



I benefici sul gasolio per autotrazione utilizzato nel settore del trasporto

L'

art. 1 c. 2 lett. a) del D. Lgs. 26/10/1995, n. 504 (di seguito, semplicemente T.U.A.), con il termine di accisa "l'imposizione indiretta sulla produzione o sul consumo dei prodotti energetici, dell'alcol etilico e delle bevande alcoliche, dell'energia elettrica e dei tabacchi lavorati diversa dalle altre imposizioni indirette previste dal titolo III del ... testo unico".

La nozione di "prodotti energetici", a sua volta, è contenuta nel successivo art. 21 c. 1 del T.U.A. il quale vi fa rientrare (lett. b) "i prodotti di cui ai codici NC¹ 7201, 2702 e da 2704 a 2715"; il successivo c. 2 prevede che siano "assoggettati ad imposizione, secondo le aliquote stabilite nell'allegato I: ...omissis... d) oli da gas o gasolio (codici NC da 2710.1941 a 2710.1949)".

Attualmente, l'imposizione fiscale accisa sui carburanti è prevista nelle seguenti misure:

- per l'olio da gas, € 617,40 per ogni mille litri;
- per la benzina, € 728,40 per ogni mille litri;
- per il GPL, € 267,77 per ogni mille kg.;
- per il GNL, € 0,00331 per ogni m³.

L'art. 24 del T.U.A. prevede che "1. ...omissis... i prodotti energetici destinati agli usi elencati nella tabella A ... sono ammessi ad esenzione o all'aliquota ridotta nella misura ivi prevista. 2. Le agevolazioni sono accordate anche mediante restituzione dell'imposta pagata; la restituzione può essere effettuata con la procedura di accredito prevista dall'art. 14".

L'art. 14 del T.U.A. disciplina il diritto al rimborso dell'accisa indebitamente pagata, dovendo sussumersi in tale nozione sia il caso dell'accisa pagata quale originario indebito oggettivo (come nel caso di un prodotto erroneamente assoggettato ad imposta o assoggettato ad una aliquota superiore rispetto a quella dovuta fin dall'origine) sia il caso dell'accisa di cui è dovuto il rimborso a seguito dell'applicazione di una disciplina agevolativa per talune specifiche categorie o classi di contribuenti.

L'attuale ordinamento conosce diversi tipi agevolazioni, una delle quali è prevista dal d.P.R. 09/06/2000, n. 277 a favore dei soggetti esercenti attività di autotrasporto merci (e, a talune condizioni, persone) la cui misura è oggi pari ad € 214,18 per ogni mille litri.

Ai sensi dell'art. 14 c. 2 T.U.A., la richiesta di rimborso deve essere inviata – a pena di decadenza - entro due anni dalla data del pagamento; il relativo rimborso può essere disposto dall'Amministrazione sia a contanti sia in forma di accredito per il pagamento dell'accisa (compensazione attraverso il modello F24). In ogni caso, ai

sensi dell'art. 14 c. 4 del T.U.A., *“in caso di dichiarazioni infedeli volte ad ottenere il rimborso dell'accisa per importi superiori a quelli dovuti, si applicano le sanzioni preiste per la sottrazione dei prodotti all'accertamento ed al pagamento dell'imposta”*.

Tali sanzioni sono disciplinate dal successivo art. 40 c. 1 lett. b) T.U.A. il quale prevede la pena della reclusione da 6 mesi a 3 anni e della multa dal doppio al decuplo dell'imposta evasa con un minimo di € 7.746,00 per *“chiunque ... sottrae con qualsiasi mezzo i prodotti energetici, compreso il gas naturale, all'accertamento o al pagamento dell'accisa”*.

La prima agevolazione prevista a favore della categoria dell'autotrasporto è stata la c.d. “Carbon Tax” introdotta dall'art. 8 c. 10 lett. e) della legge 23/12/1998, n. 448 (legge finanziaria 1999) che ha disposto il vincolo di parte delle maggiori entrate derivanti dall'aumento delle accise sugli olii minerali (volta al perseguimento degli obiettivi di riduzione delle emissioni di anidride carbonica previsti dal Protocollo di Kyoto del 1997) a *“compensare la riduzione degli oneri gravanti sugli esercenti le attività di trasporto merci con veicoli di massa massima complessiva non inferiore a 11,5 tonnellate da operare, ove occorra, anche mediante credito d'imposta pari all'incremento, per il medesimo anno, dell'accisa applicata al gasolio per autotrazione”*.

