

**L'imposta di consumo sugli oli  
lubrificanti:  
valutazione economica e proposte  
di riforma**

Ricerca per Gail Federchimica  
Rapporto finale

**Bocconi**

Università Bocconi – Econpubblica

2011

---

Federchimica - Aispec - Gail Gruppo aziende industriali della lubrificazione

La presente ricerca è stata elaborata da Università Bocconi e dai suoi ricercatori. Non è permessa né la riproduzione del presente documento o di alcuna sua parte, né la trasmissione in qualsiasi forma o con alcun mezzo dello stesso o di alcuna sua parte senza l'espressa autorizzazione dell'associazione editrice. Tutte le richieste di riproduzione devono essere inviate all'associazione editrice all'indirizzo riportato nell'ultima pagina. Dietro preventiva richiesta può essere concesso di riprodurre brevi estratti e citazioni. Non è ammessa la pubblicazione, per scopi commerciali privati, di cambiamenti editoriali o di stralci contenenti un intero capitolo.

# Sommario

|  |           |
|--|-----------|
| <b>EXECUTIVE SUMMARY</b>                             | <b>5</b>  |
| <b>LA STRUTTURA DEL MERCATO ITALIANO</b>             | <b>11</b> |
| 1. Descrizione del prodotto                          | 11        |
| 2. La struttura del mercato                          | 13        |
| 3. Il confronto con l'Europa                         | 20        |
| <b>FISCALITÀ</b>                                     | <b>22</b> |
| 1. Presupposto, base imponibile e aliquota d'imposta | 24        |
| 2. L'evoluzione del regime fiscale: brevi cenni      | 25        |
| 3. Entrate tributarie                                | 28        |
| 4. Adempimenti fiscali                               | 29        |
| 5. Confronto con l'Europa                            | 40        |
| <b>I PROBLEMI</b>                                    | <b>43</b> |
| 1. L'evasione fiscale                                | 43        |
| 1.1 Possibili forme di evasione                      | 43        |
| 1.2 Aspetti quantitativi                             | 49        |
| 2. Costi d'adempimento                               | 64        |
| <b>Proposte di riforma</b>                           | <b>71</b> |
| <b>APPENDICE 1</b>                                   | <b>75</b> |
| <b>Evoluzione del mercato</b>                        | <b>75</b> |

**Bocconi**

## Executive summary

L'Italia gioca un ruolo fondamentale in ambito europeo in merito alla produzione e commercializzazione di oli lubrificanti. Il nostro Paese si posiziona ai vertici, insieme con Francia, Germania e Regno Unito, per produzione, consumi e flussi da e verso l'estero. Su alcuni prodotti l'Italia si distingue particolarmente, come per le basi lubrificanti, la cui capacità produttiva rappresenta l'11% di quella complessiva europea, preceduta solo dalla Francia. La struttura del mercato è caratterizzata prevalentemente dalla presenza di piccole/medie imprese, con produzione e vendite sotto le 10.000 tonnellate l'anno, che costituiscono la quasi totalità dei produttori (le quali rappresentano infatti più dell'80% del mercato). Produttrici di basi lubrificanti sono invece alcune grosse imprese operanti nella raffinazione (in Italia prevalentemente due grandi multinazionali). Anche se le basi lubrificanti dovrebbero meritare trattazione separata rispetto ai lubrificanti finiti, visto il diverso trattamento ad esse riservato dalla normativa nazionale, tale distinzione non è possibile sulla base delle informazioni disponibili. I consumi di lubrificanti nel 2009 ammontavano a circa 399.000 tonnellate, in netto decremento rispetto ai consumi effettivi del 2008 e del 2007, quando questi superavano le 500.000 tonnellate. La crisi economica internazionale ha quindi inciso in misura profonda sul mercato: molte imprese lamentano una capacità produttiva inutilizzata del 50%. A livello nazionale, inoltre, il settore soffre di alcuni costi aggiuntivi che ne riducono la competitività sullo scenario europeo.

L'Italia applica infatti un tributo, l'imposta di consumo sugli oli lubrificanti che rappresenta un'eccezione nel panorama europeo. Solo tre Paesi, Danimarca, Polonia e Portogallo, hanno introdotto imposte simili ma con aliquote di gran lunga inferiori a quella italiana. Si tratta inoltre di Paesi in cui il settore degli oli lubrificanti ha un peso marginale.

Sebbene l'imposta gravi formalmente sul consumo, essa produce effetti rilevanti sulla struttura produttiva. In primo luogo esistono forti incentivi all'evasione a causa sia del livello dell'aliquota, sia degli elevati costi di adempimento collegati ad un complesso sistema di controlli. L'evasione ha come canale privilegiato gli scambi intracomunitari e ciò riduce la competitività dei produttori nazionali sul mercato interno. Inoltre i costi di adempimento gravano essenzialmente sui produttori nazionali, danneggiando la produzione domestica rispetto a quella estera anche sul mercato dell'esportazione.

Il rapporto fornisce alcune evidenze sul fenomeno dell'evasione nel settore degli oli lubrificanti attraverso un'analisi statistica basata sul confronto fra

consumi italiani e consumi in altri Paesi europei al netto delle differenze nella struttura economica e produttiva. In Italia, soprattutto nel caso dei lubrificanti per l'industria, i consumi risultano inferiori rispetto agli altri Paesi europei e la differenza non è spiegabile dalle differenze strutturali e nella performance dell'attività economica. L'evasione in tal modo stimata è valutabile tra le 9 e le 10.000 tonnellate di prodotto per il 2007 e più di 13.000 tonnellate nel 2008 per i soli lubrificanti ad uso trazione. Il confronto internazionale fornisce dunque stime del tutto compatibili con i dati comunicati dal Consorzio Obbligatorio sugli Oli Usati, che valuta in circa 40.000 tonnellate la discrepanza fra consumi effettivi e consumi dichiarati. Anche se una parte di tale differenza potrebbe essere dovuta alla movimentazione delle scorte, a seguito della crisi e della caduta nei consumi, il risultato segnala comunque un'evasione di dimensioni preoccupanti.

Una serie di fattori rendono più probabile che l'evasione si concentri sui prodotti di provenienza comunitaria. Una qualche evidenza della diffusione del fenomeno evasivo sulle importazioni è fornita dagli esiti degli accertamenti svolti dall'amministrazione finanziaria. In 12 sui 18 casi di evasione di recente accertati dall'Agenzia delle Dogane o dalla Guardia di Finanza di cui si hanno notizie e di cui si conoscono le modalità di attuazione, le frodi sono realizzate su compravendite di lubrificanti di provenienza comunitaria. Evidenze aggiuntive possono essere ricavate dall'analisi delle importazioni intorno agli anni della nascita del mercato unico europeo. A partire dal 1° gennaio 1993 vengono aboliti i controlli sulla movimentazione di merci all'interno del territorio europeo, mentre poco tempo prima, nel 1992 vengono emanate le norme (direttive CEE 81 e 82) che inducono gli Stati membri ad esentare dall'accisa i lubrificanti, mentre l'Italia continua ad applicare l'imposta. La riduzione registratasi nelle importazioni intorno al 1993 potrebbe segnalare un aumento delle immissioni illecite nel mercato domestico con l'obiettivo di evitare il pagamento del tributo.

L'evasione è anche favorita da un complesso sistema di adempimenti che generano costi che gravano pesantemente su ogni fase della produzione e commercializzazione del prodotto. Il sistema di adempimenti e controlli previsto per i lubrificanti ricalca difatti la stessa struttura prevista per i prodotti energetici utilizzati ai fini della combustione e carburazione. Se per questi ultimi le movimentazioni riguardano non meno di qualche decina di tonnellate di prodotto, le movimentazioni minime di lubrificanti interessano confezioni da 1 litro, al massimo da 50 litri. La quantità di lubrificanti oggetto di transazione è molto inferiore ai quantitativi scambiati di prodotti energetici (400.000 a fronte di 55 milioni di tonnellate, rispettivamente). Inoltre la struttura di mercato, a differenza

del settore dei prodotti energetici, è caratterizzata dalla netta prevalenza di imprese di piccole dimensioni. Tutte queste caratteristiche implicano oneri amministrativi relativamente ben più elevati sui lubrificanti rispetto ai prodotti energetici per via dell'elevato peso dei costi fissi. L'elevata frammentazione del settore comporta infatti una notevole duplicazione dei controlli rispetto al settore della raffinazione di carburanti o combustibili. I lubrificanti sono inoltre un prodotto complesso, costituito da centinaia di formulazioni, non un prodotto semplice come il carburante. Ciò rende ancora più gravosa la gestione dell'imposta sui primi rispetto ai secondi (visti gli obblighi di comunicazione delle diverse formulazioni o la maggiore difficoltà nelle verifiche).

La dimensione dei costi è illustrata nel rapporto attraverso i risultati di una survey condotta su di un campione di imprese del settore. I costi d'adempimento gravano per ben l'11% sulle imposte dovute. Inoltre l'incidenza dei costi è maggiore per le imprese di minore dimensione (la cui produzione non supera le 3.000 tonnellate) che rappresentano il 65% dei produttori italiani. In realtà gli oneri analizzati non esauriscono i costi d'adempimento. Non si considerano, ad esempio, i costi relativi alle sanzioni che possono essere comminate per semplici errori materiali. Complessivamente i dati della survey confermano un significativo svantaggio competitivo delle imprese che producono in Italia. Non è stato possibile, per mancanza di informazioni, analizzare i costi di gestione dell'imposta per l'Amministrazione finanziaria. È plausibile però che il loro importo sia considerevole in relazione al gettito percepito sul tributo, vista la struttura del mercato (si pensi ad esempio ai costi relativi all'invio dei funzionari presso la fabbrica per l'espletamento dei controlli, alla gestione delle comunicazioni, alle verifiche sulla corretta movimentazione dei prodotti, in un mercato caratterizzato da un elevato numero di PMI).

L'insieme dei costi associati all'imposta causa inefficienze allocative, poiché influisce sulle scelte d'investimento delle imprese. Nelle scelte di localizzazione rende più attraente gli altri Stati membri, dove si può produrre senza sopportare gli oneri connessi all'imposta, per poi fornire sia il mercato europeo che quello italiano. Gli obblighi sono più lievi per i soggetti dediti solamente alla commercializzazione, anche per il differenziale nel numero di operazioni poste in essere per ogni unità di prodotto immesso in consumo rispetto ai soggetti dediti alla produzione.

Si tratta di un esito difficilmente razionalizzabile in un'ottica di politica tributaria o industriale. L'Italia è un Paese molto importante nel contesto europeo della produzione di basi lubrificanti ed è inoltre caratterizzato da un'elevata specializzazione. Queste caratteristiche avrebbero potuto giocare un ruolo fondamentale nel rafforzamento e nello stimolo alla

crescita della filiera produttiva. Tali prospettive sono però fortemente condizionate dal regime fiscale attuale.

Paradossalmente l'imposta scoraggia lo sviluppo ed il rafforzamento della filiera produttiva in un Paese che, come l'Italia, è caratterizzato da un forte vantaggio competitivo potenziale dato, come ricordato, dall'elevata produzione di basi lubrificanti. Ciò penalizza in particolare le piccole imprese che rappresentano la quota più rilevante dei produttori domestici. In prospettiva il permanere dell'imposta potrebbe innescare un processo di delocalizzazione produttiva delle multinazionali estere ed un indebolimento delle imprese italiane, con evidenti ricadute negative in termini occupazionali.

L'insieme di queste considerazioni rendono auspicabile un intervento di riforma che punti ad una rapida e radicale semplificazione degli adempimenti, nella prospettiva della razionale eliminazione del tributo.

Una significativa semplificazione potrebbe riguardare gli adempimenti nella fase di produzione e circolazione dei lubrificanti. Queste fasi sono infatti già monitorate attraverso gli adempimenti richiesti dall'applicazione del regime generale dell'IVA. Un ulteriore intervento di semplificazione potrebbe riguardare la documentazione richiesta per il trasporto degli oli lubrificanti sostituendo il documento di trasporto XAB (da inviare in forma telematica dal 2012) con il normale DDT previsto per tutte le altre merci, ed eliminando il DAA (Documento Amministrativo di Accompagnamento) per gli oli lubrificanti in sospensione di imposta (previsto solo in Italia per la circolazione interna).

Un'ottica più strutturale pretenderebbe il superamento dell'imposta.

Al di là della sua inefficienza, documentata nel rapporto, l'imposta non ha neppure una chiara collocazione sistemica. Il tributo non può essere infatti inquadrato nell'ambito della tassazione dei prodotti energetici. I tributi sui prodotti energetici hanno due giustificazioni fondamentali. La prima è finanziaria e riguarda la capacità di garantire un gettito elevato in modo efficiente. La seconda è di natura economica in quanto il tributo può essere utilizzato per limitare i consumi eccessivi, facendo gravare sugli utilizzatori parte del costo sociale in termini di inquinamento che deriva dal consumo di tali prodotti.

L'efficienza del prelievo dipende da due fattori. Il primo è la relativa rigidità della domanda di questi prodotti che consente di sostenere elevate aliquote senza ridurre in maniera significativa la base imponibile. Il secondo è legato alla possibilità di controllare una base imponibile molto vasta con un numero estremamente ridotto di controlli. Questo è possibile quando il prodotto è relativamente omogeneo, i siti di produzione sono



poco numerosi, la movimentazione avviene in grandi volumi. Caratteristiche del tutto assenti nel mercato degli oli lubrificanti, come evidenziato nell'analisi del mercato condotta nel primo capitolo: il settore degli oli lubrificanti è infatti caratterizzato da una elevata differenziazione dei prodotti, da una elevata frammentazione della produzione fra imprese di medie e piccole dimensioni, dalla movimentazione di piccoli volumi.

Per quanto riguarda la motivazione di carattere economico essa è assente nel campo degli oli lubrificanti, sia perché il loro utilizzo non genera un danno ambientale diretto (come la produzione di emissioni gassose inquinanti) sia perché il costo del recupero degli oli esausti è già assolto dai produttori attraverso il contributo obbligatorio al COOU.

L'eliminazione dell'imposta di consumo può essere inserita in un più generale ripensamento dell'imposizione sui prodotti energetici nel nostro Paese. Da questo punto di vista l'aspetto strutturale più rilevante è che la tassazione, nella sua dimensione di correttivo ambientale, deve coordinarsi con il sistema europeo di scambio delle quote di emissione dei gas ad effetto serra denominate EUA (EU Allowances). In quest'ottica occorre ricordare che a partire dal 2013 le quote saranno progressivamente assegnate attraverso un meccanismo d'asta che genererà un gettito già di per sé capace di compensare quello dell'imposta sui prodotti lubrificanti finiti.

Viceversa, volendo o dovendo mantenere un gettito specifico coerente a quello della vigente imposta di consumo, occorrerà necessariamente individuare una fonte alternativa. Fonte che però dovrà essere trovata in ambito di materie fiscali già armonizzate per evitare la persistenza dell'iniqua e dannosa distorsione competitiva generata dalla vigente imposta di consumo.

# Bocconi

# La struttura del mercato italiano

## 1. Descrizione del prodotto

I lubrificanti costituiscono una vasta gamma di prodotti. Essi possono essere articolati in due principali categorie: i lubrificanti per trazione e i lubrificanti industriali. I lubrificanti per trazione includono gli oli motore, gli oli trasmissione e gli altri oli<sup>1</sup> e sono utilizzati in larga misura per la trazione leggera, ossia per il funzionamento delle autovetture. Tra gli altri utilizzatori vi sono la trazione pesante, le motociclette, la marina e i motori stazionari<sup>2</sup>. Tra i lubrificanti industriali sono inclusi gli oli per ingranaggi, gli oli idraulici, gli oli per compressori e turbine, gli oli per la lavorazione dei metalli, gli oli da processo ed altri oli specifici per alcuni settori industriali<sup>3</sup>. Gli oli da processo sono oli minerali utilizzati nella produzione di alcuni settori industriali, come nell'industria chimica, tessile, nella produzione di imballaggi, della gomma, etc. Essi possono sia essere utilizzati nei processi di lavorazione sia essere parte del prodotto finito.

La parola lubrificanti viene spesso associata ai soli oli lubrificanti, ma in realtà questi comprendono sia oli che grassi lubrificanti. I grassi sono usati in entrambi i settori, sia per la trazione sia nell'industria, in alternativa o in sostituzione agli oli lubrificanti quando problemi di tenuta o di spazio li rendono più idonei rispetto ai lubrificanti liquidi.

La tabella 1 riporta l'ammontare delle vendite di lubrificanti in Italia per gli anni 2007 e 2008<sup>4</sup>. Le vendite corrispondono alla quantità di lubrificante immesso nel mercato (ossia a ciò che la normativa definisce come quantità "immessa in consumo") da parte delle imprese produttrici. Non corrispondono però ai consumi effettivi poiché non tengono conto né delle perdite lungo la catena di distribuzione né della variazione delle scorte presso consumatori e dettaglianti. In Italia le vendite nel mercato interno di prodotti lubrificanti ammontavano nel 2008 a circa 500.000 tonnellate. Il totale è ripartito in tre categorie: lubrificanti per autoveicoli, per usi

---

<sup>1</sup> Anticongelanti, fluidi per freni, grassi per telai e così via.

<sup>2</sup> Impiegati nella generazione di energia elettrica.

<sup>3</sup> Ad esempio oli per cuscinetti, oli per guide e slitte, oli tessili e per apparecchiature pneumatiche.

<sup>4</sup> Le vendite nel mercato interno non includono i lubrificanti destinati all'approvvigionamento di navi e aerei impegnati in rotte internazionali. Ciò non implica particolari incongruenze, soprattutto tra dati relativi al gettito erariale e di mercato, viste le esenzioni previste per tali prodotti e per cui si rimanda alla sezione 2. Le vendite inoltre riguardano solamente l'economia civile.

industriali e oli da processo. Gli oli motore e gli oli industriali sono a loro volta articolati in diverse sotto-categorie, principalmente in base ai componenti e ai macchinari a cui sono destinati.

**Tabella 1: Totale delle vendite nel mercato interno. Italia, anni 2007 e 2008. Valori espressi in tonnellate**

**Vendite nel mercato interno.**

| Anno                                  | 2008            | 2007           | 2008                   | 2007           |
|---------------------------------------|-----------------|----------------|------------------------|----------------|
|                                       | Valori assoluti |                | Percentuale sul totale |                |
| Oli motore per autovetture            | 101.409         | 108.945        | 19,14%                 | 19,09%         |
| Oli motore per veicoli commerciali    | 72.486          | 78.822         | 13,68%                 | 13,81%         |
| Oli per motori a due tempi            | 5.679           | 6.042          | 1,07%                  | 1,06%          |
| <b>Tot. Oli motore</b>                | <b>179.574</b>  | <b>193.809</b> | <b>33,89%</b>          | <b>33,95%</b>  |
| Fluidi per trasmissioni automatiche   | 9.392           | 11.689         | 1,77%                  | 2,05%          |
| Oli ingranaggi auto                   | 24.884          | 26.427         | 4,70%                  | 4,63%          |
| <b>Tot. Oli cambio e trasmissione</b> | <b>34.276</b>   | <b>38.116</b>  | <b>6,47%</b>           | <b>6,68%</b>   |
| <b>Grassi auto</b>                    | <b>4.916</b>    | <b>5.642</b>   | <b>0,93%</b>           | <b>0,99%</b>   |
| <i>Lubrificanti per autoveicoli</i>   | <i>218.766</i>  | <i>237.567</i> | <i>41,29%</i>          | <i>41,62%</i>  |
| Oli ingranaggi industria              | 17.047          | 17.938         | 3,22%                  | 3,14%          |
| Oli per sistemi idraulici             | 93.421          | 97.265         | 17,63%                 | 17,04%         |
| <b>Oli cambio e trasmissioni</b>      | <b>110.468</b>  | <b>115.203</b> | <b>20,85%</b>          | <b>20,18%</b>  |
| <b>Grassi industria</b>               | <b>14.708</b>   | <b>15.944</b>  | <b>2,78%</b>           | <b>2,79%</b>   |
| Oli da tempra                         | 3.990           | 4.269          | 0,75%                  | 0,75%          |
| Oli da taglio interi                  | 24.838          | 26.046         | 4,69%                  | 4,56%          |
| Oli emulsionabili-solubili            | 18.246          | 19.090         | 3,44%                  | 3,34%          |
| Prodotti protettivi                   | 4.530           | 4.956          | 0,85%                  | 0,87%          |
| <b>Tot. Oli lavorazione metalli</b>   | <b>51.604</b>   | <b>54.361</b>  | <b>9,74%</b>           | <b>9,52%</b>   |
| Oli per turbine                       | 6.508           | 5.706          | 1,23%                  | 1,00%          |
| Oli per trasformatori                 | 7.250           | 7.207          | 1,37%                  | 1,26%          |
| <b>Tot. Oli altamente raffinati</b>   | <b>13.758</b>   | <b>12.913</b>  | <b>2,60%</b>           | <b>2,26%</b>   |
| Oli per compressori                   | 5.022           | 5.767          | 0,95%                  | 1,01%          |
| Oli per lubrificazione generale       | 34.747          | 38.115         | 6,56%                  | 6,68%          |
| Altri oli non per lubrificazione      | 10.063          | 10.752         | 1,90%                  | 1,88%          |
| <b>Tot. Altri oli industriali</b>     | <b>49.832</b>   | <b>54.634</b>  | <b>9,40%</b>           | <b>9,57%</b>   |
| <i>Lubrificanti industriali</i>       | <i>240.370</i>  | <i>253.055</i> | <i>45,36%</i>          | <i>44,33%</i>  |
| <i>Oli da processo</i>                | <i>70.734</i>   | <i>80.199</i>  | <i>13,35%</i>          | <i>14,05%</i>  |
| <b>TOTALE</b>                         | <b>529.870</b>  | <b>570.821</b> | <b>100,00%</b>         | <b>100,00%</b> |

Fonti: Eurolub.

