gas petroliferi liquefatti (Gpl) nelle attività industriali, civili e dei trasporti, poiché, nel quadro generale delle diverse fonti di energia, essi si collocano fra i prodotti più leggeri e meno inquinanti, data la semplicità della loro composizione chimica, oltre che più economici, a parità di potere calorifico ed energetico, rispetto agli altri prodotti.

5.2 La situazione prima dell'armonizzazione

Se si osserva la situazione delle aliquote delle accise sui quattro principali prodotti petroliferi (benzina con e senza piombo, gasolio per autotrazione e per riscaldamento) nei Paesi dell'Unione europea prima dell'entrata in vigore delle direttive comunitarie di armonizzazione (cfr. Tab. 1), si rileva che tutti i Paesi prevedono un trattamento fiscale più favorevole per la benzina senza piombo rispetto a quella con piombo.

Tab. 1

	Con piombo	Benzina Senza Piombo	Per autotrazione	Gasolio Per riscaldamento
Belgio	329,95	295,41	221,56	0
Danimarca	365,48	283,56	221,81	221,81
Francia	459,95	407,19	240,43	60,30
Germania	451,18	402,14	265,56	39,23
Grecia	255,24	201,13	194,90	193,95 - 194,90
Irlanda	395,32	361,98	290,80	48,58
Italia	597,44	556,49	363,92	363,92
Lussemburgo	265,87	242,05	140,56	0
Paesi Bassi	455,64	422,99	187,48	44,67
Portogallo	536,90	468,43	266,52	266,52
Regno Unito	362,60	314,35	306,77	18,09
Spagna	429,10	390,45	288,39	77,32

Aliquote delle accise sui principali prodotti petroliferi.

Fonte: Cee, maggio 1992 (dati in Ecu per 1.000 litri).

La maggioranza dei Paesi prevede anche una forte differenziazione di trattamento fra il gasolio per autotrazione e quello per riscaldamento (quest'ultimo non è assoggettato ad accisa in Belgio e Lussemburgo). Peraltro in Italia, in Danimarca, in Portogallo e, praticamente, anche in Grecia queste due utilizzazioni del gasolio sono assoggettate allo stesso trattamento.

Per quanto riguarda la benzina, con e senza piombo, il Paese che presenta le aliquote più elevate è l'Italia, seguita dal Portogallo.

Su una fascia mediana, e con aliquote molto ravvicinate, si collocano la Germania, la Francia e i Paesi Bassi, con livelli poco superiori, rispettivamente, a 450 e a 400 Ecu.

Su livelli inferiori si collocano gli altri Paesi e le aliquote più basse si riscontrano in Grecia e Lussemburgo.

Anche per il gasolio l'aliquota più elevata si riscontra in Italia; seguono, per l'uso di autotrazione, il Regno Unito e l'Irlanda, mentre l'aliquota più bassa è applicata in Lussemburgo.

Per l'uso di riscaldamento le aliquote più elevate si riscontrano naturalmente nei sopra ricordati Paesi che non effettuano discriminazioni di trattamento tra i due usi del gasolio; seguono Spagna, Francia, Irlanda, Paesi Bassi, Germania e Regno Unito.

5.3 Le direttive comunitarie di armonizzazione

La Direttiva 92/81/Cee emanata il 19 ottobre 1992 e relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sugli oli minerali considerando che, ai fini del corretto funzionamento del mercato interno, sono necessarie definizioni comuni per tutti i prodotti a base di olio minerale disciplinati dal sistema di controllo generale delle accise, che è utile che tali definizioni si fondino su quelle della nomenclatura combinata, che è necessario prevedere determinate esenzioni obbligatorie a livello comunitario, ma che è anche opportuno consentire agli Stati membri di applicare a titolo facoltativo altre esenzioni o aliquote ridotte all'interno del loro territorio, purché ciò non causi distorsioni della concorrenza, stabilisce che gli Stati membri devono applicare una accisa armonizzata agli oli minerali.

Fra i principali prodotti considerati dalla Direttiva come oli minerali si possono ricordare quelli definiti al codice NC 2706, come catrami di

carbon fossile, di lignite o di torba, al codice NC 2707 10, 20, 30 e 50, come benzoli, toluoli, xiloli, altre miscele di idrocarburi aromatici, al codice 2709, come oli greggi di petrolio o di minerali bituminosi, al codice NC 2710, altri oli di petrolio o di minerali bituminosi, come benzine per motori e benzine speciali, oli da gas, oli combustibili, oli lubrificanti al codice 2711, come i gas di petrolio ed altri idrocarburi gassosi, al codice 2715, comprendente gli idrocarburi aciclici, come l'etilene, il propilene e il butilene.

