

L'art. 25 della bozza del decreto sul riordino degli incentivi**Depositi fiscali impiegati nella logistica e pagamento delle accise**

*Contrariamente alle anticipazioni (v. Staffetta 24/5), il Consiglio dei ministri di venerdì non ha esaminato il decreto sul riordino degli incentivi, la crescita e lo sviluppo sostenibile. Nella nota che segue gli avvocati **Bonaventura Sorrentino** e **Emanuela Pasca** si soffermano sulle norme contenute nell'articolo 25 della bozza con particolare riguardo agli obblighi relativi al pagamento delle accise da parte dei titolari dei depositi fiscali.*

La bozza di decreto sul riordino degli incentivi, all'articolo 25, in materia di semplificazioni di adempimenti per il settore petrolifero, prevede l'inserimento di un ulteriore periodo al comma 4, dell'articolo 2, rubricato "fatto generatore ed esigibilità dell'accisa", del dlgs 26 ottobre 1995, n. 504.

Il nuovo disposto normativo, inserito nella bozza di decreto, stabilisce che, nel caso di depositi fiscali impiegati nella logistica petrolifera, è obbligato al pagamento dell'accisa il titolare del deposito fiscale dal quale avviene l'immissione in consumo o il soggetto che si sia reso garante di tale pagamento ovvero il soggetto nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilità dell'imposta.

Per comprendere la portata innovativa di tale dettato normativo si rende necessario ripercorrere i principi che, sin dall'emanazione del testo unico accise contenuto nel dlgs 504/1995, hanno regolamentato l'obbligazione tributaria inerente l'accisa.

L'obbligo di corrispondere l'accisa sorge al momento della fabbricazione del prodotto, nel cui ambito è compresa anche l'estrazione dal sottosuolo, ovvero dalla importazione dello stesso; tuttavia l'imposta diviene esigibile al momento dell'immissione in consumo del prodotto stesso.

In tal senso l'articolo 2, del testo unico accise, anche nelle sue precedenti versioni, individuava senza distinzioni quale primo soggetto obbligato al pagamento dell'accisa, il titolare del deposito fiscale dal quale avvenisse l'immissione in consumo e, in solido, il soggetto che si fosse reso garante di tale pagamento, ovvero il soggetto nei cui confronti si fosse verificati i presupposti per l'esigibilità dell'imposta.

Tale disposto normativo è stato interpretato ed applicato dall'amministrazione in maniera sufficientemente chiara ed univoca nel senso di individuare, in ogni caso, quale principale soggetto responsabile di imposta, il titolare del deposito fiscale.

In merito l'Agenzia delle Dogane ha precisato in diverse indicazioni interpretative, tra cui ricordiamo la circolare n. 66/D del 15 novembre 2004, il fatto che "(...) in materia di accisa il soggetto obbligato è identificato di norma nel responsabile (depositario autorizzato) della gestione del deposito, a prescindere quindi dal titolo in virtù del quale il prodotto sottoposto a tassazione è detenuto nel medesimo deposito. Non costituisce, infatti, oggetto di cognizione delle disposizioni normative concernenti l'accisa l'esercizio della facoltà di disporre dei prodotti ad essa sottoposti, potere rientrante nel contenuto normale del diritto di proprietà, che trova in altri settori dell'ordinamento la propria disciplina. Così, con riferimento ai prodotti in regime sospensivo, l'irrelevanza delle vicende afferenti la sfera proprietaria comporta che le stesse non incidano sull'osservanza, da parte del depositario autorizzato, dei prescritti obblighi tributari in materia di regime del deposito fiscale e di movimentazione di prodotti soggetti ad accisa, rispondente all'esigenza di un controllo pieno ed incisivo su chi detiene le merci. (...)".

Tale principio ha sempre comportato che il depositario autorizzato, per il semplice fatto di essere possessore/detentore della merce, fosse "automaticamente" ritenuto responsabile del pagamento dell'accisa; ciò anche nei casi in cui fosse intervenuto un soggetto diverso, quale garante del pagamento medesimo.

In linea con tale principio, l'Agenzia delle Dogane, con la circolare n. 39/D del 27 giugno 2003, nel fornire indicazioni in merito alle modalità da rispettare per il pagamento dell'accisa da parte dei proprietari dei prodotti che si fossero resi garanti del pagamento dell'imposta e fossero soggetti diversi dai depositari autorizzati presso cui si trovano le mer-

ci, chiariva che "... continueranno a far capo al titolare del deposito fiscale tutte le incombenze amministrative sino ad ora in essere (tenuta dei registri ed emissione dei documenti di accompagnamento ecc.)" e ribadiva che il depositario autorizzato "(...) in quanto unico soggetto giuridicamente obbligato:

- resta responsabile, con gli eventuali soggetti responsabili in solido, del pagamento dell'accisa dovuta, in tutte le ipotesi in cui non vengano eseguiti in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti periodici, in acconto ovvero a saldo;

- è sottoposto alle prescrizioni dell'art. 3, comma 4, del dlgs n. 504/1995;

- è sottoposto alla disciplina sanzionatoria prevista dall'art. 13 del decreto legislativo 18.12.1997, n. 471 e dagli articoli 40 e seguenti del decreto legislativo 504/95;

- non potrà effettuare ulteriori estrazioni dal deposito fiscale fintantoché non sarà stato interamente soddisfatto il debito di imposta, indipendentemente dal fatto che uno dei proprietari abbia provveduto al regolare pagamento dell'accisa relativa alle immissioni in consumo dei prodotti di sua proprietà."