Le quote di lubrificanti destinati agli autoveicoli e all'industria non differiscono significativamente. Esse ammontano a circa il 41-42% delle vendite totali per i primi e a circa il 44-45% per i secondi, come si può notare dalle ultime due colonne della Tabella 1. Gli oli motore per autovetture e veicoli commerciali assorbono la quota più importante delle vendite, sia rispetto agli altri lubrificanti per autoveicoli che ai lubrificanti industriali. Tra i lubrificanti industriali il maggior peso corrisponde agli oli utilizzati nei sistemi idraulici e in generale agli oli cambio e trasmissioni. Altre voci consistenti sono rappresentate dagli oli utilizzati

nella lubrificazione generale e dagli oli da taglio interi e solubili per la lavorazione dei metalli.

L'evoluzione delle vendite nel mercato interno negli ultimi anni, è descritta nell'appendice. Si evidenzia in particolare una brusca riduzione delle vendite in corrispondenza del 2008, dovuta agli effetti della crisi economica esplosa in autunno dello stesso anno.

## 2. La struttura del mercato

Secondo le informazioni disponibili, in Italia si contano circa 120 imprese attive nella produzione e/o commercializzazione di lubrificanti, di cui circa 80-90 operanti nell'ambito della produzione<sup>5</sup>. Tale conoscenza si basa sull'incrocio di informazioni provenienti dal Gail – Gruppo aziende industriali della lubrificazione, associazione facente parte di Federchimica, e di informazioni provenienti dalla banca dati AIDA. Quest'ultima raccoglie informazioni sulle società di capitali attive in Italia.

La grande maggioranza delle imprese è impegnata nella produzione di lubrificanti, talvolta anche di additivi e di altri prodotti della chimica. Solo una parte veramente esigua, 6 imprese, perlopiù grandi multinazionali, si occupa anche della produzione di carburanti. Sul totale, circa 20 imprese sono multinazionali.

Si dispone di informazioni dettagliate sul livello della produzione per 57 imprese. La Figura 1 mostra la ripartizione percentuale di questo insieme di imprese per livello di produzione. La maggioranza di queste, il 65% (37 imprese), produce meno di 3.000 tonnellate di prodotto l'anno e solo il 12% ha livelli produttivi pari a 20.000 tonnellate e più l'anno<sup>6</sup>. La Tabella 2 riporta il valore medio del numero di addetti, del fatturato, del valore aggiunto e dell'utile lordo. Nelle righe 1-4 i produttori sono ripartiti per livelli di produzione, secondo la stessa suddivisione applicata nella Figura 1. Con l'eccezione del fatturato e dell'utile lordo, il valore medio relativo alle altre voci sembra essere strettamente crescente al crescere della produzione. Per le imprese con minori quote di mercato (quelle appartenenti alla prima fascia di produzione) il numero dei dipendenti non supera nella grande maggioranza dei casi (25 su 28 imprese di cui si conosce il numero di dipendenti) i 40 addetti. Solo in due casi il numero di

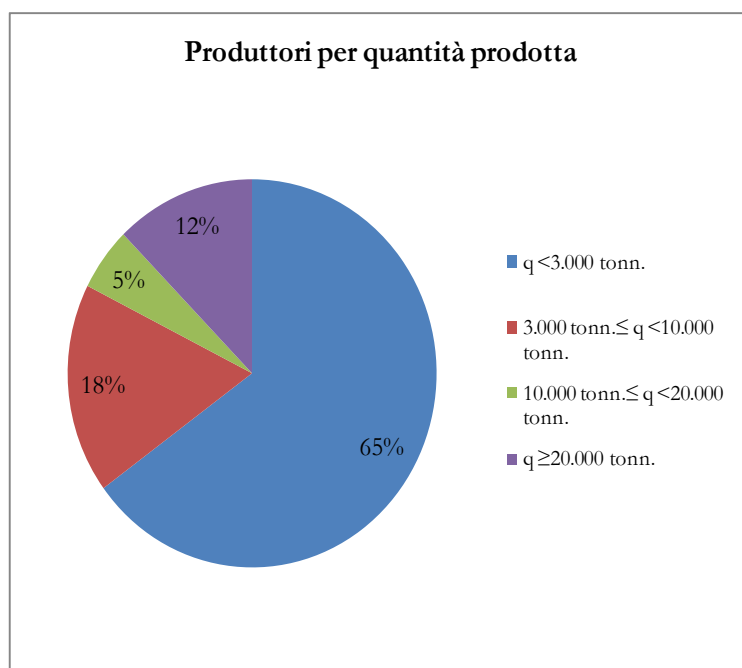
---

<sup>5</sup> Alcune si occupano della sola produzione e affidano a terzi la commercializzazione, altre di entrambe le attività. È possibile che alcune imprese, soprattutto le più piccole, sfuggano all'attenzione. In particolare per coloro che esercitano attività d'impresa in forma diversa dalla società di capitali.

<sup>6</sup> In particolare alla prima classe appartengono 37 imprese, alla seconda 10, alla terza 3 e all'ultima 7.

dipendenti si avvicina o supera le 100 unità<sup>7</sup>. Anche per le imprese la cui produzione varia tra le 3.000 e le 10.000 tonnellate il numero di dipendenti rimane contenuto e varia tra le 16 e le 52 unità. Le imprese con livelli produttivi maggiori (quelli che superano le 10.000 tonnellate) occupano ovviamente un maggior numero di addetti.

**Figura 1: Ripartizione dei produttori per quantità prodotta**



Fonti: Gail e AIDA.

**Tabella 2: Profilo delle imprese per livello di produzione. Valori medi (in migliaia di euro)**

|                                 | N° di dipendenti | Fatturato | Valore aggiunto | Utile lordo |
|---------------------------------|------------------|-----------|-----------------|-------------|
| q < 3.000 tonn.                 | 28,9             | 12 233    | 2 327           | 358         |
| 3.000 tonn. ≤ q < 10.000 tonn.  | 34,7             | 99 175    | 2 731           | - 1 196     |
| 10.000 tonn. ≤ q < 20.000 tonn. | 437,3            | 75 962    | 33 812          | 11 572      |
| q ≥ 20.000 tonn.                | 510,0            | 245 332   | 45 865          | 10 258      |
| Altri                           | 62,4             | 75 909    | 8 138           | 3 639       |
| Altri (esclusi i maggiori)      | 15,7             | 6 690     | 1 345           | 63          |

Fonti: Gail e Aida.

È necessario evidenziare il fatto che le imprese di cui non si dispongono informazioni riguardo ai livelli produttivi sembrano, per la maggior parte, essere piccoli produttori. E' possibile porre a confronto tra i due gruppi di imprese alcune caratteristiche indicative della dimensione della produzione e delle vendite. La quinta riga della Tabella 2 riporta le stesse statistiche illustrate precedentemente per i produttori su cui si conoscono

<sup>7</sup> Per queste imprese il numero di dipendenti ammonta rispettivamente a 92 e 176 unità.

le sole voci di bilancio<sup>8</sup>. Tale gruppo però include alcune imprese che possono essere considerate perlomeno medio/grandi produttori. È infatti inclusa un'impresa multinazionale operante nella raffinazione di prodotti petroliferi che conta circa 580 dipendenti e il cui fatturato si aggira sugli 800 milioni di euro. Altre due imprese specializzate esclusivamente, o quasi, nella produzione di oli lubrificanti<sup>9</sup> contano rispettivamente su 118 e 165 dipendenti e il loro fatturato si aggira intorno ai 100 milioni di euro. Un'altra impresa operante nel campo degli additivi realizza un fatturato superiore ai 500 milioni di euro e conta un numero di circa 200 dipendenti. Appare quindi opportuno mostrare le caratteristiche dei produttori di cui alla quinta riga escludendo queste 4 imprese. Si può notare come l'insieme di imprese la cui produzione non è nota sia caratterizzato da un numero di dipendenti, valore aggiunto e utile medi vicini ai valori associati ai produttori la cui quantità prodotta è inferiore alle 10.000 tonnellate, mentre il fatturato medio si avvicina piuttosto al valore medio relativo al terzo gruppo, sebbene questo sia inferiore al fatturato medio per i produttori del secondo gruppo. I risultati però cambiano radicalmente escludendo le quattro imprese sopra citate, come mostrato nella riga 6. Questa volta si raggiungono valori inferiori ai 4 gruppi per tutte le voci considerate (con l'eccezione dell'utile lordo medio, che risulta superiore al valore relativo al secondo gruppo). In particolare il numero medio di dipendenti è 16 contro i 29 del primo gruppo, mentre il fatturato medio si aggira sui 7 milioni di euro contro gli 12 del primo gruppo. Se considerassimo quindi le imprese di cui alla riga 6 come appartenenti al primo gruppo di imprese per livelli di produzione, queste ultime nel complesso conterebbero per il 70% circa del mercato e non più per il 65%<sup>10</sup>.

La Tabella 3 riporta l'evoluzione della produzione, dei consumi, delle importazioni e delle esportazioni per il 1985 e per gli anni 1990-2007<sup>11</sup>.

La produzione corrisponde al *net refinery output*, ossia alla quantità prodotta in raffineria al netto di eventuali perdite e del prodotto utilizzato per il funzionamento degli impianti di produzione. Possiamo notare come

---

<sup>8</sup> Sono 21 imprese.

<sup>9</sup> Una di esse opera nel campo della rigenerazione di oli esausti. Secondo quanto da essa dichiarato, nel 2009 produceva più di 80.000 tonnellate di basi lubrificanti rigenerate.

<sup>10</sup> Rimangono comunque escluse da queste considerazioni le imprese di cui non si dispone alcuna informazione, né relativamente ai quantitativi prodotti, né relativamente alle voci di bilancio.

<sup>11</sup> I dati sui consumi, sulle importazioni e sulle esportazioni provengono da Europolub. Per quanto riguarda importazioni ed esportazioni i dati di fonte Europolub non contengono informazioni relative agli anni 1994-1996. Vista però la coincidenza per tutti gli altri anni con le informazioni prodotte da Eurostat, sono stati considerati questi ultimi dati. Vista invece la mancanza di informazioni riguardo alla produzione, i dati per quest'ultima provengono interamente da Eurostat. Il primo dato disponibile risale al 1990.

la quantità prodotta complessivamente sia rimasta pressoché stabile dal 1990 al 2007. La produzione ha subito un'impennata, crescendo del 13% nel 1992, per poi calare a partire dal 1996 e stabilizzarsi negli anni successivi intorno al valore del 1990. Nell'intero periodo considerato, la produzione ha subito una leggera riduzione del 2%.

I consumi effettivi corrispondono essenzialmente alle vendite nel mercato interno, con l'eccezione che queste ultime non prendono in considerazione né delle perdite lungo la catena di distribuzione né della variazione delle scorte presso consumatori e dettaglianti. I consumi subiscono un incremento del 20% nel 1990, attestandosi negli anni successivi intorno alle 700.000 tonnellate e sempre al di sopra dal 1995 al 2000. Nel 2001 si assiste a un calo dei consumi del 7% circa e, in seguito, ad una pressoché continua e costante riduzione tra il 2 e il 3%, con l'eccezione del 2005, fino a raggiungere nel 2007 le 626.000 tonnellate.

Le esportazioni non includono le quantità che accompagnano altri prodotti industriali o di società di ingegneria, che sono invece incluse nella definizione di mercato interno. Sono anche escluse le esportazioni di prodotti derivanti dalla raffinazione per conto terzi e a essi destinate. Per quanto riguarda questa voce, si assiste nel tempo a robusti incrementi intervallati da riduzioni più contenute. I maggiori aumenti si hanno in corrispondenza del 2001, con una crescita del 43% rispetto all'anno precedente, e del 1992, con una crescita del 19%. Dal 1985 al 1990 le esportazioni crescono in media dell'8% l'anno. Le maggiori contrazioni si registrano invece nel 1998, con una riduzione del 13% rispetto all'anno precedente, e nel 2000, con una riduzione del 15%. Complessivamente le esportazioni sono cresciute del 91%, passando dalle 407.000 tonnellate del 1985 alle 910.000 del 2007.

Per quanto riguarda le importazioni, tra il 1985 e il 1990 si assiste a un incremento medio annuale del 50%, seguite da un aumento nel 1991 del 17%. A partire dal 1992 si osserva una forte riduzione nelle importazioni che passano dalle 102.000 alle 62.000 tonnellate in 3 anni, con una variazione massima del -20% circa registrata nel 1993. Dal 1995 si manifesta una crescita quasi continua, con un picco massimo di incremento del 41% del 2003, che porterà le importazioni ad aumentare nell'intero periodo considerato complessivamente del 904%, dalle 25.000 tonnellate del 1985 alle 251.000 del 2007.



**Tabella 3: Produzione, consumi effettivi, importazioni ed esportazioni di lubrificanti (migliaia di tonnellate)**

| <b>Produzione, consumi, importazioni ed esportazioni</b> |      |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |
|--|------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
|  | 1985 | 1990  | 1991  | 1992  | 1993  | 1994  | 1995  | 1996  | 1997  | 1998  | 1999  | 2000  | 2001  | 2002  | 2003  | 2004  | 2005  | 2006  | 2007  |
| <b>Produzione<sup>a</sup></b>                            |      | 1.279 | 1.244 | 1.408 | 1.385 | 1.326 | 1.422 | 1.473 | 1.266 | 1.297 | 1.162 | 1.264 | 1.250 | 1.331 | 1.296 | 1.294 | 1.286 | 1.196 | 1.252 |
| <b>Consumi effettivi</b>                                 | 596  | 718   | 673   | 668   | 728   | 699   | 720   | 709   | 713   | 726   | 727   | 744   | 690   | 685   | 665   | 646   | 655   | 637   | 626   |
| <b>Imports<sup>b</sup></b>                               | 25   | 87    | 102   | 87    | 70    | 62    | 73    | 79    | 96    | 110   | 135   | 113   | 98    | 123   | 173   | 170   | 204   | 216   | 251   |
| <b>Exports<sup>b</sup></b>                               | 476  | 679   | 678   | 804   | 746   | 745   | 814   | 746   | 836   | 730   | 791   | 669   | 958   | 949   | 919   | 815   | 942   | 842   | 910   |

Fonti: Europolub ed Eurostat.

Note: <sup>a</sup> dati provenienti da Eurostat; <sup>b</sup> dati provenienti da Eurostat per gli anni 1994-1996.

**Produzione:** corrisponde al *Net refinery output*, ossia alla quantità di lubrificante prodotta in raffineria al netto delle perdite e del prodotto utilizzato per il funzionamento degli impianti.

**Consumi effettivi:** corrispondono alle vendite nel mercato interno corrette per la variazione delle scorte presso consumatori e dettaglianti e per le perdite lungo la catena di distribuzione.

**Esportazioni:** non includono le quantità che accompagnano altri prodotti industriali (incluse invece nella definizione di vendite nel mercato interno). Includono anche le esportazioni di basi lubrificanti.

**Importazioni:** sono inclusive delle basi lubrificanti.

**Bocconi**

La Tabella 4 mostra il dettaglio delle importazioni ed esportazioni per Paese di provenienza o di destinazione per gli anni 2006 e 2007. Per quanto riguarda le importazioni, vista la mancanza di articolazione nei dati di fonte Europolub per Paese di provenienza, sono state utilizzate le informazioni provenienti da Eurostat<sup>12</sup>. Circa le importazioni, il più importante partner dell'Italia è il Belgio, con 85.000 tonnellate importate nel 2007, seguito dalla Francia con 65.000 tonnellate e dal Regno Unito con 37.000. Le importazioni da Paesi appartenenti all'Unione europea a 25 ammontavano in entrambi gli anni a circa il 95% delle importazioni complessive. Per quanto riguarda le esportazioni, i dati di fonte Europolub contengono una dettagliata articolazione per Paese di destinazione. I più rilevanti Paesi europei di destinazione sono la Francia, con 79.000 tonnellate nel 2007, la Grecia con 53.000 e la Spagna con 46.000. Le esportazioni verso Paesi europei<sup>13</sup> ammontavano nel 2006 al 35% del totale, mentre nel 2007 al 29%. I più importanti partner extra-europei includono la Turchia, con 118 mila tonnellate importate nel 2007, e l'India in Asia; gli Stati Uniti in America e l'Egitto e la Nigeria in Africa. Particolarmente importanti risultano le esportazioni verso l'Asia, dovute anche al peso della Turchia. Esse assorbivano il 28% del totale nel 2007 e il 35% nel 2006. Alla riduzione del peso europeo e asiatico nel 2007 corrisponde un incremento delle esportazioni verso Paesi delle Americhe. Queste passano dal 6% al 20% del totale nei due anni.

È da sottolineare comunque il fatto che, sebbene le esportazioni sembrano porre l'Italia in vetta tra i Paesi appartenenti all'Ue preceduta solamente da Francia e Paesi Bassi, il dato è fuorviante. Le esportazioni<sup>14</sup> non comprendono infatti solamente i prodotti finiti, ma anche gli oli base, che sono un prodotto intermedio. L'Italia concentra da sola il 10,7% della capacità produttiva di basi lubrificanti dell'Ue a 25, prevalentemente in due grandi imprese multinazionali<sup>15</sup>. Una di queste, stando a quanto essa stessa dichiara, esportava nel 2007 544.000 tonnellate di basi lubrificanti. Tale precisazione si rende necessaria, evidenziando soprattutto l'elevato peso delle basi sulle esportazioni complessive, per via del diverso trattamento fiscale di queste ultime rispetto ai prodotti finiti<sup>16</sup>, punto questo che verrà discusso nel capitolo 3. Su di esse non è infatti prevista l'applicazione delle disposizioni in materia di accise, sebbene la loro

---

<sup>12</sup> I dati Eurostat non riportano le importazioni più esigue, soprattutto quelle provenienti da Paesi extra-europei. Il totale dell'ultima riga (di fonte Europolub) non coincide quindi con la somma delle importazioni dai singoli Paesi (di fonte Eurostat).

<sup>13</sup> Si considera l'UE a 25.

<sup>14</sup> Come pure le importazioni.

<sup>15</sup> Agip ed Esso.

<sup>16</sup> Argomento illustrato nel dettaglio nei successivi capitoli.

produzione sia soggetta a qualche forma di controllo ai fini della prevenzione di possibili attività fraudolente<sup>17</sup>.