La disciplina regolamentare di applicazione del beneficio in questione era costituita dal d.P.R. 09/06/2000, n. 277 (*“Regolamento recante disciplina dell'agevolazione fiscale a favore degli esercenti le attività di trasporto merci, a norma dell'articolo 8 della legge 23 dicembre 1998, n. 448”*) il cui art. 1 c. 1 prevede che *“...la riduzione degli oneri gravanti sugli esercenti le attività di autotrasporto merci prevista dall'articolo 8, comma 10, lettera e), della legge 23 dicembre 1998, n. 448, come sostituito dall'articolo 7, comma 15, della legge 23 dicembre 1999, n. 488, è determinata in un ammontare pari agli incrementi dell'aliquota di accisa sul gasolio per autotrazione, disposti per effetto dell'articolo 8, commi 5 e 6, della medesima legge n. 448 del 1998, rapportata ai consumi di tale prodotto nei periodi di riferimento. Il credito derivante da tale riduzione, sempreché di importo non inferiore a 25 euro, può essere utilizzato dal beneficiario in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ovvero riconosciuto al medesimo mediante rimborso della rela-*

tiva somma, secondo le modalità stabilite dal presente regolamento”.

La nozione di «esercenti le attività di autotrasporto merci» è contenuta nel successivo art. 1 c. 2 del medesimo d.P.R., il quale vi sussume *“le imprese che esercitano attività di autotrasporto di merci per conto terzi iscritte nell'albo istituito con legge 6 giugno 1974, n. 298, e successive modificazioni, o in conto proprio munite della licenza di cui all'articolo 32 della medesima legge ed iscritte nell'elenco degli autotrasportatori di cose in conto proprio (c.d. «esercenti nazionali»), nonché le imprese appartenenti ad altri Stati membri dell'Unione europea in possesso della licenza comunitaria per trasporti internazionali di merci su strada per conto terzi di cui al regolamento (CEE) n. 881/92 del Consiglio, ovvero in conto proprio esentate, ai sensi dell'articolo 13 del medesimo regolamento (CEE) n. 881/92 del Consiglio che ha modificato l'articolo 1 della prima direttiva del Consiglio del 23 luglio 1962, da ogni regime di licenze comunitarie e da ogni altra autorizzazione in presenza delle condizioni previste dall'allegato II, punto 4, di detto regolamento (CEE) n. 881/92 (c.d. «esercenti comunitari»)”*.

Le modalità per mezzo delle quali i contribuenti possono ottenere il beneficio in parola sono disciplinate dall'art. 3 dello stesso d.P.R. il quale prevede la presentazione, all'Ufficio delle Dogane territorialmente competente (qualora si tratti di imprese nazionali, la competenza territoriale è in ragione del luogo in cui si trova la sede operativa o, in caso di più sedi operative, la sede legale o la principale fra le sedi operative), entro il 30 giugno successivo alla scadenza di ciascun anno solare², di una *“apposita dichiarazione, sottoscritta dal titolare o dal rappresentante legale o negoziale dell'impresa ai sensi dell'articolo 20 della legge 4 gennaio 1968, n. 15, e del comma 11 dell'articolo 3 della legge 15 maggio 1997, n. 127, come sostituito dall'articolo 2, comma 10, della legge 16 giugno 1998, n. 191”* contenente:

- la denominazione dell'impresa, la sede legale e amministrativa, il codice fiscale o la partita IVA;
- le generalità del titolare o del rappresentante legale o negoziale;
- gli estremi degli atti previsti dall'art. 1 c. 2;
- l'indicazione dell'eventuale titolarità di depositi o di distributori privati di carburanti ad imposta assoluta, con specificazione della capacità di stoccaggio dei relativi serbatoi contenenti gasolio destinato al rifornimento degli autoveicoli aventi titolo al beneficio, nonché degli estremi della licenza fiscale, se prescritta, di cui all'articolo 25 c. 4 del T.U.A.;
- il numero di autoveicoli di massa massima complessiva non inferiore a 11,5 tonnellate in ordine ai quali compete il beneficio e, con riferimento ai dati delle fatture di acquisto contenenti anche gli estremi della targa dell'autoveicolo rifornito, il numero totale dei litri di gasolio consumati per i quali si richiede il rimborso, nonché l'importo dello stesso espresso in lire italiane ed in euro.
- la modalità prescelta di fruizione del credito di cui all'art. 1 c. 1, e l'impegno a presentare, a richiesta dell'ufficio, i documenti giustificativi concernenti gli elementi dichiarati.
- copia dei certificati di immatricolazione degli autoveicoli aventi titolo al beneficio;
- un prospetto, costituente parte integrante della dichiarazione stessa, riportante i seguenti ulteriori dati per singolo autoveicolo: il numero di targa, il chilometraggio registrato dal contachilometri alla chiusura del periodo considerato, il proprietario ovvero, nel caso di contratto di locazione con facoltà di compera o di contratto di noleggio di cui all'articolo 84 del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, e successive modificazioni, l'intestatario dei predetti contratti.