Più recentemente, il Consiglio dell'Unione Europea ha emanato la direttiva 2008/118/CE, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise che ha abrogato la previgente direttiva 92/12/CE.

L'articolo 8 della direttiva comunitaria individua il debitore di imposta, distinguendo le ipotesi di svincolo da regime sospensivo, di detenzione, di fabbricazione o di importazione, sancendo altresì il principio generale secondo cui "Qualora vi siano più soggetti tenuti al pagamento di un singolo debito dall'accisa, essi rispondono in solido di tale debito".

Il legislatore nazionale ha recepito la citata fonte normativa comunitaria con il decreto legislativo 29 marzo 2010, n. 48, il quale ha sostituito l'articolo 2 del testo unico accise contenuto nel dlgs 504/1995.

L'articolo 2, comma 4, nella sua nuova formulazione, in vigore dal 1° aprile 2010, stabilisce che "È obbligato al pagamento dell'accisa:

- a) il titolare del deposito fiscale dal quale avviene l'immissione in consumo e, in solido, i soggetti che si siano resi garanti del pagamento ovvero il soggetto nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilità dell'imposta;

- b) il destinatario registrato che riceve i prodotti soggetti ad accisa alle condizioni di cui all'articolo 8;

- c) relativamente all'importazione di prodotti sottoposti ad accisa, il debitore dell'obbligazione doganale individuato in base alla relativa normativa e, in caso di importazione irregolare, in solido, qualsiasi altra persona che ha partecipato all'importazione".

La norma dunque prevede e realizza, per i titolari di deposito fiscale, quella che viene definita una responsabilità solidale tra gli stessi e i soggetti che si siano resi garanti del pagamento o coloro nei cui confronti si verificano presupposti per l'esigibilità dell'imposta.

È fondamentale definire la tipologia di responsabilità al fine di contrapporla a quella consequenziale alla nuova regolamentazione contenuta nella bozza di decreto.

Sinteticamente si ha responsabilità solidale quando vi sono più soggetti nei confronti dei quali può essere indistintamente esercitato il potere di recupero; solidarietà equivale quindi a co - soggezione.

Pertanto, il fatto che l'obbligazione d'imposta non scaturisca dal presupposto del tributo, ma da una fattispecie colla-

Lettere alla Staffetta

Metano auto: sui compressorini ha vinto la lobby, non il settore

A chi giovano le nuove regole tecniche per l'installazione dei distributori domestici? L'opinione di Paolo Vettori, presidente di Assogasmetano.

La Gazzetta Ufficiale n. 115 del 18 maggio scorso ha pubblicato il decreto che riporta la norma tecnica per l'installazione dei compressorini domestici per metano autotrazione (v. Staffetta 22/5). In estrema sintesi il decreto distingue le specifiche per l'installazione e l'esercizio di questi apparecchi a seconda che siano con portata fino a 3 mc/ora (che possono essere allocati all'interno, in "apposito locale") o da 3 a 20 mc/ora (che debbono essere ubicati all'esterno del fabbricato).

Si è arrivati a questo risultato grazie ad una "imposizione politica" del Governo di allora (Finanziaria 2009, decreto del 2010) che, ignorando gli aspetti oggettivamente critici legati alla sicurezza, alla fiscalità e all'esercizio di questi apparecchi, ha disposto che il ministero dell'Interno elaborasse una norma tecnica specifica. Alla fine ce l'hanno fatta. Ma in concreto chi ha vinto e chi ha perso? Ha vinto la lobby ma non il settore e, per assurdo, nemmeno gli automobilisti.

Hanno vinto gli **automobilisti**? No, perché se vorranno usare questi apparecchi pagheranno il metano oltre il 40% in più di quello che pagherebbero nei distributori stradali e per ammortizzare il costo del compressorino e dell'attrezzatura necessaria per il suo corretto esercizio dovranno fare tanti, ma tanti chilometri, vanificando il vantaggio che dovrebbero trarne.

Ha vinto la **sicurezza dei veicoli**? No, perché in questo modo, essendo un utilizzo domestico, non si potranno più controllare le scadenze di collaudo delle bombole installate sui veicoli di quegli automobilisti che installeranno questi apparecchi.

Ha vinto la **sicurezza del luogo di installazione**? No, perché il ruolo dei Vigili del fuoco sia nella fase autorizzativa che di controllo, voluto dalla politica, è stato alleggerito. Infatti il rispetto delle norme, certificazioni, procedure di installazione ed esercizio dei compressorini è lasciato in capo al fornitore e all'installatore e alla diligenza e senso di responsabilità, poi, dell'utilizzatore.