**Tabella 4: Dettaglio importazioni ed esportazioni per Paese di provenienza e destinazione (valori in migliaia di tonnellate) 2006 e 2007**

|                                      | Importazioni per paese di provenienza |            | Esportazioni per paese di destinazione |            |
|--------------------------------------|---------------------------------------|------------|--|------------|
|                                      | 2007                                  | 2006       | 2007                                   | 2006       |
| Austria                              | 5                                     | 5          | 1                                      | 2          |
| Belgio                               | 85                                    | 86         | 22                                     | 31         |
| Danimarca                            | 3                                     | 3          | 3                                      | 3          |
| Francia                              | 65                                    | 47         | 79                                     | 77         |
| Germania (inclusa l'ex-RDT dal 1991) | 23                                    | 20         | 14                                     | 38         |
| Grecia                               | 6                                     | 7          | 53                                     | 42         |
| Irlanda                              |                                       |            | 2                                      |            |
| Malta                                |                                       |            |  |            |
| Paesi Bassi                          | 12                                    | 15         | 1                                      | 3          |
| Polonia                              |                                       |            | 9                                      | 7          |
| Portogallo                           |                                       |            | 1                                      |            |
| Rep. Ceca                            |                                       |            | 1                                      |            |
| Slovenia                             |                                       |            | 2                                      | 2          |
| Spagna                               | 3                                     | 5          | 46                                     | 38         |
| Svezia                               |                                       |            |  |            |
| Ungheria                             |                                       |            |  | 1          |
| Regno Unito                          | 37                                    | 16         | 29                                     | 47         |
| Altri U.E.                           |                                       |            | 3                                      | 5          |
| <b>Totale UE</b>                     |                                       |            | <b>266</b>                             | <b>296</b> |
| Bulgaria                             |                                       |            | 2                                      | 1          |
| Croazia                              |                                       |            | 3                                      | 4          |
| Norvegia                             |                                       |            |  |            |
| Romania                              |                                       |            | 3                                      | 2          |
| Svizzera                             |                                       |            | 4                                      | 4          |
| <b>Totale Europa</b>                 |                                       |            | <b>279</b>                             | <b>315</b> |
| Egitto                               |                                       |            | 59                                     | 45         |
| Nigeria                              |                                       |            | 46                                     | 49         |
| Sud Africa                           |                                       |            | 21                                     | 42         |
| Tunisia                              |                                       |            | 24                                     | 2          |
| Altri Africa                         |                                       |            | 49                                     | 47         |
| <b>Totale Africa</b>                 |                                       |            | <b>199</b>                             | <b>185</b> |
| Argentina                            |                                       |            | 12                                     | 5          |
| Canada                               | 3                                     | 1          |  |            |
| Stati Uniti                          |                                       |            | 37                                     | 9          |
| Altri America                        |                                       |            | 129                                    | 35         |
| <b>Totale America</b>                |                                       |            | <b>178</b>                             | <b>49</b>  |
| Cina                                 |                                       |            | 1                                      | 15         |
| India                                |                                       |            | 35                                     | 13         |
| Singapore                            |                                       |            | 6                                      | 39         |
| Siria                                |                                       |            | 10                                     | 15         |
| Turchia                              |                                       |            | 118                                    | 92         |
| Altri Asia                           |                                       |            | 84                                     | 119        |
| <b>Totale Asia</b>                   |                                       |            | <b>254</b>                             | <b>293</b> |
| <b>Totale Oceania</b>                |                                       |            | <b>0</b>                               | <b>0</b>   |
| <b>Totale Mondo</b>                  | <b>251</b>                            | <b>216</b> | <b>910</b>                             | <b>842</b> |

Fonti: Eurostat ed EuroPalub.

**Bocconi**

<sup>17</sup> Come la miscelazione con additivi al fine di ottenere un prodotti potenzialmente assoggettabili ad imposta evitando i necessari adempimenti fiscali.

### 3. Il confronto con l'Europa

L'Italia risulta essere, all'interno dell'Unione europea, uno dei Paesi più rilevanti per produzione, consumo e flussi da e verso l'estero di oli lubrificanti, insieme a Francia, Germania e Regno Unito. Il confronto con questi Paesi può essere d'aiuto alla comprensione degli argomenti che saranno trattati nel capitolo 3.

La Tabella 5 riporta, analogamente alla Tabella 3 per la sola Italia, produzione, consumo, importazioni e esportazioni per Francia, Germania, Regno Unito e Unione europea a 25 Paesi<sup>18</sup>. Le importazioni e le esportazioni UE sono date dalla somma dei flussi verso e dai Paesi a essa appartenenti. La differenza tra esportazioni e importazioni misura quindi le esportazioni nette espresse in termini quantitativi verso Paesi extra-europei.

Per quanto riguarda la produzione, i dati sono alquanto contrastanti tra i tre Paesi considerati. Se per l'Italia la produzione era rimasta pressoché stabile nell'intero periodo, per gli altri Paesi si assiste a importanti variazioni. Per la Francia la riduzione è alquanto modesta, del 5% tra il 1990 e il 2007. Per la Germania invece aumenta del 156% dal 1990 al 2007. Il Regno Unito invece segna un pressoché continuo calo a partire dal 1995 che lo porterà nel 2007 a produrre una quantità del 44% inferiore rispetto al 1990. Il Regno Unito è anche caratterizzato da ampie variazioni nel tempo, come le brusche riduzioni del 1999 e del 2000 o l'incremento del 2004. A livello europeo le variazioni nel livello della produzione sono abbastanza contenute. Le uniche eccezioni sono costituite dall'incremento consistente nel 2004, seguito da continue riduzioni negli anni seguenti. È interessante notare come la Germania produca da sola il 32% dell'intera produzione UE, seguita dalla Francia con il 20% e dall'Italia con il 16%.

---

<sup>18</sup> I dati sulla produzione sono, come per l'Italia, dati Eurostat, mentre i dati sui consumi, sulle importazioni e sulle esportazioni sono di fonte Europolub. Per quanto riguarda gli ultimi due aggregati, in assenza dei dati provenienti da Europolub per gli anni 1994-1996, sono stati incluse per Germania e Regno Unito le informazioni provenienti dall'altra fonte, vista la coincidenza tra le due per tutti gli altri anni. Per la Francia invece le due fonti erano alquanto discordanti. Si è preferito quindi non includere alcun valore. Per quanto riguarda l'Unione europea si è scelto di utilizzare per ogni aggregato le informazioni Eurostat. I dati Europolub non erano coerenti, in quanto includevano talvolta anche Paesi extra-UE facenti parte del blocco europeo. Possiamo inoltre in questo modo mantenere fissa la composizione dell'UE all'Unione a 25 membri nel corso degli anni.

**Tabella 5: Produzione, consumi effettivi, importazioni e esportazioni di lubrificanti per l'UE ed alcuni Paesi.**  
**Valori in migliaia di tonnellate**

|                          | 1985  | 1990  | 1991  | 1992  | 1993  | 1994  | 1995  | 1996  | 1997  | 1998  | 1999  | 2000  | 2001  | 2002  | 2003  | 2004  | 2005  | 2006  | 2007  |
|--------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| <b>Francia</b>           |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |
| <b>Produzione</b>        |       | 1.640 | 1.714 | 1.794 | 1.719 | 1.725 | 1.847 | 1.948 | 1.937 | 1.942 | 1.826 | 1.836 | 1.789 | 1.742 | 1.843 | 1.870 | 1.855 | 1.610 | 1.560 |
| <b>Consumi effettivi</b> | 830   | 933   | 888   | 876   | 840   | 898   | 911   | 885   | 900   | 931   | 919   | 931   | 895   | 876   | 833   | 821   | 790   | 764   | 766   |
| <b>Imports</b>           | 35    | 48    | 50    | 54    | 47    | n.d.  | n.d.  | n.d.  | 183   | 164   | 305   | 272   | 269   | 234   | 263   | 243   | 271   | 707   | 681   |
| <b>Exports</b>           | 635   | 808   | 816   | 837   | 787   | n.d.  | n.d.  | n.d.  | 1.119 | 1.044 | 1.386 | 1.314 | 1.354 | 1.287 | 1.302 | 1.419 | 1.582 | 1.730 | 1.699 |
| <b>Germania</b>          |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |
| <b>Produzione</b>        |       | 1.561 | 1.551 | 1.534 | 1.421 | 1.539 | 1.552 | 1.565 | 1.491 | 1.542 | 1.614 | 1.508 | 1.525 | 1.534 | 1.594 | 2.084 | 2.045 | 2.264 | 2.431 |
| <b>Consumi effettivi</b> | 1.023 | 1.113 | 1.197 | 1.141 | 1.109 | 1.169 | 1.180 | 1.125 | 1.159 | 1.142 | 1.158 | 1.117 | 1.046 | 1.046 | 1.045 | 1.010 | 1.005 | 1.123 | 1.109 |
| <b>Imports</b>           | 144   | 474   | 465   | 482   | 489   | 489   | 481   | 503   | 549   | 570   | 607   | 644   | 532   | 582   | 519   | 637   | 653   | 725   | 801   |
| <b>Exports</b>           | 503   | 390   | 330   | 319   | 351   | 368   | 446   | 526   | 510   | 464   | 460   | 454   | 530   | 549   | 564   | 641   | 788   | 689   | 691   |
| <b>UK</b>                |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |
| <b>Produzione</b>        |       | 973   | 973   | 1.163 | 1.264 | 1.296 | 1.261 | 1.111 | 1.231 | 1.134 | 907   | 703   | 656   | 509   | 576   | 1.136 | 936   | 617   | 547   |
| <b>Consumi effettivi</b> | 816   | 822   | 759   | 786   | 806   | 795   | 895   | 864   | 872   | 813   | 790   | 804   | 796   | 841   | 852   | 858   | 849   | 866   | 860   |
| <b>Imports</b>           | 226   | 187   | 182   | 191   | 213   | 215   | 221   | 220   | 210   | 197   | 164   | 211   | 251   | 297   | 570   | 530   | 424   | 503   | 359   |
| <b>Exports</b>           | 598   | 582   | 532   | 663   | 752   | 786   | 744   | 653   | 722   | 632   | 673   | 635   | 806   | 521   | 678   | 750   | 709   | 400   | 194   |
| <b>UE a 25</b>           |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |       |
| <b>Produzione</b>        |       | 6.981 | 6.901 | 7.183 | 7.060 | 7.362 | 7.690 | 7.683 | 7.456 | 7.594 | 7.345 | 7.144 | 7.091 | 7.060 | 7.202 | 8.597 | 8.080 | 7.782 | 7.629 |
| <b>Consumi effettivi</b> |       | 5.955 | 5.407 | 5.429 | 5.199 | 6.105 | 5.930 | 5.536 | 5.718 | 5.980 | 5.921 | 6.214 | 5.668 | 5.636 | 5.406 | 5.734 | 5.518 | 5.530 | 5.577 |
| <b>Imports</b>           |       | 3.364 | 3.320 | 3.677 | 3.211 | 3.335 | 2.893 | 3.122 | 3.147 | 3.058 | 3.548 | 3.742 | 3.547 | 3.824 | 3.764 | 4.165 | 4.211 | 4.564 | 4.557 |
| <b>Exports</b>           |       | 4.762 | 4.677 | 4.814 | 5.326 | 5.368 | 5.979 | 6.280 | 6.400 | 5.390 | 5.312 | 5.207 | 5.803 | 5.567 | 5.922 | 6.151 | 6.430 | 6.128 | 5.100 |

Fonti: Eurostat ed Europolub.

Note: I dati sui consumi provengono da Europolub. I dati sulle importazioni e sulle esportazioni sono di fonte Europolub, ad eccezione degli anni 1994-1996.

**Produzione:** corrisponde al *Net refinery output*, ossia alla quantità di lubrificante prodotta in raffineria al netto delle perdite e del prodotto utilizzato per il funzionamento degli impianti.

**Consumi effettivi:** corrispondono alle vendite nel mercato interno corrette per la variazione delle scorte presso consumatori e dettaglianti e per le perdite lungo la catena di distribuzione.

**Esportazioni:** non include le quantità che accompagnano altri prodotti industriali (inclide invece nella definizione di vendite nel mercato interno). Includono anche le esportazioni di basi lubrificanti.

**Importazioni:** sono inclusive delle basi lubrificanti.

Per quanto riguarda i consumi, come per l'Italia, anche per Francia e Germania si osserva un generale incremento nel periodo che va dal '90 al 2000, seguito da continue riduzioni nel periodo seguente. Non si rilevano tuttavia variazioni marcate e nell'intero periodo considerato i consumi si mantengono abbastanza stabili. La variazione complessiva spazia dal -8% per la Francia al +8% per la Germania. Come per la produzione, anche per i consumi, la Germania è il primo Paese in ordine di importanza, ma a seguirla questa volta è il Regno Unito. Per l'UE nel suo complesso nell'intero periodo i consumi si riducono di 400.000 tonnellate, una variazione totale del -6,3%.

In Francia l'aumento delle importazioni è ancora più accentuato che nel nostro Paese: dal 1985 al 2007 esse aumentano del 1.850%, ossia passano dalle 35.000 tonnellate del 1985 alle 680.000 del 2007. Tale incremento può essere spiegato dal fatto che, se da un lato produzione e consumi si mantengono abbastanza stabili, nell'intero periodo, le esportazioni passano da 635.000 tonnellate a 1.700.000. Anche per la Germania l'incremento nelle importazioni è molto importante, del 456%, dalle 144 alle 800.000 tonnellate<sup>19</sup>. Il Regno Unito registra invece la variazione più contenuta nelle importazioni tra i tre Paesi considerati: esse aumentano del 59%, passando dalle 226.000 alle 359.000 tonnellate. Dai dati sulle importazioni ed esportazioni europee, si può notare come la UE sia un esportatore netto di prodotti lubrificanti, sebbene i flussi netti verso l'estero si siano ridotti nel corso del tempo. Se dal 1995 le esportazioni nette ammontavano a più di un milione di tonnellate, con picchi di 3 milioni e oltre nel 1996 e nel 1997, negli ultimi due anni queste si riducevano a circa 500-600.000 tonnellate.

---

<sup>19</sup> Tale incremento non è spiegabile, come per la Francia, dalle variazioni nelle esportazioni o dalla costanza della produzione e dei consumi. Le prime variano infatti solo di 200.000 tonnellate, la produzione aumenta anch'essa, mentre i consumi si mantengono per tutti gli anni ben lontani dalla differenza tra produzione e le esportazioni nette. Anche per il Regno Unito si riscontrano delle incongruenze. A fronte di consumi che eccedono la produzione a partire dal 2000 e fino al 2004, le importazioni sono molto inferiori alle esportazioni. Tali discrepanze inoltre non possono essere spiegate da variazioni nelle scorte.

**Bocconi**

# Fiscalità

## 1. Presupposto, base imponibile e aliquota d'imposta

In Italia l'imposizione sugli oli minerali è disciplinata dal decreto legislativo del 26 ottobre 1995, n. 504, come modificato dal decreto legge 135/2009<sup>20</sup>. Il Titolo I del decreto 504 contiene le disposizioni generali in materia di accise, mentre il Titolo III contiene le disposizioni specifiche riguardanti l'imposta sul consumo degli oli lubrificanti. Tali imposte si applicano agli oli lubrificanti<sup>21</sup> e altri prodotti energetici qualora utilizzati ai fini della lubrificazione meccanica<sup>22</sup>. L'imposta colpisce anche agli oli lubrificanti utilizzati in miscela con i carburanti con funzione di lubrificazione.

Tra i prodotti non soggetti a imposta sono compresi: i prodotti destinati a subire ulteriori trattamenti, gli oli lubrificanti impiegati nella produzione e nella lavorazione della gomma naturale e sintetica, nella produzione di antiparassitari per piante da frutta, nella produzione di materie plastiche e resine artificiali e sintetiche. Non è considerato fatto generatore di accisa l'autoconsumo di oli lubrificanti all'interno di stabilimenti che producono prodotti energetici. Gli oli lubrificanti imbarcati per provvista di bordo di aerei e navi sono soggetti allo stesso trattamento previsto per i carburanti, ossia sono esenti dal pagamento dell'imposta.

Precedentemente alla riforma delle disposizioni in materia di imposte sul consumo di oli lubrificanti rigenerati, attuata con il decreto legge 135/2009, questi venivano tassati ad aliquota ridotta del 50% rispetto all'aliquota applicata agli oli di prima distillazione. Tuttavia tali previsioni potevano ritenersi discriminatorie nei confronti degli altri Stati membri della EU. Gli oli rigenerati importati in Italia dagli altri membri EU non potevano infatti godere delle medesime agevolazioni, ai sensi della legge finanziaria per il 2006<sup>23</sup>. Al fine di rispondere alla procedura d'infrazione aperta dalla Commissione Europea per l'esistenza di tali norme discriminatorie<sup>24</sup>, il

---

<sup>20</sup> Convertito con modificazioni dalla legge 166/2009.

<sup>21</sup> Codici NC da 2710 19 81 a 2710 19 99 e lubrificanti e bitumi contenuti nelle preparazioni di cui al codice NC 3403.

<sup>22</sup> Come i prodotti energetici greggi e gli estratti aromatici.

<sup>23</sup> Legge del 23 dicembre 2005, n. 266. Essa precisava che ai fini dell'agevolazione sugli oli rigenerati, per oli usati dovevano intendersi gli oli raccolti in Italia.

<sup>24</sup> Si veda la procedura d'infrazione n. 2004/2190.



decreto sopra citato sopprimeva le agevolazioni a favore degli oli rigenerati e prevedeva un'aliquota unica applicabile a tutti gli oli lubrificanti che veniva fissata in misura inferiore rispetto alla precedente, a €750,00 per mille chilogrammi di prodotto, in modo tale da mantenere il gettito erariale invariato. Successivamente l'aliquota d'imposta è rimasta inalterata a tale livello.

Presupposto d'imposta è l'immissione in consumo nel mercato interno di oli lubrificanti. L'immissione in consumo si verifica:

- per i prodotti nazionali, al momento della cessione agli utilizzatori o ad imprese esercenti il commercio che ne effettuano la rivendita;
- per i prodotti comunitari, all'atto di ricevimento della merce da parte dell'acquirente ovvero al momento della cessione del prodotto, così come definita ai fini delle imposte sul valore aggiunto, da parte del venditore residente in altro Stato membro a privati consumatori o a soggetti che agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione;
- per i prodotti provenienti da altri Paesi, all'atto dell'importazione;
- per i prodotti che risultano mancanti alle verifiche<sup>25</sup> e per i quali non è possibile accertare il regolare esito, all'atto della loro constatazione.

La base imponibile è costituita dal volume espresso in migliaia di chilogrammi di prodotto (misurato a una temperatura di 15° Celsius).

Obbligati al pagamento dell'imposta sono: il fabbricante di prodotti ottenuti sul territorio nazionale; il soggetto che effettua la prima immissione in consumo per i prodotti di provenienza comunitaria; l'importatore per i prodotti provenienti da Paesi terzi.

## 2. L'evoluzione del regime fiscale: brevi cenni

L'istituzione dell'imposta di fabbricazione sugli oli minerali e sui prodotti della loro lavorazione (ivi compresi gli oli lubrificanti) risale al 1939<sup>26</sup>, in sostituzione della precedente tassa di vendita. Presupposto d'imposta era l'estrazione dallo stabilimento di prodotti finiti e l'aliquota d'imposta applicabile ai lubrificanti ammontava a 160 Lire per quintale di prodotto.

---

<sup>25</sup> Sulla base dei riscontri tra giacenze, prodotti in entrata e in uscita e le prove documentali di cui è d'obbligo la tenuta. Gli ammanchi riscontrati in sede di verifica sono determinati anche in base alle rese di produzione e ai cali ritenuti ammissibili. Qualora questi superino di una certa misura i cali consentiti è previsto il recupero delle imposte e l'applicazione di sanzioni, come sarà spiegato con maggiore dettaglio nei paragrafi successivi.