L'art. 3 della Direttiva stabilisce che in ciascun Stato membro gli oli minerali sono soggetti ad una accisa specifica calcolata per 1.000 litri di prodotto ad una temperatura di 15° Celsius.

Per gli oli pesanti combustibili, per il gas di petrolio liquefatto ed il metano, l'accisa specifica è calcolata per 1.000 chilogrammi; tuttavia gli Stati membri per questi ultimi prodotti possono calcolare l'accisa in modo diverso, ma sempre in proporzione alla quantità.

Il consumo di oli minerali all'interno di uno stabilimento di produzione di oli minerali non è considerato come un fatto generatore dell'accisa quando esso sia effettuato per i fini della produzione, mentre lo è se viene effettuato per fini non connessi con la produzione e, in particolare, per la propulsione di veicoli a motore.

Si stabilisce quindi che gli Stati membri esentano dall'accisa armonizzata gli oli minerali non utilizzati come carburanti o come combustibili per riscaldamento, gli oli minerali forniti per essere utilizzati come carburanti per la navigazione aerea diversa dall'aviazione privata da diporto, la quale è definita come l'uso di un aeromobile da parte del proprietario dello stesso o della persona fisica o giuridica che può utilizzarlo in virtù di un contratto di locazione o qualsiasi altro titolo per scopi non commerciali ed in particolare per scopi diversi dal trasporto di passeggeri o merci o dalla prestazione di servizi a titolo oneroso o per conto di autorità pubbliche.

Sono altresì esentati gli oli minerali forniti per essere usati come carburanti per la navigazione nelle acque comunitarie, ma non in imbarcazioni private da diporto.

Gli Stati membri possono applicare esenzioni o riduzioni totali o parziali dell'aliquota di accisa agli oli minerali usati sotto controllo fiscale nel settore della produzione di elettricità e nelle centrali combinate termoelettriche, per la navigazione su vie navigabili interne, eccettuata

la navigazione privata da diporto, nel settore dei trasporti ferroviari di passeggeri e di merci, nel settore di progetti pilota per lo sviluppo tecnologico di prodotti meno inquinanti, in particolare combustibili ottenuti da risorse rinnovabili, nel settore della produzione, sviluppo, collaudo e manutenzione di aeromobili e navi, nei lavori agricoli e orticoli, nella silvicoltura e nella piscicoltura d'acqua dolce, nelle operazioni di dragaggio di vie navigabili e porti.

Gli Stati membri possono anche applicare una aliquota di imposizione ridotta al gasolio, ai gas di petrolio liquefatti, al metano e al cherosene utilizzati sotto controllo fiscale nei motori fissi, negli impianti e nei macchinari usati in cantieri edili, nelle opere di ingegneria civile, nei lavori pubblici, nei veicoli che sono destinati a essere utilizzati al di fuori della rete stradale o che non hanno ricevuto una autorizzazione a circolare prevalentemente sulla rete stradale pubblica.

Il Consiglio, deliberando all'unanimità, su proposta della Commissione, può autorizzare uno Stato membro ad introdurre ulteriori esenzioni o riduzioni in base a considerazioni politiche specifiche.

Quando la Commissione ritenga che non possono più essere mantenute le predette esenzioni o riduzioni, in particolare per ragioni di concorrenza sleale, di distorsioni nel funzionamento del Mercato interno o di politica comunitaria di protezione dell'ambiente, essa presenta al Consiglio le opportune proposte e il Consiglio decide all'unanimità su tali proposte.

Gli Stati membri hanno la facoltà di attuare le esenzioni o riduzioni di aliquota mediante restituzione dell'accisa pagata.

Sono stabilite norme comunitarie per la colorazione e la marcatura degli oli minerali esenti da accisa o soggetti ad una aliquota ridotta in quanto combustibili o carburanti.

La Direttiva 92/82/Cee del 19 ottobre 1992 relativa al ravvicinamento delle aliquote di accisa sugli oli minerali ha stabilito, a decorrere dal 1° gennaio 1993, aliquote minime di accisa per alcuni oli minerali nelle misure seguenti:

- Ecu 337 per 1.000 litri per la benzina con piombo;
 - Ecu 287 per 1.000 litri per la benzina senza piombo;
 - Ecu 245 per 1.000 litri per il gasolio usato come carburante;
 - Ecu 18 per 1.000 litri per il gasolio da riscaldamento;
-

- Ecu 13 per 1.000 chilogrammi per l'olio pesante combustibile;
- Ecu 100 per 1.000 chilogrammi per il Gpl e il gas naturale utilizzati come carburanti;
- Ecu 0 per 1.000 chilogrammi per il Gpl e il gas naturale utilizzati per riscaldamento;
- Ecu 245 per 1.000 litri per il cherosene utilizzato come carburante;
- Ecu 0 per 1.000 litri per il cherosene utilizzato per riscaldamento.