Le istanze di rimborso così presentate sono soggette – ai sensi di quanto previsto dal successivo art. 4 del d.P.R. cit. - al controllo di regolarità

da parte dell'Ufficio delle Dogane il quale, entro 30 giorni, può invitare il contribuente ad integrare - entro i 45 giorni successivi - la dichiarazione stessa con gli elementi e con la documentazione eventualmente mancanti.

Entro il termine massimo di 60 giorni dal ricevimento della dichiarazione o degli elementi e della documentazione mancanti, l'Ufficio determina l'importo complessivo del credito spettante e, nel caso di richiesta di rimborso, emette apposito titolo per il pagamento di tale importo secondo le norme vigenti in materia di contabilità di Stato.

Qualora non vi siano i presupposti per il riconoscimento del credito, l'Ufficio ne dà comunicazione all'interessato ed agli altri uffici interessati mediante notifica del provvedimento di diniego.

In considerazione del continuo aumento dei costi del gasolio ad uso carburazione, e delle perduranti difficoltà delle imprese del settore, con il D.L. 26/09/2000, n. 265 (*"Misure urgenti per i settori dell'autotrasporto e della pesca"*) è stato introdotto (inizialmente per il solo anno 2000, ma successivamente prorogata fino a tutto il 31/12/2014) un nuovo e diverso meccanismo agevolativo, aggiuntivo rispetto all'agevolazione ex Carbon Tax, in forza del quale si sarebbe proceduto ad una riduzione di lire 100.000,00 per ogni 1.000 litri di prodotto dell'accisa gravante sul gasolio per autotrazione utilizzato per attività di trasporto di merci con veicoli di massa complessiva superiore a 3,5 tonn..

Beneficiari di tale nuova agevolazione potevano essere, fra gli altri:

- le imprese esercenti autoservizi di competenza statale, regionale e locale di cui alla legge 28 settembre 1939, n. 1822, al regolamento (CEE) n. 684/92 del Consiglio del 16 marzo 1992, e successive modifiche, e al decreto legislativo 19 novembre 1997, n. 422;

- i titolari della licenza comunale per l'esercizio del servizio di taxi³, come definito nell'articolo 2 della legge 15 gennaio 1992, n. 21, ai soggetti che esercitano, previa autorizzazione comunale, il servizio di noleggio con conducente nei comuni in cui non è istituito il servizio di taxi, purché autorizzati allo stazionamento su aree pubbliche, nonché ai soggetti autorizzati alla conduzione delle autovetture immatricolate per l'esercizio del servizio di noleggio con conducente utilizzate per l'esercizio del servizio di taxi, ai sensi del comma 3 dell'articolo 14 della citata legge 15 gennaio 1992, n. 21.

Anche per tale agevolazione, la disciplina attuativa era quella prevista dal d.P.R. 277/2000 già sopra citato.

Con l'emissione della direttiva 2003/96/CE del Consiglio del 27/10/2003 - recepita in Italia con il D. Lgs. 02/02/2007, n. 26 - venne integralmente ristrutturato il quadro comunitario della tassazione dei prodotti energetici, stabilendo un livello minimo di tassazione per tutti gli Stati Membri e fissando alcune agevolazioni ed esenzioni; la stessa direttiva, in particolare, dava atto della necessità di assicurare un trattamento fiscale differenziato (e di favore) al gasolio commerciale⁴ destinato ad essere utilizzato in attività di autotrasporto.