<sup>26</sup> Regio decreto-legge del 28 febbraio 1939, n. 334. Sarà abrogato dal d. lgs. 504/95.

In ambito comunitario nel 1992 venivano emanate le direttive (CEE) 81 e 82. In merito al trattamento degli oli lubrificanti, l'art. 8 della direttiva 81 prevedeva che "... gli Stati membri esentano dall'accisa armonizzata i prodotti elencati in appresso alle condizioni da essi stabilite, allo scopo di garantire un'agevole e corretta applicazione di tali esenzioni ed evitare frodi, evasioni o abusi: a) gli oli minerali non utilizzati come carburanti o come combustibili per riscaldamento;...". In ottemperanza a tale articolo, la direttiva 82, all'art. 2, elencava gli oli minerali che erano oggetto di accisa, tra cui non erano inclusi gli oli lubrificanti.

Nel recepimento di tali direttive, in Italia veniva emanato il decreto legge 331/93<sup>27</sup>, che riformava la disciplina in materia di accise sugli oli minerali ai fini dell'armonizzazione con le norme comunitarie. Come detto, le norme comunitarie imponevano agli Stati membri l'obbligo di esentare dall'ambito di applicazione delle accise gli oli lubrificanti, ma tali norme non venivano recepite dalla nuova disciplina nazionale, che sostituiva alle imposte di fabbricazione sugli oli lubrificanti le imposte sul consumo e assoggettava gli oli lubrificanti ad un'imposta di lire 1.040.000 per tonnellata. Due anni più tardi<sup>28</sup> l'aliquota veniva innalzata a lire 1.260.000 per tonnellata.

A seguito di tali avvenimenti, ritenendo le norme nazionali in contrasto con quelle comunitarie<sup>29</sup>, il 19 novembre del 2001 la Commissione delle Comunità europee presentava ricorso contro l'Italia. Nel settembre del 2003 la Corte di giustizia delle Comunità europee<sup>30</sup> verificava la violazione della disciplina italiana e dichiarava l'illegittimità dell'imposta sui lubrificanti, condannando l'Italia alle spese.

A seguito del ricorso da parte della Commissione CE e con lo scopo di dotarsi di alcune armi di difesa davanti alla Corte di giustizia, nel 2001 il governo italiano adottava il decreto legge 452 del 2001<sup>31</sup> che sopprimeva l'imposta di consumo sugli oli lubrificanti e istituiva al suo posto una nuova imposta, denominata *contributo di riciclaggio e di risanamento ambientale*<sup>32</sup>. Davanti alla Corte infatti l'Italia si difendeva sostenendo di aver conformato, per mezzo di tale decreto, il diritto italiano a quello comunitario. Tuttavia la Corte non accettava le argomentazioni italiane e considerava il nuovo contributo di riciclaggio e risanamento ambientale un mero "*prolungamento, sotto altra forma, della soppressa imposta di*

---

<sup>27</sup> Convertito con modificazioni dalla legge 427/93.

<sup>28</sup> Tramite di d. lgs. 504/95.

<sup>29</sup> In particolare con le disposizioni contenute nelle direttive 92/12/CEE e 92/81/CEE.

<sup>30</sup> Con sentenza n. C-437/01.

<sup>31</sup> Decreto legge 452 del 2001, convertito in legge con modificazioni dalla legge del 27 febbraio 2002, n. 16.

<sup>32</sup> L'ammontare del contributo era fissato in €325 per tonnellata di prodotto.

*consumo*". In mancanza dell'emanazione del regolamento ministeriale che avrebbe dovuto disciplinare il nuovo tributo, le norme contenute nel decreto del 452/2001 non trovavano comunque attuazione.

Successivamente la legge finanziaria per il 2006<sup>33</sup> stabiliva che *"l'articolo 62<sup>34</sup> del testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi ... di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, continua ad esplicare i suoi effetti. A decorrere dal 1° gennaio 2006 l'aliquota dell'imposta di consumo sugli oli lubrificanti di cui all'allegato I al medesimo testo unico è fissata in euro 842 per mille chilogrammi."* Tali norme quindi abrogavano quelle contenute nel decreto 452/2001 e pertanto la disciplina riguardante l'imposta sul consumo di lubrificanti continuava a produrre i suoi effetti.

Come precedentemente illustrato in questo paragrafo, le direttive adottate dal Consiglio dell'Unione europea nel 1992 imponevano l'obbligo di esenzione degli oli lubrificanti dall'ambito di applicazione delle accise. Tuttavia nel 2003 si registrava un cambiamento di rotta in tale ambito normativo modificando radicalmente il regime previsto dall'art. 8 della direttiva 92/81/CEE. Veniva infatti emanata la nuova direttiva 2003/96/CE, riguardante la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità. All'art. 30 tale direttiva abrogava le precedenti direttive CEE 81 e 82 del 1992<sup>35</sup>.

Sostanzialmente la nuova direttiva rimuove ogni vincolo alla tassazione nazionale dei lubrificanti ed ogni Paese è quindi libero da allora di assoggettare i lubrificanti ad imposte di consumo (o sulla produzione).

Qualche tempo dopo le istituzioni comunitarie sono state chiamate a esprimere il loro parere sulla compatibilità tra normativa nazionale e comunitaria, così come riformata della nuova direttiva. Nell'ambito delle controversie tra Fendt Srl e l'Agenzia delle Dogane-Ufficio Dogane di Trento, la Commissione tributaria di secondo grado di Trento presentava alcune domande di pronuncia giudiziale nei confronti della Corte di giustizia delle Comunità europee. Questa volta, alla luce della nuova disciplina, la Corte di giustizia si pronunciò in favore delle norme italiane riguardanti l'imposizione indiretta sugli oli lubrificanti. Con sentenza

---

<sup>33</sup> Legge del 23 dicembre 2005, n. 266. In particolare l'art. 1, comma 116.

<sup>34</sup> L'articolo che disciplina l'imposta sul consumo di oli lubrificanti.

<sup>35</sup> In merito al trattamento degli oli lubrificanti, l'art. 2, n. 4, recita: *"la presente direttiva non si applica:*

*[...]*

*b) ai seguenti usi dei prodotti energetici e dell'elettricità:*

*- prodotti energetici utilizzati per fini diversi dall'utilizzazione come carburante per motori o come combustibile per riscaldamento".*

relativa alle cause unificate C-145/06 e C-146/06, la Corte rilevava l'esclusione degli oli lubrificanti dall'ambito di applicazione della direttiva 96 del 2003 e giudicava quindi le disposizioni nazionali in merito alle imposte oggetto della controversia come compatibili con la nuova normativa comunitaria.

In seguito, il già citato d.l. 135/2009 sottoponeva gli oli rigenerati allo stesso trattamento fiscale degli oli di prima distillazione e fissava l'aliquota d'imposta a €750,00 per mille kg.

Oltre alle accise, in base all'articolo 13 del decreto legge 166/2009<sup>36</sup>, le imprese italiane sono gravate da un contributo obbligatorio di €155 per ogni tonnellata di prodotto immesso in consumo nei confronti del Consorzio obbligatorio degli oli usati.

### 3. Entrate tributarie

**Bocconi**

Le entrate erariali derivanti dalle imposte di consumo sugli oli lubrificanti e i bitumi di petrolio ammontano nel 2009 a 315 milioni di euro. La Tabella 6 illustra la loro evoluzione a partire dal 1995 fino al 2001. Ci si riferisce in questo caso agli incassi, per mancanza di disponibilità delle entrate di competenza. Nella prima riga sono indicati i valori assoluti, nella seconda i valori millesimali rispetto al totale delle imposte indirette. Come è possibile notare dai valori millesimali, le entrate erariali derivanti dalle imposte considerate danno conto di una quota minima delle entrate totali da imposte indirette. Le entrate variano in misura abbastanza modesta nel periodo 1995-2001 con valori compresi tra i 360 e i 400 milioni di euro.

**Tabella 6: Entrate erariali (incassi) derivanti da imposte di consumo su oli lubrificanti e bitumi di petrolio 1995-2001**

| Entrate erariali (incassi)              |       |       |       |       |       |       |       |
|---|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
|   | 1995  | 1996  | 1997  | 1998  | 1999  | 2000  | 2001  |
| Valori assoluti (in milioni di euro)    | 362   | 400   | 378   | 392   | 367   | 377   | 382   |
| In % sul totale delle imposte indirette | 3,23‰ | 3,35‰ | 2,97‰ | 2,89‰ | 2,45‰ | 2,43‰ | 2,47‰ |

Fonti: dati Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Note: <sup>a</sup> dati parziali.

Le conclusioni sono diverse se si prende in considerazione il periodo più recente. La Tabella 7 evidenzia l'evoluzione delle entrate di competenza nel periodo 2002-2010. In questo caso si evidenzia la forte riduzione delle

<sup>36</sup> Convertito con legge 166/2009.

entrate nel 2009 e una ripresa ai livelli del 2008 nel 2010. Rispetto a inizio periodo (2002) la riduzione complessiva ammonta al 14%. Le entrate più elevate in valore assoluto corrispondono all'anno 2006. Dal 2005 al 2006 è aumentato il totale delle imposte indirette (dell'8% circa, dai 178 ai 192 miliardi di euro), ma le imposte di consumo su lubrificanti e bitumi di petrolio hanno registrato incrementi più che proporzionali rispetto alle prime, con una variazione positiva del 21% circa. Le entrate aumentano nonostante le vendite nel mercato interno, la produzione e i consumi abbiano subito una contrazione in corrispondenza di tale anno. L'incremento può tuttavia essere spiegato dall'entrata in vigore delle disposizioni contenute nella legge finanziaria per il 2006, già citate nel precedente paragrafo. In particolare, a partire dal 1° gennaio 2006 l'aliquota d'imposta passava da 650 euro<sup>37</sup> per tonnellata a 842 euro.

**Tabella 7: Entrate erariali di competenza derivanti dalle imposte di consumo su oli lubrificanti e bitumi di petrolio 2002-2010**

| Entrate erariali di competenza          |       |       |       |       |       |       |       |       |       |
|---|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
|   | 2002  | 2003  | 2004  | 2005  | 2006  | 2007  | 2008  | 2009  | 2010  |
| Valori assoluti (in milioni di euro)    | 366   | 389   | 351   | 357   | 431   | 400   | 384   | 305   | 384   |
| In % sul totale delle imposte indirette | 2,29‰ | 2,32‰ | 1,94‰ | 2,00‰ | 2,24‰ | 2,05‰ | 2,01‰ | 1,65‰ | 1,85‰ |

Fonti: dati Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Successivamente al 2006, le imposte sui lubrificanti e i bitumi generano sempre minori entrate in relazione presumibilmente al continuo calo delle vendite e dei consumi, ad eccezione dell'aumento corrispondente al 2010. Nell'intero periodo considerato, dal 1995 al 2010, il peso delle entrate erariali da imposte sui lubrificanti e sui bitumi di petrolio risulta in calo pressoché continuo.

## 4. Adempimenti fiscali

Le norme riguardanti i vari adempimenti a cui sono tenuti i soggetti obbligati al pagamento dell'imposta sono riportate nel decreto legislativo 504/95 e nel decreto del Ministro delle Finanze 557 del 17 settembre del 1996.

I soggetti che intendono fabbricare oli lubrificanti sono obbligati almeno 60 giorni prima dell'inizio dell'attività a presentare denuncia all'Ufficio

<sup>37</sup> Come precedentemente illustrato, sebbene nel 2001 il decreto legge 452 prevedesse la soppressione dell'imposta sui lubrificanti, in mancanza di norme attuative alle sue disposizioni le previgenti norme continuavano a produrre i propri effetti.

tecnico di finanza (UTF) competente. Tale denuncia deve essere corredata da una relazione tecnica che riporti una descrizione dell'edificio, delle apparecchiature e degli impianti, dei processi di lavorazione e dei quantitativi di materie prime e prodotti finiti che si pensa di poter impiegare e ottenere nel processo produttivo. A tale relazione devono essere allegate planimetria dell'opificio e tabelle di taratura dei serbatoi destinati a contenere materie prime e prodotti ottenuti. A seconda della tipologia di prodotti lubrificanti<sup>38</sup>, le imprese che intendono ottenere licenza fiscale dichiarano nella denuncia la composizione fiscalmente rilevante dei prodotti da ottenere ed indicano il tipo di confezionamento. In caso di modifiche in un momento successivo, queste sono preventivamente comunicate all'UTF.

Una volta effettuato il collaudo, che può prevedere anche esperimenti di lavorazione ai fini della determinazione delle rese, l'UTF rilascia licenza fiscale e verbale di verifica. Qualsiasi modificazione successiva si intenda apportare rispetto alla situazione esistente al momento della verifica deve essere preventivamente denunciata all'UTF. Contestualmente al rilascio della licenza, l'UTF comunica l'ammontare di cauzione e del diritto annuale dovuti. Infatti, il produttore è obbligato a prestare cauzione in misura pari al 10% dell'imposta gravante sulla quantità massima di prodotti che possono essere detenuti nel deposito fiscale e comunque non inferiore all'imposta media mensile, con riferimento all'anno solare di attività. In aggiunta essi sono obbligati al pagamento di un diritto annuale, che ammonta a €258,23. Tale versamento deve essere effettuato dal 1 al 16 dicembre antecedente all'anno a cui si riferisce.

Gli obblighi di denuncia all'UTF, di conseguente dotazione della licenza fiscale e di pagamento della cauzione si applicano anche ai soggetti che effettuino la prima immissione in consumo di prodotti provenienti da altri Stati membri, anche se contenuti in altre merci. Per i soggetti esercenti deposito è obbligatorio anche l'inoltro delle planimetrie e delle tabelle di taratura dei serbatoi.

Almeno cinque giorni prima dell'inizio delle operazioni, il produttore comunica all'UTF gli orari di lavorazione e le quantità previste di materie prime da trattare e di prodotti da ottenere per un periodo non superiore a un mese.

Una volta terminato il processo di lavorazione, gli oli lubrificanti ottenuti sono inseriti nel registro di carico e scarico. Tale registro riporta: le basi lubrificanti e gli additivi prodotti nell'impianto, i prodotti (basi

---

<sup>38</sup> Come per le preparazioni che contengono meno del 70% in peso di oli lubrificanti (codice NC 3403), assoggettati a tassazione per l'effettiva quantità di lubrificante soggetta ad imposizione in esso contenuta.

lubrificanti, additivi e altro) inseriti dall'esterno e impiegati nella produzione e gli oli lubrificanti sfusi e confezionati introdotti dall'esterno, per quanto riguarda il carico; le basi lubrificanti, gli oli lubrificanti sfusi o confezionati estratti, distinti a seconda che siano soggetti ad imposta o destinati ad usi esenti, dalla parte dello scarico. L'assunzione in carico dei prodotti è effettuata per le quantità effettivamente pervenute; in caso le differenze rispetto ai documenti di accompagnamento superino le tolleranze ammesse dalla normativa, sussiste l'obbligo di comunicazione immediata all'UTF. Per i prodotti esportati, i registri riportano gli estremi della documentazione doganale comprovante l'effettiva esportazione. Per le operazioni di trasferimento in Stati comunitari, nei registri sono annotati gli estremi riepilogativi<sup>39</sup> delle cessioni e degli acquisti comunitari. La contabilizzazione delle basi e oli lubrificanti ottenuti dalla rigenerazione di oli esausti deve essere effettuata separatamente rispetto ai prodotti di prima distillazione. Le movimentazioni contenute in tali registri sono documentate dagli appositi documenti di accompagnamento delle merci.

L'amministrazione finanziaria può applicare agli apparecchi contenuti negli impianti bolli e suggelli e ordinare, a spese del depositario, l'attuazione delle misure necessarie alla tutela del gettito fiscale, compresa l'installazione di strumenti di misura.

Gli obblighi illustrati precedentemente, come quelli inerenti il rilascio della licenza fiscale e la tenuta dei registri di carico/scarico, riguardano tutti i depositi utilizzati dall'esercente, siano essi propri o di terzi.

Entro la fine del mese successivo a quello a cui si riferisce, ai fini dell'accertamento, il produttore presenta dichiarazione mensile con indicazione dei quantitativi prodotti e immessi in consumo e dell'ammontare di imposta dovuta. Entro le medesime scadenze viene effettuato il versamento delle imposte dovute<sup>40</sup>. In caso di perdita irrimediabile o distruzione totale dei prodotti che si trovano in regime sospensivo, è previsto l'abbuono delle imposte solo in caso il soggetto obbligato provi in maniera soddisfacente all'amministrazione finanziaria che la perdita sia avvenuta per caso fortuito o per forza maggiore. Sui prodotti assoggettati ad accisa può essere richiesto il rimborso della stessa qualora siano trasferiti in altro Stato membro, esportati o in caso di miscele dalle quali si ottiene un prodotto soggetto ad imposte di ammontare inferiore. Pena la decadenza, l'istanza di rimborso deve essere

---

<sup>39</sup> Previsti dal decreto del Ministro delle finanze del 22 febbraio 2010.

<sup>40</sup> Gli stessi obblighi ricadono sui soggetti che effettuino prima immissione in consumo di prodotti da altri Stati membri.

presentata entro due anni dalla data di effettuazione delle operazioni suddette.

Per quanto riguarda il trasferimento di oli lubrificanti per i quali non è stata assolta l'imposta ad impianti di produzione di oli lubrificanti o inviati da questi ultimi a depositi propri o di terzi, tale trasferimento prevede la presentazione allo speditore di copia della licenza fiscale, i cui estremi sono annotati dallo speditore in apposito registro. Il trasporto deve inoltre essere accompagnato dal documento di accompagnamento comunitario in regime sospensivo<sup>41</sup> di cui al regolamento CEE n. 2719/92, emesso dal mittente. Sono accompagnati dalla dogana dal medesimo documento i prodotti provenienti da Paesi terzi destinati a lavorazione o confezionamento e importati senza pagamento dell'imposta. I prodotti di provenienza comunitaria sono invece scortati da documentazione commerciale in cui viene indicato mittente, destinatario, quantità e qualità della merce. La circolazione dei prodotti a imposta assolta avviene invece unitamente al documento di accompagnamento dei beni viaggianti (XAB) di cui al D. P. R. n. 627/1978. In particolare tale documento deve provenire da una distinta serie di numerazione. Oltre alla denominazione della merce, tale documento deve contenere anche il codice di nomenclatura combinata (NC 2710 o 3403) a 6 o 4 cifre, qualora la compilazione del documento sia effettuata mediante sistemi computerizzati e non siano disponibili gli spazi necessari.

I registri che le imprese devono obbligatoriamente tenere devono essere oggetto di vidimazione da parte dell'UTF precedentemente al loro utilizzo e sono oggetto di chiusura alla fine di ogni esercizio finanziario. Le giacenze finali devono essere riportate sui registri dell'anno successivo. Il prospetto di chiusura deve essere redatto in triplice copia, fatto firmare e timbrare entro il 30 gennaio dell'anno successivo a cui si riferisce. Una copia di tale prospetto deve essere allegata al registro del nuovo anno.

Per quanto riguarda gli esercenti depositi commerciali, essi sono tenuti a denunciarne l'esercizio al competente Ufficio dell'Agenzia delle dogane<sup>42</sup>. Sono esenti da tale obbligo i depositi per la vendita al minuto la cui quantità di prodotti energetici contenuti non superi i 500 kg. Gli esercenti depositi commerciali sono in possesso della licenza fiscale rilasciata dall'UTF e sono obbligati alla tenuta dei registri di carico e scarico. Per quanto riguarda la circolazione, i prodotti soggetti ad accisa devono essere

---

<sup>41</sup> Regime fiscale applicabile alla fabbricazione, trasformazione, detenzione e circolazione dei prodotti soggetti ad accisa, non vincolati a procedura o regime doganale sospensivo.

<sup>42</sup> Sono soggetti all'obbligo anche gli esercenti deposito ad uso privato, agricolo e industriale di capacità superiore ai 25 metri cubi, gli esercenti impianti di distribuzione stradale e di distribuzione automatica di carburanti collegati a serbatoi la cui capacità globale superi i 10 metri cubi.