Quando sono utilizzati per azionare motori fissi, impianti e macchinari usati in cantieri edili per opere di ingegneria civile e lavori pubblici e veicoli destinati ad essere utilizzati al di fuori della rete stradale pubblica, sono previste aliquote minime per il gasolio, il gas di petrolio liquefatto, il gas naturale e il cherosene nelle misure seguenti:

- Ecu 18 per 1.000 litri per il gasolio;
- Ecu 36 per 1.000 chilogrammi per il Gpl e il gas naturale;
- Ecu 18 per 1.000 litri per il cherosene.

Tenendo presenti le aliquote di accisa vigenti nei Paesi dell'Unione europea per quattro importanti prodotti (benzina con e senza piombo, gasolio per autotrazione e per riscaldamento) prima dell'entrata in vigore delle direttive comunitarie e riportate nella Tab. 1, si rileva che per la benzina con piombo si trovavano al di sotto dell'aliquota minima stabilita dalla Direttiva 92/82/Cee il Belgio, la Grecia e il Lussemburgo; per la benzina senza piombo la Danimarca, la Grecia e il Lussemburgo; per il gasolio da autotrazione il Belgio, la Danimarca, la Grecia, la Francia, il Lussemburgo e i Paesi Bassi; per il gasolio da riscaldamento, invece, essendo pari a zero l'aliquota minima comunitaria, nessun Paese si trovava nella necessità di adeguare al rialzo la propria aliquota.

5.4 Adeguamento della legislazione italiana

L'adeguamento della legislazione italiana alle direttive comunitarie ha comportato un radicale mutamento del criterio regolatore dell'imposizione fiscale sui prodotti petroliferi nel nostro Paese.

In sostanza, le direttive comunitarie stabiliscono che sono assoggettati alle accise solo i prodotti destinati ad essere usati come carburanti per motori e come combustibili per riscaldamento (benzina,

petrolio lampante o cherosene, olio da gas o gasolio, olio combustibile, gas di petrolio liquefatti, gas metano).

Per gli altri prodotti considerati oli minerali dalla Direttiva 92/82/Cee si prevede l'assoggettamento ad imposta solo se destinati ad essere usati come carburanti o combustibili; in tal caso si applica loro l'aliquota prevista per il carburante o combustibile equivalente.

La stessa imposizione è prevista per ogni altro prodotto utilizzato come carburante o come combustibile, fatta eccezione per il carbone, la lignite, la torba e qualsiasi altro idrocarburo solido simile e per il gas naturale.

Nel sistema precedentemente adottato in Italia si prevedevano, invece, aliquote d'imposta per tutti i prodotti petroliferi, indipendentemente dall'uso cui erano destinati.

Pertanto, per tutti i prodotti normalmente non destinati all'uso come carburanti o combustibili ed assoggettati ad imposta per tutelare l'imposizione dei prodotti destinati a tali usi era stato necessario prevedere un regime di esenzione per gli impieghi diversi dalla carburazione e dalla combustione: era stata, quindi, prevista una serie di adempimenti, alquanto onerosi, a carico dei privati ed una serie di controlli da parte dell'Amministrazione.

Con il nuovo criterio posto a base della Direttiva comunitaria, per i prodotti che non sono normalmente utilizzati come carburanti o combustibili non è prevista l'applicazione delle accise, bensì un regime di vigilanza analogo a quello esistente in Italia per l'alcool metilico, per il benzene, il toluene e lo xilene.

Le aliquote stabilite per i diversi prodotti sono le seguenti (2):

- benzine: con tenore di piombo superiore a 0,013 g. per litro: lire 960.220 per 1.000 litri;
- benzine: con tenore di piombo inferiore o uguale a 0,013 g. per litro: lire 869.020 per 1.000 litri;
- gasolio: lire 676.040 per 1.000 litri;
- gas di petrolio liquefatti: per autotrazione: lire 515.240 per 1.000 Kg.; per combustione: lire 282.820 per 1.000 Kg.;

(2) Per le benzine, il gasolio, i Gpl e il metano le aliquote tengono conto degli aumenti disposti con il D.L. 22 maggio 1993, n. 155.

- *cherosene*: per autotrazione: lire 625.620 per 1.000 litri; per riscaldamento: lire 344.560 per 1.000 litri;
- *oli combustibili*: con tenore di zolfo superiore al 1%: lire 90.000 per 1.000 litri; con tenore di zolfo inferiore o uguale al 1%: lire 45.000 per 1.000 litri;
- *metano*: per usi domestici di cottura dei cibi e produzione di acqua calda: lire 50 al mc.; per usi di riscaldamento individuale: lire 115 al mc.; per altri usi civili: lire 296 al mc.