In ordine a tali veicoli, con nota prot. n. 45963 del 20/04/2012

l'Agenzia delle Dogane - Direzione Centrale Gestione Tributi e Rapporto con gli Utenti ha riconosciuto la spettanza dell'agevolazione anche agli autoveicoli destinati a trasporti specifici quali, a mero titolo di esempio, furgoni frigoriferi, betoniere ed altri mezzi simili che completano durante la marcia il ciclo produttivo di materiali⁵. Per essi, infatti, sempre che le categorie di esercenti trasporto merci rivestano i requisiti fissati dall'art.1 c. 2 del d.P.R. n.277/2000 ed i soprarichiamati autoveicoli abbiano una massa massima complessiva pari o superiore a 7,5 tonn., l'Agenzia non ha rilevato motivi di diniego al riconoscimento del credito d'imposta sui litri consumati legate alla particolare destinazione d'uso dell'autoveicolo impiegato con la conseguenza che il gasolio utilizzato nell'ambito del trasporto di determinate merci, in specifiche condizioni, per l'azionamento di tali attrezzature deve essere computato tra i litri consumati ammessi all'agevolazione.

Sempre con la medesima nota, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha chiarito che il d.P.R. 277/2000, nel disciplinare l'agevolazione fiscale *de qua*, fissa una stretta relazione tra i litri consumati e la fatturazione dei medesimi, facendo così assurgere l'operazione di fornitura del prodotto - che ne costituisce il presupposto di fatto - a criterio di determinazione dei consumi da ammettere all'agevolazione e ciò in considerazione del fatto che è proprio nel momento in cui avviene la consegna del gasolio che l'onere dell'accisa (nella misura dell'aliquota inglobata nel prezzo di vendita) viene trasferito sugli esercenti l'attività di autotrasporto che vengono incisi dal relativo carico fiscale, subendone il peso economico.

Con l'art. 1 c. 9 del D.L. 21/02/2005, n. 16 furono aumentate in modo sensibile le aliquote delle accise dovute sulla benzina (normale e senza piombo) nonché sul gasolio utilizzato come carburante ma venne altresì stabilito, dal successivo c. 10, che il maggiore onere derivante sarebbe stato rimborsato, anche mediante la compensazione di cui all'articolo 17 del D. Lgs. 09/07/1997, n. 241 e successive modificazioni, a seguito della presentazione di apposita dichiarazione ai competenti uffici dell'Agenzia delle dogane, secondo le modalità e con gli effetti previsti dal regolamento recante disciplina dell'agevolazione fiscale a favore degli esercenti le attività di trasporto merci (il d.P.R. 277/2000) a favore dei soggetti di cui all'art. 5 c. 1 e 2 del D.L. 28/12/2001, n. 452, ossia, fra gli altri:

- degli esercenti le attività di trasporto merci con veicoli di massa massima complessiva superiore a 3,5 tonnellate è ridotta della misura determinata con riferimento al 31 dicembre 2001;

- degli enti pubblici ed alle imprese pubbliche locali esercenti l'attività di trasporto di cui al decreto legislativo 19 novembre 1997, n. 422, e relative leggi regionali di attuazione;

- delle imprese esercenti autoservizi di competenza statale⁶, regionale e locale di cui alla legge 28 settembre 1939, n. 1822, al Regolamento (CEE) n. 684/92 del Consiglio del 16 marzo 1992, e successive modificazioni, e al citato decreto legislativo n. 422 del 1997.

Come le precedenti, anche l'agevolazione di cui al D.L. 16/2005 era una misura a carattere contingente e, come quella di cui al precedente D.L. 265/2000, anche essa si caratterizzava per la riduzione dell'aliquota dell'accisa sul gasolio per autotrazione utilizzato da particolari categorie di soggetti "beneficiari".

Con l'art. 61 c. 4 del D.L. 24/01/2012, n. 1 il rimborso di tutti gli aumenti dell'aliquota di accisa sul gasolio da carburazione a favore dei soggetti interessati è stato reso una misura strutturale e fissa. Con tale disposizione, infatti, è stato previsto che *"in tutti i casi nei quali disposizioni di legge determinano aumenti dell'aliquota di accisa sul gasolio usato come carburante il maggior onere conseguente all'aumento dell'aliquota di accisa sul gasolio usato come carburante è sempre rimborsato, con le modalità previste dall'articolo 6, comma 2, primo e secondo periodo, del decreto legislativo 2 febbraio 2007, n. 26, nei confronti dei soggetti di cui all'articolo 5, comma 1, limitatamente agli esercenti le attività di trasporto merci con veicoli di massa massima complessiva pari o superiore a 7,5 tonnellate, e comma 2, del decreto-legge 28 dicembre 2001, n. 452, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2002, n. 16"*.