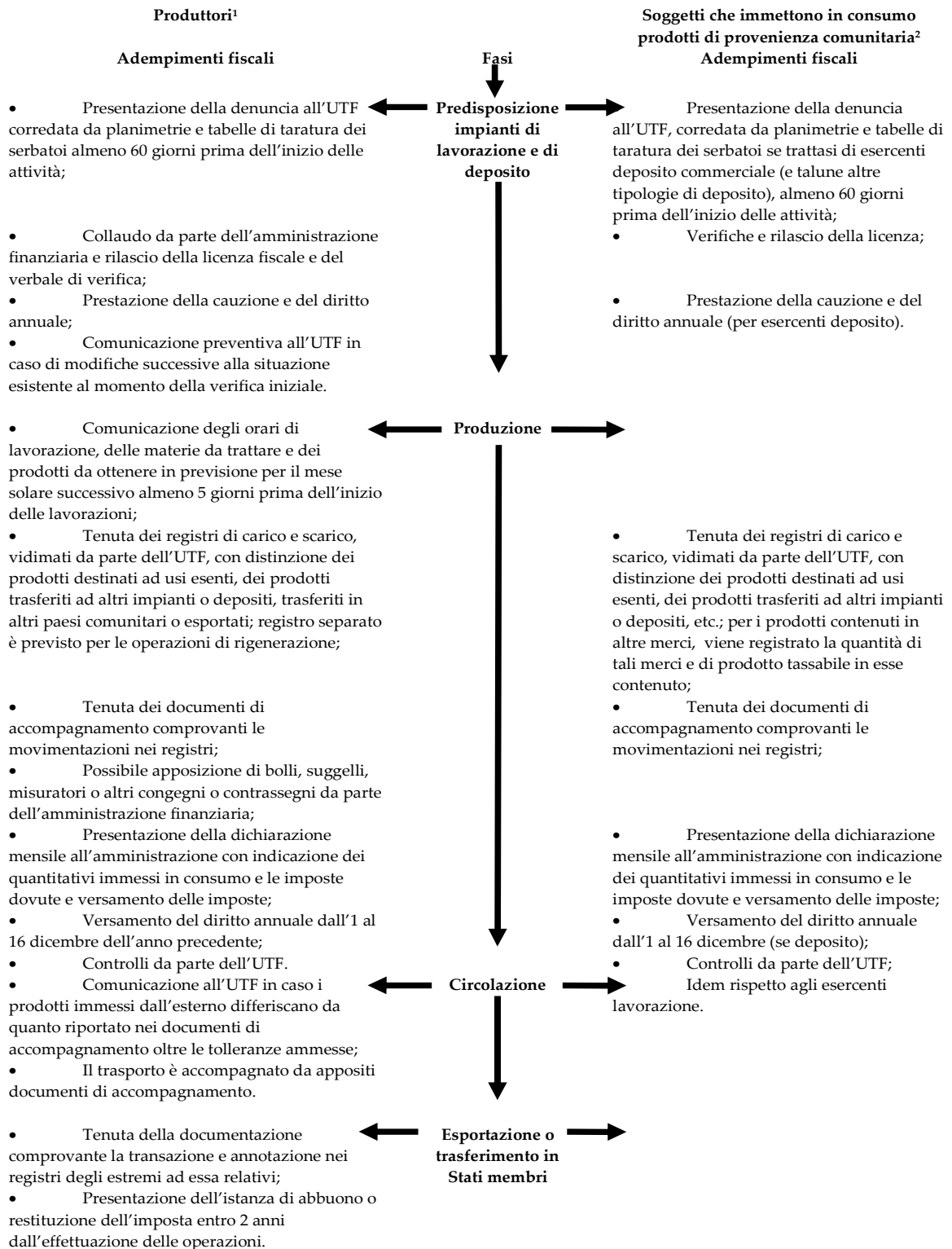
scortati da documento di accompagnamento, ad eccezione dei carichi inferiori a mille chilogrammi verso depositi non soggetti a denuncia. Nel caso di attraversamento del territorio di altro Stato membro nel trasporto da una località nazionale a un'altra, è previsto l'obbligo per il mittente di presentazione di apposita dichiarazione all'Ufficio dell'Amministrazione finanziaria competente in relazione al luogo di spedizione. Il trasferimento tra depositi commerciali deve essere comunicato sia dal mittente alla partenza sia dal destinatario all'arrivo della merce agli Uffici dell'Agenzia delle dogane competenti per i territori di ubicazione dei depositi interessati.

In riferimento ai soggetti che effettuano la prima immissione in consumo di prodotti di provenienza comunitaria, sono sottoposti all'obbligo di denuncia e rilascio di licenza fiscale non solo gli esercenti deposito commerciale ma anche i soggetti che si approvvigionano direttamente e con carattere di continuità di prodotti comunitari per lo svolgimento della loro attività. I soggetti diversi dai precedenti sono invece tenuti al solo versamento dell'imposta entro 30 giorni dalla data di ricezione della merce, purché il quantitativo complessivamente acquistato superi i 10 kg.

I controlli da parte dell'UTF sono di varia natura. L'UTF provvede al riscontro contabile della dichiarazione mensile, procede almeno una volta l'anno a effettuare controlli presso impianti e depositi in cui viene accertata la regolare tenuta della contabilità e, in caso di ammanchi di prodotti non giustificabili, procede al recupero delle relative imposte. La frequenza dei sopralluoghi è dettata principalmente dall'entità delle lavorazioni. Per quanto riguarda le fabbriche di lubrificanti situate presso raffinerie, esse sono già soggette a vigilanza fiscale da parte dell'ufficio finanziario di fabbrica, che esercita il proprio controllo anche su suddetti prodotti. Il depositario autorizzato è obbligato a fornire i locali, l'arredamento e le attrezzature necessari ai fini della verifica e a sostenere le relative spese per il suo funzionamento. Sono a carico del depositario i corrispettivi delle verifiche svolte su sua richiesta fuori dall'orario ordinario d'ufficio.

La Figura 2 sintetizza quanto detto precedentemente in materia di adempimenti fiscali.

**Figura 2: Fasi della produzione e immissione in consumo e relativi adempimenti fiscali.**



Note: <sup>1</sup> gli adempimenti previsti riguardano tutti i depositi, siano essi propri o terzi in conto deposito; <sup>2</sup> sono compresi coloro che si approvvigionano direttamente e con carattere di continuità di prodotti comunitari per lo svolgimento della propria attività

Una discussione a sé meritano invece le basi lubrificanti. Come detto già precedentemente, i prodotti destinati a successive lavorazioni non sono soggetti all'imposta e quindi neppure alla disciplina ad essa relativa. Tuttavia una qualche forma di controllo si rende necessaria al fine di combattere fenomeni di evasione d'imposta. La circolare 266 del 1996 del Dipartimento delle Dogane e delle imposte indirette sottolinea difatti che, ad eccezione delle fabbriche di basi lubrificanti ubicate presso le raffinerie<sup>43</sup> già soggette a vigilanza da parte dell'ufficio finanziario di fabbrica, per gli altri impianti di produzione di oli base la vigilanza viene effettuata tramite sopralluoghi per accertare la regolarità delle operazioni, la cui frequenza è dettata dall'entità e pericolosità delle operazioni medesime. Particolare attenzione è dedicata a quegli impianti nei quali si realizza un aumento di prodotto potenzialmente assoggettabile ad imposta tramite miscelazione con altri prodotti non soggetti a controllo fiscale.

Si provvede ora a illustrare le sanzioni previste in caso di infrazione degli obblighi previsti dalla normativa vigente. La Tabella 8 sintetizza i casi possibili. Le sanzioni e pene più severe sono senz'altro previste in caso di sottrazione all'obbligo di pagamento delle imposte: è infatti prevista la reclusione da 6 mesi a 3 anni (fino a 5 anni in caso di corruzione del personale dell'amministrazione finanziaria) e una multa per un importo che va dal doppio al decuplo dell'imposta evasa, non comunque inferiore ai 7.746 euro. Le stesse pene e sanzioni si applicano qualora l'infrazione si configuri come tentativo di evasione, come nel caso di contraffazione o alterazione di misuratori, sigilli o marchi ovvero la presenza di ammanchi o eccedenze sufficientemente rilevanti riscontrate in sede di verifica. Ogni altro inadempimento o infrazione non disciplinato specificatamente è comunque punito con sanzioni amministrative per somme che vanno dai 258 ai 1.549€, come la tardiva presentazione della dichiarazione mensile o l'ostacolo all'attività di verifica da parte dell'amministrazione finanziaria.

---

<sup>43</sup> Cosa che normalmente succede.

**Tabella 8: Sanzioni e pene previste per diverse fattispecie di violazione della disciplina dell'imposta**

| <b>Fattispecie di violazione</b>  | <b>Sanzione pecuniaria</b>   | <b>Altre sanzioni e pene</b>  |
|---|--|---|
| <b>Fasi iniziali: predisposizione degli impianti, richiesta della licenza, etc.</b>   |  |   |
| Esercizio di deposito commerciale non denunciato  | - Sanzione per una somma da 1.032 a 5.164€.<br>- In caso di riscontro di eccedenze non giustificate, sanzione da 516 a 3.098 €.  |   |
| Mancato versamento del diritto annuale o della cauzione;  |  | Revoca della licenza fiscale  |
| Mancata integrazione della cauzione oltre 30 giorni dal termine stabilito dall'amministrazione finanziaria  |  | Revoca della licenza  |
| Modifiche agli impianti di lavorazione e di deposito senza preventiva autorizzazione dell'Agenzia delle Dogane  | Sanzione da 258 a 1.549€.  |   |
| <b>Produzione</b>   |  |   |
| - Contraffazione, alterazione o rimozione di misuratori, sigilli, marchi o altri congegni, impronte o contrassegni previsti o apposti dall'amministrazione finanziaria;<br>- Utilizzo degli stessi congegni, impronte o contrassegni contraffatti, alterati o senza autorizzazione. | In caso di evasione d'imposta, multa dal doppio al decuplo dell'imposta evasa (non comunque inferiore a 7.746€)  | Reclusione da 1 a 5 anni. In caso di sola detenzione senza autorizzazione, reclusione da 1 a 6 mesi (fino a 1 anno se produttore).  |
| Deficienze nella verifica dei depositi fiscali oltre il 2% del calo ritenuto ammissibile (salvo prova della perdita o distruzione).   | Sanzione per una somma dal doppio al triplo delle accise dovute sul prodotto mancante.   |   |
| Deficienze nella verifica dei depositi fiscali oltre il 10% del calo ritenuto ammissibile (salvo prova della perdita o distruzione).  | Stesse sanzioni previste per il tentativo di sottrazione all'obbligo di pagamento delle imposte.   | Stesse sanzioni previste per il tentativo di sottrazione all'obbligo di pagamento delle imposte.  |
| Eccedenze di prodotti nei depositi fiscali (qualora superino i limiti di tolleranza ammessi e salvo prova della legittima provenienza)  | Stesse sanzioni previste per il tentativo di sottrazione all'obbligo di pagamento delle imposte.   | Stesse sanzioni previste per il tentativo di sottrazione all'obbligo di pagamento delle imposte.  |
| Tardivi pagamenti d'imposta   | - Indennità di mora pari al 6% dell'importo, riducibile al 2% in caso di pagamento entro il 5° successivo alla scadenza;<br>- Interessi nella misura del tasso d'interesse previsto per il pagamento differito dei diritti doganali. | Divieto di estrazione di prodotti dal deposito in caso di mancato pagamento oltre il 5° successivo alla scadenza.   |
| Fabbricazione di prodotti soggetti ad accisa in tempi diversi da quelli risultanti nelle comunicazioni di lavoro (salvo prova contraria)  | Stesse sanzioni previste per la violazione dell'obbligo di versamento delle imposte  | Stesse sanzioni previste per la violazione dell'obbligo di versamento delle imposte   |
| Violazione dell'obbligo di versamento delle imposte per quantitativi inferiori a 100 chilogrammi  | Sanzione per una somma dal doppio al decuplo dell'imposta evasa (non inferiore a 516€).  |   |
| Violazione o tentativo di violazione dell'obbligo di versamento delle imposte per quantità superiori ai 100 chilogrammi tramite:  |  | - Reclusione da 6 mesi a 3 anni, da 1 a 5 anni se la quantità è superiore a 2.000 chilogrammi (da 3 a 5 anni in caso di corruzione del personale dell'amministrazione finanziaria);<br>- Confisca di tutti i prodotti e mezzi utilizzati per commettere l'illecito. |
| 1) Produzione clandestina;  | - Multa dal doppio al decuplo dell'imposta evasa (non comunque inferiore a 7.746€);<br>- Multa dello stesso ammontare sull'imposta che si sarebbe potuta evadere sulle materie prime in corso o in attesa di lavorazione.            |   |
| 2) Sottrazione ad accertamento e al pagamento;  | - Multa dal doppio al decuplo dell'imposta evasa (non comunque inferiore a 7.746€).  |   |
| 3) Destinazione ad usi soggetti   |  |   |

|  |  |  |
|--|--|--|
| ad imposta o ad imposta maggiore di prodotti esenti o soggetti ad aliquota agevolata;  |  |  |
| 4) Miscelazioni non autorizzate con ottenimento di prodotti soggette a imposte superiori di quelle pagate su singoli componenti;   | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Multa dal doppio al decuplo dell'imposta evasa (non comunque inferiore a 7.746€);</li> <li>- Multa dello stesso ammontare sull'imposta che si sarebbe potuta evadere sulle materie prime in corso o in attesa di lavorazione.</li> </ul>  |  |
| 5) Rigenera prodotti denaturati al fine di ottenere prodotti soggetti a maggiori imposte o li detiene in condizioni diverse da quelle previste per l'ammissione a trattamenti agevolati;   | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Multa dal doppio al decuplo dell'imposta evasa (non comunque inferiore a 7.746€).</li> </ul>  |  |
| 6) Detiene o utilizza prodotti ottenuti da fabbricazione clandestina o miscelazione non autorizzata.   |  |  |
| Inosservanza del divieto di estrazione in caso di tardivi pagamenti d'imposta.   |  | Revoca della licenza fiscale   |
| Estrazione di prodotti dal deposito dopo la revoca della licenza   | Stesse sanzioni previste per il tentativo di sottrazione all'obbligo di pagamento delle imposte.   | Stesse sanzioni previste per il tentativo di sottrazione all'obbligo di pagamento delle imposte.   |
| <b>Circolazione</b>  |  |  |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- Mancanza, falsificazione o alterazione della documentazione di trasporto;</li> <li>- Documentazione che non consente di identificare gli interessati, la merce o le quantità trasportate;</li> <li>- Altre irregolarità nella predisposizione della documentazione di trasporto.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Stesse sanzioni previste per il tentativo di sottrazione all'obbligo di pagamento delle imposte, sia al trasportatore che allo spedizioniere;</li> <li>- In caso venga provata la legittima provenienza e l'assolvimento dell'imposta, sanzione da 516 a 3.098€, sia al trasportatore che allo spedizioniere;</li> <li>- Nessuna sanzione in caso le differenze non superino l'1%, se in più, il 2%, se in meno, dei cali ammessi.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Stesse sanzioni previste per il tentativo di sottrazione all'obbligo di pagamento delle imposte (in caso non venga provata la legittima provenienza e l'assolvimento dell'imposta);</li> <li>- Nessuna sanzione in caso le differenze non superino l'1%, se in più, il 2%, se in meno, dei cali ammessi.</li> </ul> |
| Deficienze negli arrivi di prodotti trasportati in regime sospensivo oltre il calo ritenuto ammissibile (salvo prova della perdita o distruzione).   | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Sanzione per una somma da 1/10 all'intero ammontare dell'imposta relativa al prodotto mancante;</li> <li>- Stesse sanzioni previste per il tentativo di sottrazione all'obbligo di pagamento delle imposte se la deficienza è superiore al 10% del calo ammesso.</li> </ul>   | Stesse sanzioni previste per il tentativo di sottrazione all'obbligo di pagamento delle imposte se la deficienza è superiore al 10% del calo ammesso.  |
| Inosservanza delle formalità previste per gli esercenti lavorazione o deposito nella consegna di prodotti agevolati  | Sanzione da 258 a 1.549€.  |  |
| <b>Esportazione</b>  |  |  |
| Differenze di qualità e quantità tra prodotti destinati all'esportazione e quelli indicati nella dichiarazione presentata per ottenere l'abbuono o la restituzione delle accise (se la differenza rispetto alle imposte effettivamente da restituire o abbuonare è superiore al 5%).   | <ul style="list-style-type: none"> <li>- In caso di errori in buona fede, pagamento di una somma da 1/10 all'intero valore delle imposte gravanti sulle quantità eccedenti;</li> <li>- Negli altri casi sanzione per una somma dall'intero valore al decuplo delle imposte dovute sulle quantità eccedenti.</li> </ul>   |  |
| Qualsiasi altra infrazione della disciplina relativa alle accise (irregolare tenuta della contabilità o dei registri, l'omessa o tardiva presentazione delle dichiarazioni e denunce prescritte, esercizio di attività in mancanza di licenza, ostacolo all'accesso dei funzionari ai locali di trasformazione e deposito, etc.)     | Sanzione amministrativa da 258 a 1549€   | Pene previste in base alla fattispecie di reato commesso   |

Ci si può chiedere a questo punto quali siano le finalità degli adempimenti fiscali a cui i produttori e depositari commerciali di lubrificanti sono sottoposti. Gli obblighi documentali di tenuta dei registri, di comunicazione e così via, sono previsti ai soli fini della salvaguardia del gettito erariale o sono giustificati dall'esistenza di interessi nazionali al controllo dei quantitativi prodotti e della loro movimentazione, dati dalla natura del prodotto?

Per quanto riguarda i prodotti petroliferi in generale, i controlli e gli obblighi stringenti possono essere sì giustificati dall'interesse nazionale, vista la loro importanza nella produzione di energia. Ma l'assimilazione degli oli lubrificanti agli oli combustibili e ai carburanti non sembra essere giustificata dagli stessi presupposti, viste le loro caratteristiche merceologiche. È importante notare inoltre che analoghi adempimenti (denuncia di inizio attività e rilascio di licenza, gli obblighi riguardanti circolazione e deposito, la tenuta dei registri di carico e scarico e così via) sono richiesti per la produzione e commercializzazione di altri prodotti non energetici soggetti ad accisa, come per le bevande alcoliche e i tabacchi. Ciò fa quindi supporre che la tutela del gettito erariale costituisca lo scopo fondamentale degli adempimenti richiesti e della vigilanza finanziaria. L'abolizione dell'imposta comporterebbe quindi quasi certamente una riduzione degli oneri a carico delle imprese impegnate nella fabbricazione e commercializzazione dei lubrificanti.