Ha vinto chi vende **automobili**? No, perché chi eventualmente installerà i compressorini, saranno probabilmente

automobilisti che già possiedono l'auto a metano, e comunque riteniamo che coloro che eventualmente si avventureranno nell'utilizzo del compressorino saranno poche unità.

Hanno vinto **gli shipper**? No, perché i volumi erogati al veicolo sono così modesti che non si può oggettivamente parlare di un aumento del mercato.

Ha vinto **la rete distributiva** del metano? No, perché la distribuzione del metano deve essere una cosa seria, nel senso di volumi e di servizio, e in questo caso non sono né l'uno né l'altro.

Ha vinto il **comparto dei distributori** stradali? No, perché in caso di un malaugurato sinistro chi ne farebbe incolpevolmente le spese sarebbe, come accaduto in casi simili in passato, solo questo comparto, perché riemergerebbe l'assunto che il metano è pericoloso, con tutte le conseguenze del caso.

Ha vinto **la politica che ha imposto questi apparecchi** e obbligato il ministero dell'Interno a elaborare la norma tecnica per il loro utilizzo? No, perché non è accettabile, direi mortificante per le persone di buon senso, prendere atto che un (allora) ministro abbia voluto inserire in una finanziaria che doveva trattare problemi vitali per il Paese, la possibilità di installare i compressorini domestici di metano. A caldo avremmo commentato che era forse meglio si fosse preoccupato di altre cose invece, a posteriori, visti certi risultati politici, diciamo che è stato meglio non lo abbia fatto.

Hanno vinto **coloro che si sono dati da fare** affinché l'utilizzo dei compressorini venisse ripreso in provvedimenti di legge quali il Saglia e la recente liberalizzazione? No, perché essendo questi supporter dei "teorici" del mestiere non si sono curati di approfondire gli aspetti di cui sopra e questo dovrebbe preoccupare.

Allora, chi ha vinto? Forse **la lobby industriale** che avendo puntato su questo mercato, ha trovato una potente (allora) sponda politica e adesso spera in un loro utilizzo diffuso. Noi, per la somma delle suddette ragioni, speriamo di no.

>>>

terale, non pone il soggetto obbligato in condizione diversa e deteriore, rispetto a quella del co - obbligato in via paritaria.

Proprio al fine di attenuare tale forma di responsabilità assoluta a carico del titolare del deposito fiscale, specialmente nel caso in cui si tratti di depositi fiscali che offrano esclusivamente servizi di logistica, stoccaggio e movimentazione conto terzi, il legislatore, con l'articolo 25 della bozza di decreto sul riordino degli incentivi, ha previsto che sia aggiunta all'articolo 2, comma 4, del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, la seguente frase: *"Nel caso di depositi fiscali impiegati nella logistica petrolifera è obbligato al pagamento dell'accisa il titolare del deposito fiscale dal quale avviene l'immissione in consumo o il soggetto che si sia reso garante di tale pagamento ovvero il soggetto nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilità dell'imposta"*.

Sostanzialmente il periodo in questione mira, in termini di obbligo al pagamento dell'accisa, ad una distinta e diversa regolamentazione con riferimento ai depositi fiscali impiegati nella logistica petrolifera.

Così come discorsivamente riportato nella relazione illustrativa, l'emendamento *"si rende necessario in quanto il soggetto che si rende garante e che paga l'accisa è identificabile come il proprietario della merce, mentre il titolare del deposito fiscale responsabile in solido con il proprietario della merce, essendo parte terza nel rapporto che l'amministrazione fiscale istituisce direttamente con un altro soggetto, si trova nella condizione di subire eventuali comportamenti non diligenti da parte del proprietario della merce e nella impossibilità di prevenire tale rischio"*.

La responsabilità solidale del titolare del deposito fiscale costituisce pertanto un onere che nulla aggiunge all'interesse erariale, già tutelato dalla garanzia rilasciata dal proprietario della merce. L'attività degli operatori indipendenti si configura come un'attività di logistica nell'ambito della quale viene offerto un servizio di stoccaggio e movimentazione a terzi, i quali immettono il prodotto sul mercato interno, e come tali già impegnati al pagamento dell'accisa con le modalità previste dalla legge.

"Nell'ambito dello stesso deposito fiscale, adibito a stoccaggio conto terzi, inoltre operano diversi soggetti, i quali si possono vedere penalizzati dal comportamento negligente di un altro soggetto, senza poter minimamente influire su tale comportamento".

Viene meno dunque la responsabilità solidale, realizzandosi un'ipotesi di responsabilità "alternativa".

In sintesi il legislatore si prefigge la finalità di limitare la responsabilità del titolare di tale tipologia di depositi fiscali da oneri tributari che possono non riguardarlo direttamente.

Da un'analisi strettamente letterale della norma si evince con sufficiente chiarezza la volontà di escludere, nel caso dei depositi fiscali impiegati nella logistica, il vincolo di solidarietà di cui alla lettera a), del comma 4, dell'articolo 2.

Si prevede, infatti che, in tale caso, l'obbligo al pagamento delle accise ricada sul titolare del deposito da cui avviene l'immissione in consumo ma alternativamente con il soggetto che si sia reso garante del pagamento ovvero il soggetto nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilità dell'imposta. ■