Da ultimo, con l'art. 1 c. 645 della L. 28/12/2015, n. 208 (Legge di stabilità 2016) è stata disposta l'esclusione da ogni forma di agevolazione per il gasolio da autotrazione in relazione a veicoli di categoria euro 3 o inferiore.

Pertanto, riassumendo, ad oggi i beneficiari dell'agevolazione per il settore dell'autotrasporto sono, per quanto qui interessa:

- gli esercenti l'attività di autotrasporto merci con vei-

coli – purché di categoria euro 3 o superiore (euro 2 o superiore fino a tutto l'anno 2015) - di massa massima complessiva pari o superiore a 7,5 tonnellate;

- gli enti pubblici ed alle imprese pubbliche locali esercenti l'attività di trasporto di cui al D.Lgs. 19/11/1997, n. 422, e relative leggi regionali di attuazione;
- le imprese esercenti autoservizi interregionali di competenza statale di cui al D. Lgs. 21/11/2005, n. 285, le imprese esercenti autoservizi di competenza regionale e locale di cui al citato Decreto Legislativo n. 422 del 1997, le imprese esercenti autoservizi regolari in ambito comunitario di cui al Regolamento (CE) n. 1073/2009 del Parlamento europeo e del Consiglio del 21 ottobre 2009.

Per quanto riguarda le specifiche modalità di presentazione della domanda di rimborso dell'accisa riconosciuta a favore degli autotrasportatori, gli operatori economici interessati dovranno obbligatoriamente procedere, mediante utilizzo del software messo a disposizione dell'utenza da parte dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli al link <https://www.agenziadoganemonopoli.gov.it/portale/dogane/operatore/accise/benefici-per-il-gasolio-da-autotrazione>, alla redazione della domanda di rimborso e dei relativi allegati ed alla successiva presentazione all'Ufficio delle Dogane territorialmente competente. ■

***Esperto in diritto tributario e
Capo Ufficio SVA presso la Dogana della Spezia**

1 - Nomenclatura Combinata della tariffa doganale.

2 - Secondo la nuova tempistica prevista dall'art. 64 c. 1 del D.L. 24/01/2012, n. 1. Nella precedente formulazione, l'istanza di rimborso doveva essere presentata a pena di decadenza entro il mese successivo alla scadenza di ciascun trimestre solare.

3 - soppressa

4- Ai sensi dell'art. 7 della direttiva in parola, viene definito quale "commerciale" il gasolio utilizzato a fini di trasporto merci per conto terzi o per conto proprio, effettuato con veicoli a motore o con autoveicoli con rimorchio adibiti esclusivamente al trasporto di merci su strada, aventi peso a pieno carico massimo ammissibile pari a superiore a 7,5tonn.

5 - Caratterizzati dalla presenza di speciali attrezzature permanentemente installate che, costituendo elementi necessariamente complementari alla funzione unitaria di trasporto merci, appaiono essenziali per l'attività esercitata dal mezzo.

6- Ai sensi del D. Lgs. 21/11/2005, n. 285 (*"Riordino dei servizi automobilistici interregionali di competenza statale"*):

• per *"servizi automobilistici interregionali di competenza statale"*, detti anche *"servizi di linea"*, si intendono i *"servizi di trasporto di persone effettuati su strada mediante autobus, ad offerta indifferenziata, che si svolgono in modo continuativo o periodico su un percorso che collega più di due regioni, ai sensi dell'articolo3, comma 1, lettera c), del decreto legislativo 19 novembre 1997, n. 422, ed aventi itinerari, orari, frequenze e prezzi prestabiliti, nonché i servizi integrativi di cui al regio decreto-legge 21dicembre 1931, n. 1575, convertito dalla legge 24 marzo 1932, n. 386"*;

• per *"impresa"* si intende *"l'impresa in possesso dei requisiti relativi all'accesso alla professione di trasportatore di persone su strada di cui al D. Lgs. 22/12/2000, n. 395 e ss.mm.ii., che organizza e gestisce a proprio esclusivo rischio economico i servizi automobilistici interregionali di competenza statale..."*.