In questa sezione si è descritta la numerosità degli adempimenti fiscali relativi all'imposta sui lubrificanti in Italia. L'imposta di per sé non è l'unico costo che le imprese devono sopportare, in quanto ad essa si aggiunge anche l'onere della predisposizione della documentazione richiesta, delle comunicazioni all'amministrazione finanziaria, la predisposizione dei registri e la tenuta dei libri contabili, l'aggiornamento dei software, la consulenza offerta da soggetti esterni o l'allestimento di un ufficio interno dedicato agli adempimenti fiscali. Tale onere può essere anche molto elevato e gravare pesantemente sul bilancio aziendale, soprattutto per le imprese di piccole dimensioni. I risultati di alcune indagini condotte tramite interviste nei confronti delle aziende interessate mostrano un'incidenza del 13% della somma dei costi di adempimento e delle imposte dovute sul fatturato netto delle imprese<sup>44</sup>. Molto più conveniente per le imprese potrebbe essere quindi la produzione in altri Stati membri e successivamente l'immissione in consumo nel mercato italiano. La diversa imposizione introduce difatti delle inefficienze allocative dal lato della produzione. I prodotti provenienti da altri Stati membri potrebbero essere più competitivi sul mercato italiano se i soggetti che ne effettuano la prima immissione in consumo fossero gravati da

---

<sup>44</sup> I risultati dell'intervista sono riportati nell'ultimo capitolo.

minori costi di adempimento. Dalla Figura 3 emerge chiaramente che l'insieme degli adempimenti per coloro che immettono in consumo prodotti di provenienza comunitaria è inferiore rispetto ai produttori operanti sul suolo italiano. Bisogna inoltre tenere in conto anche del differenziale nel numero di operazioni che i due soggetti pongono in essere per ogni unità di prodotto immesso in consumo: considerando ad esempio una transazione per una sola unità di prodotto finito (ad esempio 1 kg), questa richiede all'"importatore" di prodotti comunitari l'osservanza di alcune formalità come la predisposizione e tenuta dei documenti di accompagnamento o la compilazione dei registri di carico scarico. Per il produttore si aggiungono tutti gli adempimenti (di trasporto, procedurali, documentali e contabili) relativi alle materie prime utilizzate, ai prodotti intermedi e finiti, che invece non gravano su produttori operanti in altri Stati membri. E' poi importante ricordare che anche piccole incongruità tra i quantitativi iscritti sui documenti e registri e le effettive quantità riscontrate negli impianti o tra materie prime utilizzate e prodotti finiti (sulla base delle rese di produzione), benché in buona fede, possono comportare anche pesanti sanzioni che vanno ulteriormente ad aggiungersi all'onere gravante sui produttori. Giusto per riportare un esempio, negli ultimi anni una grossa impresa multinazionale operante in Italia ha subito il sequestro di uno stabilimento e sanzioni per centinaia di milioni di euro per il mancato pagamento delle accise su una quota di solvente contenuta in lubrificanti per motori a due tempi, riscossione poi giudicata illegittima dal Comitato Accise dell'Ue. Visto l'insieme di operazioni poste in essere e degli obblighi a cui sono soggette, plausibilmente più facile è l'incorrere in sanzioni per le imprese operanti nella produzione rispetto a quelle operanti nella commercializzazione. Viste tali considerazioni, anche per le imprese facenti parte di gruppi industriali potrebbe essere più conveniente concentrare la produzione in altri Stati membri e affidare la successiva commercializzazione in Italia a proprie consociate. Oltre la minor competitività sul mercato nazionale, le imprese italiane sono certamente meno competitive sul mercato comunitario. Se infatti è previsto l'abbuono o la restituzione delle imposte in caso di trasferimento dei prodotti fuori dal territorio nazionale, su tali prodotti gravano pur sempre i costi d'adempimento. La stessa esportazione è fonte di maggiori costi, a causa degli obblighi documentali, di presentazione delle istanze e dei ritardi nei rimborsi delle imposte già assolte.

## 5. Confronto con l'Europa

Il sistema impositivo italiano rappresenta un'eccezione nell'intero panorama europeo. La grande maggioranza della produzione europea di lubrificanti si concentra in pochi Paesi quali, oltre all'Italia, il Belgio, la Francia, la Germania, i Paesi Bassi, il Regno Unito e la Spagna. Nessuno di questi Paesi applica una simile imposta, sebbene l'opportunità di una sua introduzione è stata considerata. Fonti comunitarie<sup>45</sup> ricordano ad esempio il dibattito svoltosi nei Paesi Bassi sull'introduzione da parte delle Autorità nel periodo 2003/2004 di un'imposta di circa 300€ per tonnellata su lubrificanti maggiormente difficili da smaltire. La difesa della competitività delle imprese nazionali in ambito europeo fu argomento utilizzato per contrastare l'introduzione dell'imposta. Nel 2005 venne poi discussa l'opportunità di introdurre un'accisa sui lubrificanti per motori a due tempi, per via della convinzione da parte delle Autorità che questi ultimi venissero sempre utilizzati in miscela con i carburanti, fatto su cui vennero persuasi altrimenti. Anche in questo caso il tentativo non ebbe frutti, vista l'opposizione dell'industria.

Anche considerando il resto dei Paesi europei, l'imposta italiana si presenta come un'anomalia. Esistono ben pochi esempi in Europa di una qualche forma di tassazione sui lubrificanti. I Paesi in questione sono Danimarca, Polonia e Portogallo. In tutti i casi l'onere fiscale è comunque ben inferiore al caso italiano. In alcuni casi il livello delle imposte è irrisorio.

In Danimarca le imposte sui consumi sono regolate dalla Legge sulle imposte energetiche sugli oli minerali del 3 aprile 2006. Gli oli lubrificanti sono soggetti ad un'imposta di 4.292 DKK per tonnellata di prodotto, che equivalgono a circa €575,00.

Per quanto riguarda la Polonia, la disciplina relativa alle accise sui prodotti energetici è contenuta nella legge del 6 dicembre 2008, pubblicata sulla Gazzetta ufficiale n. 3 alla voce 11. Attualmente agli oli lubrificanti ai codici NC 2710 19 71 – 2710 19 91 si applicano delle aliquote d'imposta di 1180 Zloty per tonnellata, che equivalgono a circa €298,00.

In Portogallo si applicano le disposizioni contenute nel decreto legge 566/99, nella legge 53-A/2006, nella *portaria* (decreto ministeriale) 510/2005 e nella *portaria* 1530/2008. In particolare, secondo il decreto legge 566, sono esenti dal pagamento delle accise sui prodotti energetici i prodotti utilizzati per fini diversi rispetto alla carburazione, con eccezione degli oli lubrificanti classificati ai codici NC 2710 19 81 – 2710 19 99. Secondo la

---

<sup>45</sup> In particolare l'Associazione europea dei produttori di oli lubrificanti UEIL.



portaria 510/2005, l'aliquota d'imposta applicabile agli oli lubrificanti è fissata in misura pari a €4,78 per tonnellata per prodotti ai codici NC 2710 19 83 – 2710 19 93 e a €21,28 per tonnellata per i prodotti ai codici NC 2710 19 81 e 2710 19 99.

Vi sono poi alcuni Paesi in cui gli oli lubrificanti sono esclusi dall'ambito di applicazione delle norme riguardanti le accise sui prodotti energetici, ma sono soggetti a diversa imposizione (principalmente imposte con finalità di tutela dell'ambiente). Tali imposte sono tuttavia sostanzialmente assimilabili al contributo obbligatorio nei confronti del Consorzio obbligatorio degli Oli usati previsto in Italia<sup>46</sup>, sebbene dal punto di vista formale assumano diversa veste. Il gettito ricavato da tali imposte è difatti impiegato per coprire le spese necessarie alla raccolta e al trattamento degli oli esausti. Tali Paesi sono Finlandia, Malta e Lettonia.

Per quanto riguarda la Finlandia, gli oli lubrificanti sono soggetti ad un'accisa di circa €58 per tonnellata di prodotto, secondo l'*Act on Oil Waste Duty* del 1986. I prodotti oggetto di tale legge sono quelli compresi tra i codici NC 2710 19 71 e 2710 19 00, quelli compresi tra i codici NC 3403 19 10 e 3403 19 99 e tra i codici 3403 99 10 e 3403 99 90. Sono quindi comprese tutte le categorie di oli e preparazioni lubrificanti<sup>47</sup>, ad eccezione dei prodotti di cui al codice NC 3403 11 00. Presupposto d'imposta è sempre l'immissione in consumo di oli e preparazioni precedentemente citati. Il gettito ricavato da tale imposta è utilizzato per coprire le spese necessarie per il trattamento degli oli usati.

A Malta gli oli lubrificanti, secondo l'*Excise Duty Act*, capitolo 382, sono esenti dal pagamento delle imposte sul consumo di oli lubrificanti, ma ad essi si applicano le previsioni contenute nell'*Eco-Contribution Act*, ossia la Legge XII del 2004, contenuta nel capitolo 473 delle Leggi di Malta. Il presupposto d'imposta è sempre l'immissione in consumo di oli lubrificanti. Secondo le disposizioni contenute nel primo prospetto allegato alla legge, gli oli lubrificanti di cui ai codici NC 2710 19 71 – 2710 19 99 sono soggetti ad un'imposta di €230,00 per tonnellata di prodotto.

Anche in Lettonia, come a Malta, gli oli lubrificanti sono esclusi dal pagamento delle imposte sui consumi di prodotti energetici, regolate dalla legge emanata il 30 ottobre 2003. Ad essi si applicano però le previsioni contenute nella *Natural resources tax law*, emanata il 15 dicembre 2005. Gli oli lubrificanti sono trattati in tale legge come prodotti pericolosi per l'ambiente. Obbligati al pagamento dell'imposta sono i venditori o coloro che utilizzano prodotti pericolosi per l'ambiente nell'esercizio di attività

---

<sup>46</sup> Analogo ai contributi previsti in altri Paesi europei.

<sup>47</sup> Da NC 2710 19 71 a 2710 19 99 e da NC 3403 19 10 a 3403 19 99.

economica, qualora tali prodotti non siano oggetto d'imposizione all'atto della vendita. L'aliquota d'imposta ammonta a 50 Lats per tonnellata di prodotto, che equivalgono a circa €70,00.

In entrambi i casi, sia a Malta che in Lettonia, deduzioni o esenzioni sono concesse a favore di coloro che dimostrino di aver provveduto al recupero degli oli esausti o di aver improntato adeguati sistemi di gestione dei tali, secondo le disposizioni nazionali in materia.

Sebbene quindi non manchino in Europa alcuni esempi d'imposizione, si può notare come l'onere fiscale in Italia sia notevolmente più elevato. Ad eccezione della Danimarca, le imposte italiane superano le imposte applicate negli altri Paesi in misura che varia dai 450 ai 745 euro per tonnellata. Non è inoltre corretto assimilare le imposte previste in Finlandia, Malta e Lettonia alle imposte italiane per le motivazioni suddette. Ben più rilevante è però il fatto che ad accomunare l'Italia in merito all'imposizione sul consumo di lubrificanti siano, per la maggior parte, Paesi caratterizzati da livelli di produzione alquanto esigui. Sul territorio di Danimarca, Finlandia e Portogallo, si contavano nel 2004 (dato più recente) rispettivamente 6, 4 e 7 impianti di produzione, rispetto ai 67 dell'Italia, ai 95 della Francia o ai 96 della Germania. Non vi è invece evidenza di imposte simili tra i Paesi di maggior rilievo, come i due citati poc'anzi o il Belgio, la Spagna, i Paesi Bassi o il Regno Unito.

La presenza di un'imposta non armonizzata può generare distorsioni della concorrenza nel mercato europeo dei lubrificanti a causa dei maggiori costi di produzione che le imprese italiane fronteggiano per via degli oneri finanziari collegati all'imposta e degli oneri collegati agli adempimenti fiscali e alle verifiche. L'obiettivo di tutelare la produzione nazionale aiuta a spiegare perché il tributo sia assente nei Paesi in cui la produzione di lubrificanti assume dimensioni rilevanti.

# I problemi

## 1. L'evasione fiscale

Il sistema impositivo nazionale crea forti incentivi all'evasione d'imposta, vista anche la disarmonia rispetto alla disciplina prevalente in ambito comunitario e il gravoso onere che ricade sulle imprese di cui si è discusso nel precedente capitolo.

### 1.1 Possibili forme di evasione

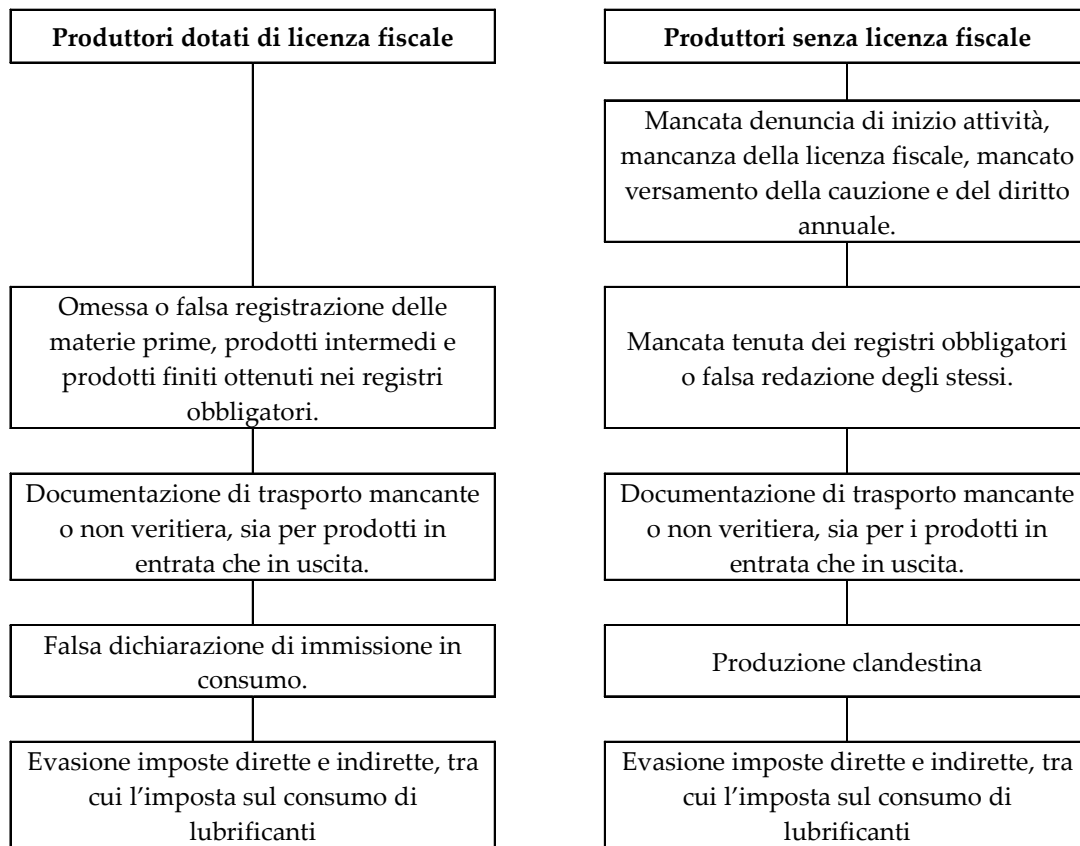
Vi sono essenzialmente tre possibili modalità di evasione, di cui due si riferiscono a lubrificanti di provenienza italiana, la terza a prodotti di provenienza estera. Una prima possibilità consiste nella mancata dichiarazione all'amministrazione finanziaria dei prodotti immessi in consumo da parte del soggetto obbligato al pagamento dell'imposta. La Figura 3 descrive le varie fasi dell'illecito per questa fattispecie, sia nel caso di impianti regolarmente denunciati che nel caso di produzioni clandestine.

In questo caso l'evasione non riguarda solamente l'imposta di consumo, ma anche le imposte sul valore aggiunto e le imposte sul reddito delle società (a causa della falsificazione del risultato economico)<sup>48</sup>. Le mancate o false dichiarazioni, affinché passino inosservate all'amministrazione finanziaria, devono essere accompagnate da opportune omissioni di registrazione dei prodotti in entrata, ossia la materia prima da cui ottenere i prodotti finiti. I soggetti che si dedicano a questo tipo di attività fraudolenta potrebbero però non aver bisogno di ricorrere a falsificazioni, ma operare semplicemente sprovvisti della licenza fiscale necessaria alla produzione e commercializzazione e dei registri obbligatori.

---

<sup>48</sup> Oltre al mancato versamento del contributo obbligatorio nei confronti del Consorzio Obbligatorio degli Oli Usati.

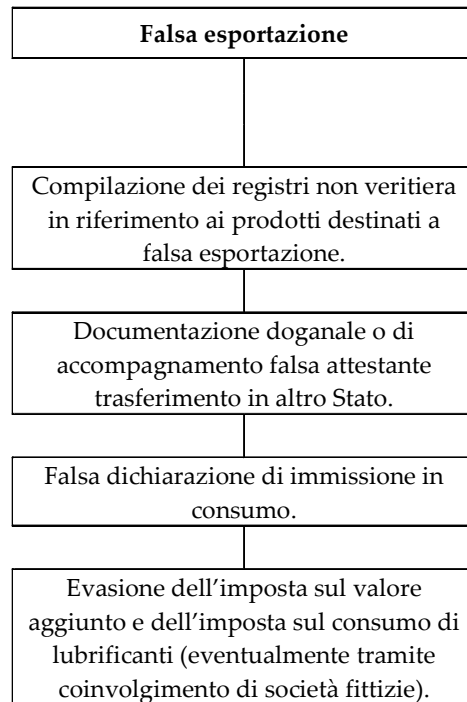
**Figura 3: Falsa dichiarazione di immissione in consumo per prodotti nazionali destinati al mercato interno**



Una seconda possibilità consiste nel simulare la falsa destinazione all'estero, eventualmente tramite società fittizie o di comodo, di prodotti che vengano invece immessi in consumo sul mercato nazionale. Analogamente alla Figura 3, la Figura 4 illustra sinteticamente le varie fasi dell'illecito.

Anche in questo caso all'evasione delle accise si accompagna l'evasione delle imposte sul valore aggiunto: la normativa transitoria sulla tassazione di beni destinati ad acquirenti residenti in altri Stati membri e soggetti passivi di imposta in tali Paesi prevede l'applicazione del principio di destinazione. Per quanto riguarda le esportazioni, ossia la cessione di beni al di fuori del territorio dell'Unione europea, non costituiscono operazione imponibile.

**Figura 4: Falsa esportazione per prodotti nazionali destinati al mercato interno**

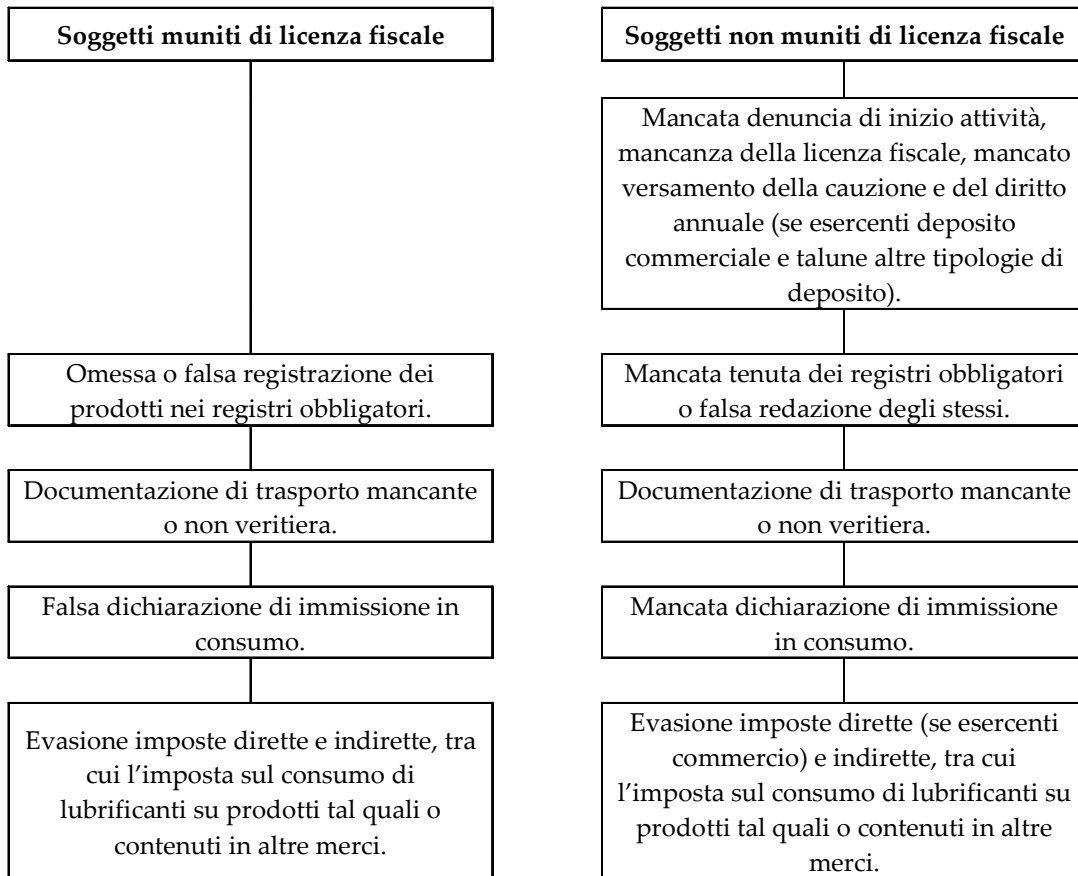


Una terza modalità di evasione consiste nell'omissione del pagamento delle imposte di consumo di prodotti di provenienza comunitaria o di importazione.

Non sussiste evasione delle imposte dirette in caso i prodotti comunitari nascosti agli accertamenti e al pagamento dell'imposta non siano destinati alla rivendita (Figura 5).

Come si è illustrato nel precedente capitolo, accanto ai soggetti che devono obbligatoriamente munirsi di licenza (gli esercenti deposito commerciale e coloro che si riforniscono sul mercato comunitario o estero con carattere di continuità e nell'esercizio della propria attività), vi sono soggetti non sottoposti a quest'obbligo, ossia coloro che acquistano solo saltuariamente prodotti lubrificanti provenienti da altri Paesi. Anche per questi vige l'obbligo di pagamento delle imposte all'arrivo della merce, purché acquistino quantità superiori ai 10 kg, e sono soggetti quindi alle stesse sanzioni viste precedentemente per i casi di sottrazione ad accertamento e al pagamento delle imposte. Molti degli adempimenti previsti per gli esercenti deposito commerciale o gli acquirenti con carattere di continuità non sono però d'obbligo per questi soggetti (come l'obbligo di versamento della cauzione, del diritto annuale, di tenuta dei registri, etc.), quindi a essi non si applicano ulteriori sanzioni.

**Figura 5: Evasione su prodotti di provenienza comunitaria o di importazione**



**Bocconi**

In tutti casi precedentemente illustrati il risultato è una distorsione nel mercato interno e un indebito guadagno di competitività per i responsabili della frode.

Diversi però sono gli incentivi a seconda che si tratti di lubrificanti prodotti sul territorio nazionale o lubrificanti prodotti all'estero.

I produttori nazionali di lubrificanti destinati al mercato interno potrebbero avere minori incentivi all'evasione fiscale. Molti impianti di produzione di lubrificanti sono situati presso raffinerie, già soggette alla vigilanza permanente dell'ufficio finanziario di fabbrica. Risulterebbe assai difficile per queste omettere il pagamento dell'imposta passando inosservate. Anche gli impianti non situati presso raffinerie, come illustrato in precedenza, sono assoggettati a controlli meticolosi da parte dell'amministrazione, non soltanto sui prodotti in uscita ma anche sulle materie prime introdotte e utilizzate negli stabilimenti o sulle rese, al fine di individuare possibili incongruenze. L'amministrazione ha inoltre facoltà di apporre bolli, suggelli o di installazione di strumenti di misura allo scopo di prevenire possibili frodi. Anche le fabbriche di basi

lubrificanti, come si è già detto, subiscono attività di vigilanza a scopo preventivo.

Anche per i prodotti di falsa esportazione potrebbe essere relativamente facile essere individuati dall'amministrazione finanziaria, anche se taluni episodi di evasione, soprattutto legati a false cessioni e triangolazioni con l'estero e in particolare Paesi comunitari, potrebbero essere articolati in modi piuttosto complessi. Spesso questo tipo di frodi coinvolgono molteplici società localizzate in diversi Stati membri e le transazioni sono congegnate in modo tale da occultare i soggetti che ne sono coinvolti. Tuttavia l'introduzione di misure di contrasto alle frodi sull'IVA intracomunitaria sempre più efficaci, quali la stretta collaborazione tra le Agenzie fiscali e la Guardia di Finanza, la consolidata cooperazione con le amministrazioni degli altri Stati membri, la predisposizione di nuove tecnologie informatiche e il costante scambio di informazioni, rendono sempre più difficili tali tipo di operazioni illecite.

In assenza di barriere doganali e quindi ridotte attività di controllo, relativamente facile risulta l'evasione d'imposta su prodotti di provenienza comunitaria. Sui prodotti di importazione da Paesi terzi vige invece il regime di controlli da parte dell'Agenzia delle Dogane e più difficile risulta quindi per l'illecito passare inosservato. Tuttavia in alcuni casi l'attività fraudolenta potrebbe sfuggire al controllo, soprattutto quando l'attività di contrasto all'evasione si basa esclusivamente sulle dichiarazioni dell'importatore.

Qualsivoglia illecito si consideri, non è certamente possibile per l'amministrazione finanziaria osservare e porre sotto controllo qualsiasi movimentazione nel mercato dei lubrificanti. Ciò dati anche gli elevati costi amministrativi che già la vigilanza comporta e l'eccessivo onere imposto alle aziende.

Le considerazioni sinora fatte si basano su valutazioni circa la probabilità di eludere i controlli. Motivazioni di convenienza economica fanno invece presupporre che relativamente alto potrebbe essere il guadagno da sottrazione all'imposta di prodotti di provenienza comunitaria, non essendo il loro prezzo inclusivo dei costi amministrativi generati dal sistema impositivo. La Tabella 9 riporta i costi (in termini di sanzioni) e i benefici attesi da sottrazione al pagamento delle imposte.

**Tabella 9: Costi e benefici attesi da sottrazione al pagamento delle imposte sui lubrificanti**

|                 | Evazione su prodotti nazionali destinati al mercato interno  | Falsa esportazione                             | Evazione su prodotti di provenienza comunitaria o di importazione   |
|-----------------|--|--|---|
| <b>Costi</b>    | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Multa dal doppio al decuplo dell'imposta evasa (non inferiore a 7.746€), reclusione fino a 5 anni e confisca dei mezzi usati per sottrazione o tentativo di sottrazione al pagamento delle imposte;</li> <li>• Sanzioni amministrative da 258 a 1.549€ per le altre infrazioni commesse, quali l'irregolare tenuta dei registri, l'ostacolo all'accesso dei funzionari ai locali di deposito, la mancanza della licenza;</li> <li>• Indennità di mora e interessi passivi;</li> <li>• Sanzioni pecuniarie e penali per l'evasione delle altre imposte.</li> </ul> | Come nel caso precedente.                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Come nel caso precedente;</li> <li>• Per i soggetti non esercenti deposito commerciale e non acquirenti con carattere di continuità si applicano le sole sanzioni previste per la sottrazione al pagamento delle imposte.</li> </ul> |
| <b>Benefici</b> | Guadagno delle imposte sottratte al pagamento.   | Guadagno delle imposte sottratte al pagamento. | Guadagno delle imposte sottratte al pagamento e possibile guadagno di competitività per minori costi di adempimento.  |

**Bocconi**

Le sanzioni si applicano allo stesso modo, che si tratti di evasione su prodotti nazionali o prodotti comunitari, con l'eccezione che, con riferimento ai secondi, si applicano le sole sanzioni previste per sottrazione al pagamento delle imposte per coloro che acquistano lubrificanti con carattere di saltuarietà. A questi ultimi quindi non si applicano le multe previste per mancata denuncia e dotazione della licenza fiscale, irregolarità o assenza dei registri di carico/scarico o mancato versamento della cauzione o del diritto annuale, poiché semplicemente non rientranti tra i propri doveri. Tralasciando tale categoria di soggetti, bisogna ricordare che anche altre infrazioni potrebbero essere commesse congiuntamente alla mancata denuncia, quali la manomissione di misuratori, sigilli o altri apparecchi, la manomissione dei registri o la falsificazione della documentazione di trasporto. Se tali tipologie di illecito rientrano sempre nella fattispecie di sottrazione (o tentativo di sottrazione) ad accertamento e al pagamento delle imposte a cui si applica sanzione amministrativa pecuniaria dal doppio al decuplo delle imposte evase, l'ammontare della multa e le sanzioni penali comminate saranno certamente più severe maggiore è il numero delle infrazioni commesse. I benefici attesi dipendono da un lato dall'ammontare di imposte evase, dall'altro dal possibile differenziale nei costi d'adempimento. Si è già argomentato nel precedente capitolo dedicato alla fiscalità che i produttori nazionali sono soggetti a costi d'adempimento che non gravano sui produttori di altri Stati membri. I soggetti che introducono nel territorio nazionale prodotti di provenienza comunitaria (per i quali, come argomentato poc'anzi, sussistono i maggiori incentivi all'evasione rispetto ai prodotti di provenienza da Paesi



terzi) sono inoltre soggetti a minori oneri, vista la minore mole di obblighi a cui sono sottoposti a parità di prodotto immesso in consumo. Il maggior beneficio possibile da sottrazione al pagamento delle imposte è quindi riferibile ai prodotti di provenienza comunitaria, poiché si tratta di prodotti non gravati dai costi di adempimento generati nella fase di produzione, che all'opposto ricadono sui prodotti nazionali. Ovviamente i benefici attesi in tutti i contesti sono massimi nell'ipotesi di mancata denuncia e conseguente produzione e detenzione clandestina, anche se crescono conseguentemente anche le sanzioni attese da evasione.

## 1.2 Aspetti quantitativi

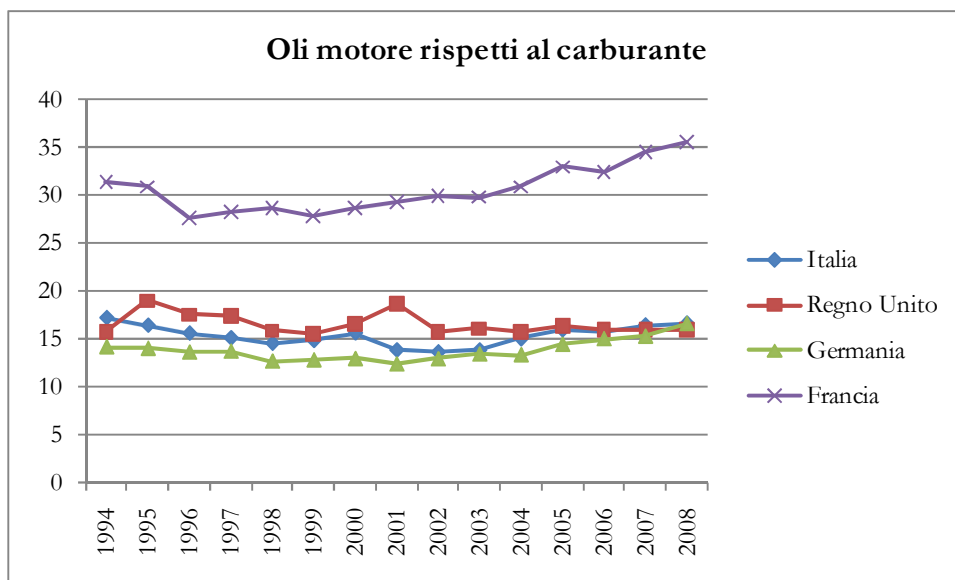
Questo paragrafo propone una prima valutazione dell'evasione dell'imposta di consumo sugli oli lubrificanti in Italia. L'obiettivo è quello di fornire una prova statistica della rilevanza dell'evasione ed eventualmente una stima quantitativa dalla dimensione del fenomeno. Tale stima dovrebbe emergere dal confronto tra il consumo complessivo di oli lubrificanti (inclusivo anche delle quantità che hanno evaso l'imposta) e il consumo "ufficiale" che è stato assoggettato ad imposta. Un tale approccio è tuttavia reso difficile dal fatto che sono disponibili stime sul secondo aggregato (le statistiche sui consumi degli oli lubrificanti descritte nei precedenti capitoli registrano il mercato "regolare") ma non sul primo. Una via per ottenere una stima dei consumi effettivi (comprensivi delle quantità che sfuggono all'imposta) è di utilizzare i dati relativi ad altri Paesi: la divergenza fra i consumi registrati in Italia e quelli rilevati in altri Paesi potrebbe fornire una prima quantificazione (ovviamente approssimata) dell'entità dell'evasione differenziale in Italia.

Per applicare questo metodo occorre tuttavia tener conto del fatto che i consumi e le vendite di lubrificanti dipendono dalla struttura economica e produttiva dei vari Paesi. Ad esempio, il consumo di lubrificanti per autovetture dipenderà dal parco macchine esistente, dai chilometri percorsi da ciascun autoveicolo, dalla cilindrata e dall'obsolescenza di questi ultimi, dal tipo di carburante utilizzato, etc. Il confronto con altri Paesi può quindi avere senso solo dopo una standardizzazione rispetto alle variabili che influenzano i consumi di oli lubrificanti.

Nel caso dei lubrificanti da autovettura si può ad esempio ragionevolmente supporre che il consumo di olio sia correlato ai consumi di carburante. Come per i lubrificanti, il consumo complessivo di carburante varia infatti in relazione al numero di autovetture in circolazione e ai chilometri percorsi. Inoltre le auto di maggior cilindrata richiedono una maggiore quantità di carburante e di olio rispetto a city

cars e utilitarie e l'innovazione nel settore automobilistico ha aumentato in larga misura l'efficienza delle nostre autovetture, riducendone i consumi a parità di chilometri percorsi. È più probabile quindi che le auto di nuova generazione utilizzino minori quantità di olio e di carburante. Un confronto fra Paesi può quindi essere basato sul rapporto fra consumi di olio lubrificante per autovetture e consumi di carburante, ad esempio chilogrammi di benzina. La Figura 6 illustra il rapporto in questione per quattro Paesi: Francia, Germania, Italia e Regno Unito. Sull'asse verticale sono indicati i chilogrammi di oli motore consumati per ogni tonnellata di benzina. Possiamo notare come i Paesi considerati mostrino i trend sostanzialmente simili. Nei primi anni, dal 1994 al 1999, si può osservare una certa tendenza alla riduzione nel rapporto considerato, seppure con alcune oscillazioni, mentre negli ultimi anni questo tende a crescere, debolmente per Germania, Italia e Regno Unito e in misura maggiore per la Francia. In Italia il rapporto oscilla tra i 13 e i 17 chilogrammi circa e si colloca generalmente tra la Germania, caratterizzata dai minori consumi, e il Regno Unito. I consumi italiani di oli motore appaiono quindi in linea con i consumi tedeschi e inglesi. Il confronto con questi Paesi non fornisce quindi alcuna evidenza di anomalie nei consumi italiani che potrebbero costituire un segnale di un fenomeno di evasione dell'accisa.

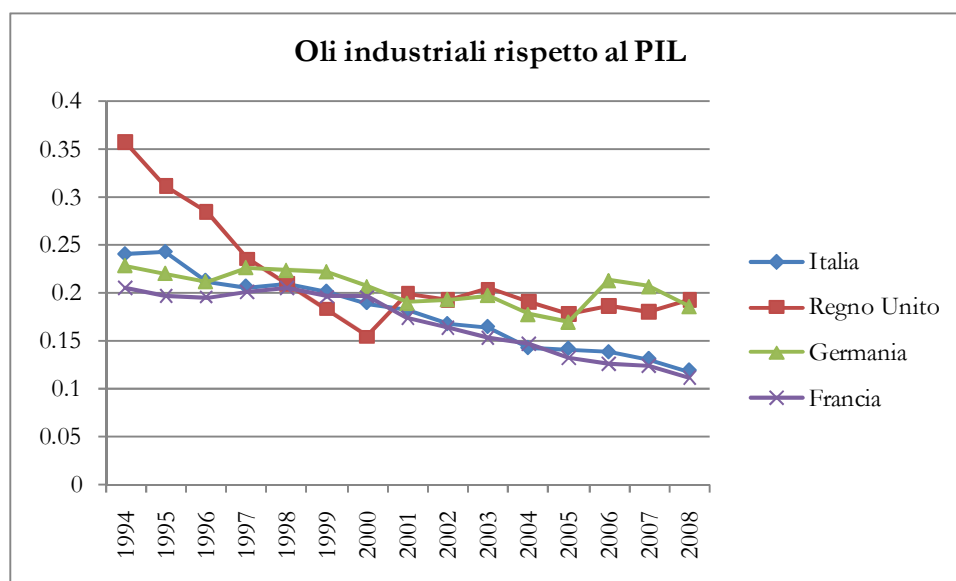
**Figura 6: Consumi di oli motore rispetto ai consumi di benzina**



In realtà appaiono anomali i consumi francesi. I valori della Francia potrebbero essere dovuti alla diversità nelle caratteristiche degli autoveicoli in circolazione. È da sottolineare il fatto che i consumi degli oli motore comprendono non solo gli utilizzi da parte di autoveicoli, ma

anche ad esempio i consumi di trattori e altri macchinari agricoli. Questi fanno uso di motori a diesel (gasolio). Un maggior peso, ad esempio, del settore primario<sup>49</sup> o un maggior grado di meccanizzazione in alcuni Paesi rispetto ad altri potrebbero rendere il rapporto di cui alla Figura 6 poco significativo<sup>50</sup>. Un esercizio analogo può essere condotto per gli oli industriali. In questo caso la variabile rispetto cui appare più naturale standardizzare è il livello del PIL. I consumi di oli industriali rispetto al PIL sono riportati nella Figura 7. Sull'asse verticale sono indicati i chilogrammi di oli lubrificanti consumati dall'industria per migliaia di euro di PIL prodotto dall'economia. Anche in questo i quattro Paesi considerati presentano un trend comune, sebbene la somiglianza nell'andamento sia più marcata tra Francia e Italia. Per il Regno Unito si può osservare il più alto valore a inizio periodo, 0,36 chilogrammi contro i 0,21-0,24 degli altri Paesi, ma ciò può essere dovuto ad una sua diversa composizione del PIL per settori produttivi.

**Figura 7: Consumi di oli industriali rispetto al PIL**



Ci si aspetterebbe che un maggior peso del PIL manifatturiero rispetto al PIL complessivo corrisponda a un rapporto consumo di oli industriali/PIL più elevato. Tradizionalmente tuttavia nel Regno Unito il contributo del

<sup>49</sup> La Francia è il primo produttore agricolo dell'UE. Nel 2007 contribuiva da sola per il 20% della produzione agricola (escludendo i prodotti trasformati) dell'Unione, seguita dalla Germania (13%), dall'Italia e dalla Spagna (12%).

<sup>50</sup> In realtà il rapporto potrebbe risultare alto poiché dovuto agli elevati utilizzi di lubrificanti in agricoltura.

settore manifatturiero nella creazione di valore aggiunto è relativamente più basso rispetto agli altri Paesi considerati. Le cause perciò sono da ricercarsi altrove. È possibile in particolare che nell'industria britannica un ruolo importante sia ricoperto da imprese manifatturiere che hanno fabbisogni relativamente più elevati di lubrificanti, ossia settori ad alta intensità di capitale. Un'altra possibile spiegazione può essere una certa frammentazione dell'industria manifatturiera, ossia la presenza di un'industria caratterizzata da molte piccole imprese<sup>51</sup>. Lo stesso discorso potrebbe essere valido per la Germania, in cui, al contrario del Regno Unito, il Pil manifatturiero in percentuale sul PIL complessivo supera di molti punti percentuali quello degli altri Paesi (nel 2007 di 7,5 punti rispetto all'Italia, 22,4 rispetto alla Francia e 36,4 rispetto al Regno Unito). Al contrario, i minori valori che si registrano per l'Italia, pressoché allineati per tutti gli anni a partire dal 1997 con quelli della Francia, non possono essere spiegati da una minore frammentazione. Per l'industria italiana, infatti, è ben vero l'opposto, soprattutto nel Mezzogiorno<sup>52</sup>. Il maggior peso assunto dai settori *labour intensive* potrebbe però spiegare i bassi consumi di lubrificanti rispetto al PIL.

In conclusione il semplice confronto fra i consumi di diversi Paesi non consente di individuare particolari differenze fra il mercato italiano e quelli esteri. Tuttavia, la somiglianza fra le serie storiche dell'Italia e quelle degli altri Paesi considerati potrebbe essere determinata dall'interazione fra diversi fattori e nascondere differenze significative. Ad esempio nel caso degli oli motore i consumi di benzina sintetizzano in maniera imprecisa l'effetto sui consumi dell'età media del parco macchine, della percorrenza, del numero di automobili ecc. Per giungere a delle conclusioni più robuste occorre stimare distintamente l'impatto di ogni variabile sul consumo di olio lubrificante. A tal fine è necessario procedere con un'analisi statistica multivariata<sup>53</sup>, a cui è dedicato il resto di questo paragrafo.

---

<sup>51</sup> La dimensione delle imprese si associa alla loro produttività. Una minore dimensione comporta un minor valore aggiunto. Inoltre la frammentazione nei settori facenti il più ampio uso di lubrificanti farebbe aumentare i consumi per unità di prodotto, in presenza di aumenti meno che proporzionali di questi ultimi rispetto alla scala di produzione (rendimenti di scala crescenti).

<sup>52</sup> Su questo argomento si può vedere il dossier Istat "Aspetti dimensionali, settoriali e territoriali delle performance d'impresa" per il 2008.

<sup>53</sup> A questo fine si utilizza il modello della regressione lineare multipla. Esso fa uso del metodo dei minimi quadrati per estrapolare i parametri legati alle variabili esplicative (in questo caso associate ai consumi di lubrificanti). Questo consiste nel trovare dei parametri che minimizzino lo scarto tra realizzazioni e valori teorici dei consumi di lubrificanti, dove le realizzazioni possono essere indicate con  $y$  e i valori teorici con  $\hat{y} = \hat{\beta}_0 + \hat{\beta}_1 X_1 + \dots + \hat{\beta}_k X_k$ , dove  $\hat{\beta}$  rappresenta il vettore dei parametri stimati e  $X$  la matrice delle variabili esplicative.

I risultati dell'analisi sono riportati nelle tabelle 10, 11 e 12. Le tabelle riportano i Paesi i cui dati sono stati utilizzati nell'analisi e una lista di fattori che possono influenzare il consumo degli oli lubrificanti. Ad esempio la Tabella 10, che si riferisce agli oli per autovetture<sup>54</sup>, considera, come fattori che possono spiegarne il consumo, i consumi di benzina, i consumi di diesel, il numero di autovetture, il tempo (si è visto che i consumi tendono a decrescere al passare del tempo). I coefficienti riportati nella tabella rappresentano la stima dell'impatto che ogni variabile ha sul consumo di oli lubrificanti<sup>55</sup>. Il coefficiente legato alle variabili "Paese" può essere interpretato come la differenza tra i consumi di lubrificanti tra un dato Paese e Italia, una volta che sia stato sterilizzato l'effetto delle altre variabili considerate nell'analisi.

Dalla Tabella 10 emerge che l'Italia è caratterizzata da consumi minori rispetto ai Paesi più rilevanti per consumi e produzione (Francia, Germania, Spagna e Regno Unito), ma maggiori rispetto agli altri Paesi, a parità di altre variabili. Tuttavia solo per due Paesi i coefficienti risultano statisticamente diversi da zero.

Il coefficiente legato all'anno misura il cambiamento nei consumi da un anno all'altro per effetto del passare del tempo. In questo contesto si assiste ad una riduzione media nei consumi di quasi 2,5 mila tonnellate all'anno, con un livello di significatività dell'1%. Il numero di autoveicoli in circolazione sembra incidere negativamente sui consumi, sebbene tale relazione non risulta statisticamente significativa. Esiste invece una relazione positiva tra consumi di carburante e consumi di lubrificante, sebbene solo per la benzina questa relazione risulti significativamente diversa da zero. La bontà di adattamento del modello,  $R^2$ , può essere interpretata come la frazione di variabilità nei consumi di lubrificanti spiegata dalle variabili esplicative. In questo caso le variabili esplicative sono in grado di spiegare il 99,35% della variabilità nei consumi.

---

<sup>54</sup> Gli oli per autovetture comprendono tutti gli oli cambio e trasmissioni, anche quelli riferibili al settore industriale.

<sup>55</sup> Il livello di significatività associato a un particolare coefficiente in statistica indica la probabilità di commettere errore di primo tipo. Tale errore si commette nel rifiutare l'ipotesi nulla quando essa è vera. L'ipotesi nulla consiste nell'uguaglianza a zero dei coefficienti, ossia significa assumere che una determinata variabile non ha nessun impatto sulla variabile che si intende spiegare. Un livello di significatività molto piccolo significa che si può essere abbastanza confidenti nel rifiutare l'ipotesi nulla non commettendo errore di prima specie.

**Tabella 10: Risultati della regressione. Variabile dipendente: consumi di lubrificanti da autoveicoli**

| <b>Consumi di lubrificanti da autoveicoli.</b> |                     |
|--|---------------------|
| <b>Variabile</b>                               | <b>Coefficiente</b> |
| Austria  | -186.480,1          |
| Belgio   | -150.921,1          |
| Danimarca                                      | -183.789,4          |
| Finlandia                                      | -172.783,8          |
| Francia  | 166.623,1***        |
| Germania                                       | 120.725,8*          |
| Paesi Bassi                                    | -164.805,4          |
| Spagna   | 35.996,54           |
| Svezia   | -166.594,8          |
| Regno Unito                                    | 88.621,69***        |
| Consumi benzine                                | 9,242031***         |
| Consumi diesel                                 | 2,339395            |
| N° autoveicoli                                 | -0,0978848          |
| Anno   | -2.432,011***       |
| Costante                                       | 243.449,1           |
| N° osservazioni                                | 133                 |
| R <sup>2</sup>                                 | 0,9935              |

Fonti: Eurostat ed Europolub.

Note: \*\*\* significatività all'1%, \*\* significatività al 5%, \* significatività al 10%.

Vista l'importanza degli oli motore all'interno della categoria di lubrificanti per autoveicoli, si ripropongono le stesse analisi viste sopra per i soli oli motore. La Tabella 11 riporta i risultati della regressione dei consumi di tali lubrificanti sulle stesse variabili considerate nella precedente analisi. In questo contesto possiamo osservare una maggiore precisione nelle stime e una maggior significatività. Ad eccezione della Spagna, tutte le variabili "Paese" sono ora significative almeno al 10%. Il segno dei coefficienti stimati rimane sempre lo stesso. Com'è lecito aspettarsi visto che gli oli motore sono una sottocategoria dei lubrificanti per autoveicoli, i coefficienti sono inferiori per magnitudine rispetto alla tabella precedente.

**Tabella 11: Risultati della regressione. Variabile dipendente: consumi di lubrificanti per motori di autoveicoli**

| Consumi di lubrificanti per motori di autoveicoli. |               |
|--|---------------|
| Variabile  | Coefficiente  |
| Austria  | -152.935*     |
| Belgio   | -138.262,1*   |
| Danimarca  | -152.945,4*   |
| Finlandia  | -147.930,4*   |
| Francia  | 135.362,4***  |
| Germania   | 64.258,65*    |
| Paesi Bassi  | -126.709,5*   |
| Regno Unito  | 48.530,96**   |
| Spagna   | 21.467        |
| Svezia   | -153.057,5**  |
| Consumi benzine                                    | 7,604925***   |
| Consumi diesel                                     | 1,55          |
| N° autoveicoli                                     | -2,595046     |
| Anno   | -2.300,289*** |
| Costante   | 203.226,3**   |
| N° osservazioni                                    | 133           |
| R <sup>2</sup>                                     | 0,9918        |

Fonti: Eurostat ed Eurolub.

Note: \*\*\* significatività all'1%, \*\* significatività al 5%, \* significatività al 10%.

Passando alla categoria dei lubrificanti industriali, la Tabella 12 mostra i risultati della regressione dei consumi di questi ultimi rispetto a una serie di variabili. Ancora una volta sono incluse le variabili "Paese", un indicatore del "tempo" (anno), il PIL per ciascun Paese, il numero di imprese operanti nel settore manifatturiero, il rapporto tra PIL del settore manifatturiero e PIL complessivo, il fatturato del settore manifatturiero e il *Net capital formation*<sup>56</sup>, espresso in relazione al PIL e al numero di occupati.

In questo caso i coefficienti legati alle variabili "Paese" sono tutti caratterizzati da segno positivo, con un livello di significatività dell'1% per i tre Paesi di maggior importanza<sup>57</sup>. Ciò significa che, a parità di altre variabili, i consumi di lubrificanti industriali nel nostro Paese sono più bassi rispetto agli altri Paesi, ossia un tale scostamento non è spiegato da differenze strutturali e nella performance del settore manifatturiero o negli investimenti in capitale fisso. Emerge quindi un'anomalia nel contesto italiano per cui non esistono apparentemente spiegazioni. Anche in questo caso esiste un *time trend* significativo e la riduzione media annuale ammonta a 4.000 tonnellate. Il numero di imprese nel settore

<sup>56</sup> Equivalente al valore ottenuto deducendo alla somma di investimenti fissi lordi, della variazione nelle giacenze e delle acquisizioni (al netto della cessione di beni), il consumo di capitale fisso.

<sup>57</sup> Al 5% per la Spagna, 5° in ordine di importanza per vendite successivamente all'Italia

manifatturiero ha un effetto importante sui consumi: ad ogni impresa aggiuntiva corrisponde un consumo addizionale di lubrificanti industriali di 0,5 tonnellate circa. Il coefficiente legato al PIL per impresa indica che per ogni milione di euro aggiuntivo di valore aggiunto prodotto da ogni impresa, i consumi di lubrificanti aumentano di poco più di 14.000 tonnellate. Anche il Pil complessivo dell'economia ha effetto positivo. Gli investimenti invece non sembrano avere effetto significativo sui consumi.

**Tabella 12: Risultati della regressione. Variabile dipendente: consumi di lubrificanti per l'industria**

| <b>Consumi di lubrificanti per l'industria.</b> |                     |
|---|---------------------|
| <b>Variabile</b>                                | <b>Coefficiente</b> |
| Austria   | 99.154              |
| Belgio  | 119.034,3*          |
| Danimarca                                       | 42.739              |
| Finlandia                                       | 120.398             |
| Francia   | 115.925***          |
| Germania  | 227.821,1***        |
| Paesi Bassi                                     | 68.816              |
| Portogallo                                      | 109.782             |
| Regno Unito                                     | 189.978,9***        |
| Spagna  | 95.950,74**         |
| Svezia  | 71.106              |
| Anno  | -4.000,911***       |
| Pil   | 0,0763105**         |
| Numero imprese manifatturiere                   | 0,4746898***        |
| Quota del Pil delle imprese manifatturiere      | -112.114,2          |
| Pil per impresa del settore manifatturiero      | 14.165,6*           |
| Net Capital Formation/Pil                       | -11.533,52          |
| Net Capital Formation/Occupati                  | 33,36505            |
| Fatturato settore manifatturiero                | 0,0128993           |
| Costante  | -36.359             |
| N° osservazioni                                 | 142                 |
| R <sup>2</sup>                                  | 0,9855              |

Fonti: Eurostat ed Europolub.

Note: \*\*\* significatività all'1%, \*\* significatività al 5%, \* significatività al 10%.

Nelle tre tabelle precedenti l'Effetto Paese è in grado di mostrare a quanto ammonterebbero i consumi di lubrificanti (appartenenti alle tre categorie considerate) nei diversi Paesi elencati se questi fossero simili all'Italia nelle caratteristiche considerate, ossia Prodotto interno lordo, numero di imprese manifatturiere, investimenti, etc. La Tabella 13 illustra appunto l'Effetto Paese confrontando i consumi degli altri Paesi con quelli italiani dopo aver filtrato le differenze dovute a tutte le variabili considerate (Pil, sia riferito all'intera economia che al solo settore manifatturiero, numero di imprese, investimenti, fatturato ecc.). In generale tutti i Paesi considerati



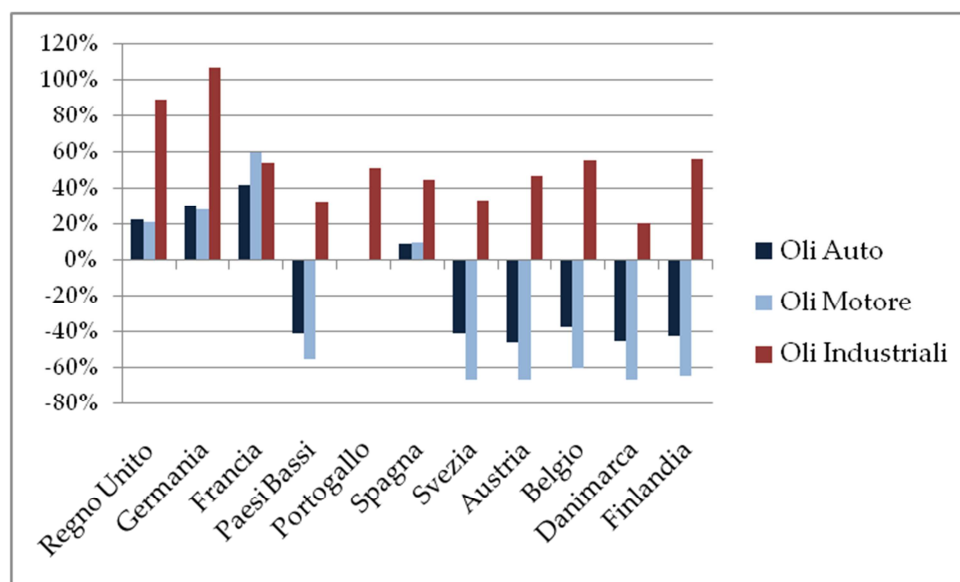
mostrano consumi superiori all'Italia per la categoria dei lubrificanti industriali. Lo stesso risultato si ottiene per le altre due categorie di lubrificanti nel confronto con i Paesi più rilevanti nel panorama europeo in merito a produzione e commercializzazione di lubrificanti (Regno Unito, Germania, Francia e Spagna).

**Tabella 13: Differenze fra consumi esteri e consumi italiani non spiegati da differenze nelle strutture economiche (consumi italiani=100%)**

|                    | Effetto paese |            |                 |
|--------------------|---------------|------------|-----------------|
|                    | Oli auto      | Oli motore | Oli industriali |
| <i>Regno Unito</i> | 122%          | 121%       | 189%            |
| <i>Germania</i>    | 130%          | 128%       | 206%            |
| <i>Francia</i>     | 141%          | 159%       | 154%            |
| <i>Paesi Bassi</i> | 59%           | 45%        | 132%            |
| <i>Portogallo</i>  | -             | -          | 151%            |
| <i>Spagna</i>      | 109%          | 109%       | 145%            |
| <i>Svezia</i>      | 59%           | 33%        | 133%            |
| <i>Austria</i>     | 54%           | 33%        | 146%            |
| <i>Belgio</i>      | 62%           | 40%        | 155%            |
| <i>Danimarca</i>   | 54%           | 33%        | 120%            |
| <i>Finlandia</i>   | 57%           | 35%        | 156%            |

La figura successiva, la Figura 8, fornisce una rappresentazione grafica delle differenze riportate nella tabella 13.

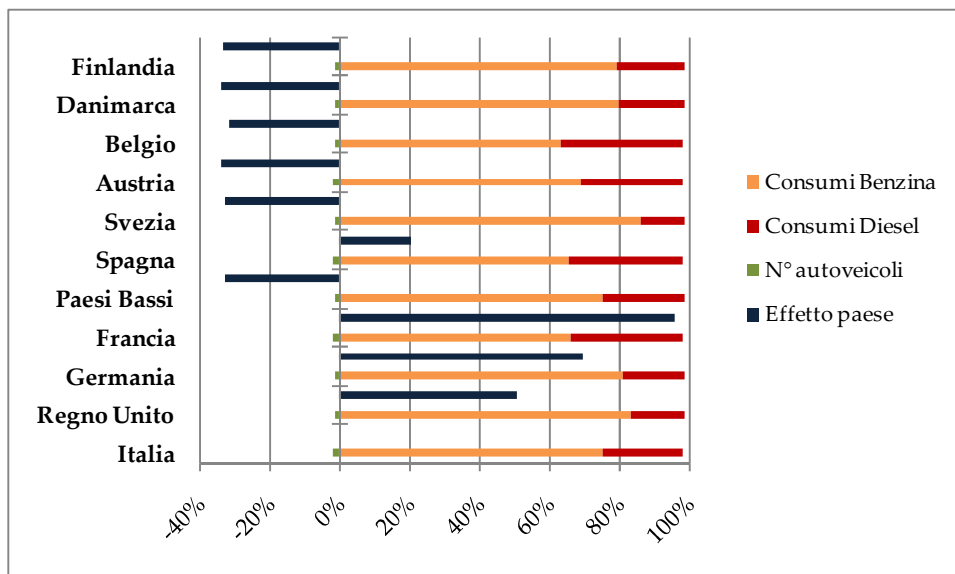
**Figura 8: Differenze percentuali fra consumi esteri e consumi italiani non spiegati da differenze nelle strutture economiche**



I risultati riportati nella Tabella 10 e le due tabelle successive possono anche essere illustrati con l'ausilio grafico. Nella Figura 9 tutti gli istogrammi ad eccezione di quello riferibile all'Effetto Paese, rappresentano il peso dei vari fattori osservabili sui consumi di lubrificante. L'Effetto

*Paese*<sup>58</sup> indica sempre la variazione percentuale rispetto ai consumi italiani per ragioni non giustificabili dalle diversità nei fattori osservabili. La figura 9 mostra, per i lubrificanti da autoveicoli, che il consumo in Italia è inferiore ai più rilevanti Paesi europei per produzione e consumi, quali Francia, Germania e Regno Unito, ma superiore al resto dei Paesi considerati.

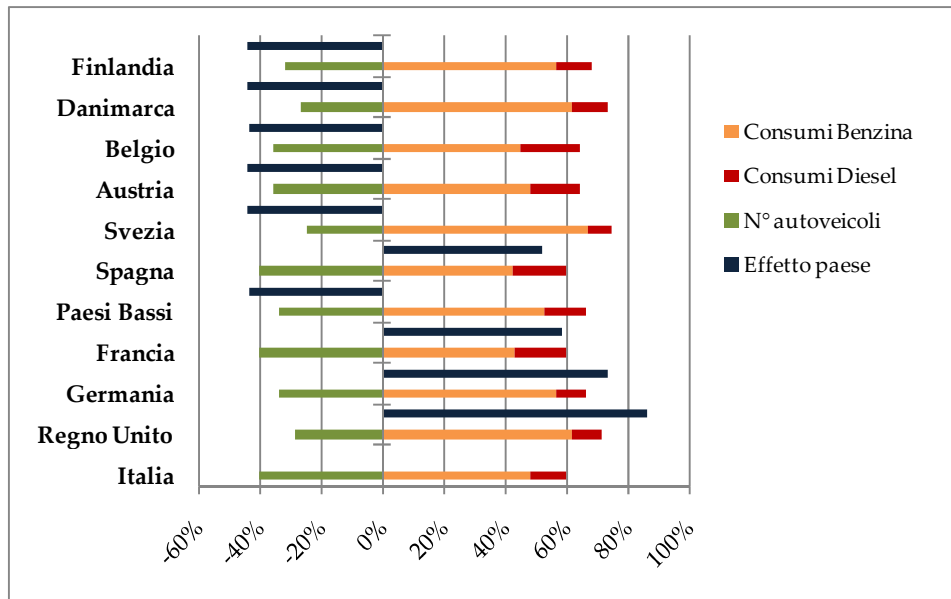
**Figura 9: Ripartizione dei consumi stimati per singole componenti.  
Lubrificanti per autoveicoli**



Analogamente agli oli per autovetture, la Figura 10 illustra la scomposizione dei consumi stimati per le determinanti osservabili degli stessi e l'Effetto Paese. Anche in questo caso i consumi italiani si rivelano inferiori a quelli dei maggiori Paesi relativamente alla produzione e al consumo di lubrificanti, ma superiori ai restanti, a parità di valore assunto dalle variabili osservabili. In particolare, tra i Paesi di maggior rilievo, in ordine, l'Effetto Paese oscilla tra il +50% circa della Spagna a oltre l'80% per il Regno Unito. Sebbene non vi siano forti indizi della presenza di una qualche forma di evasione, le ampie differenze rispetto ai più rilevanti Paesi potrebbero fornire qualche evidenza del fenomeno.

<sup>58</sup> In tale contesto l'Effetto Paese incorpora anche la costante stimata nelle regressioni.

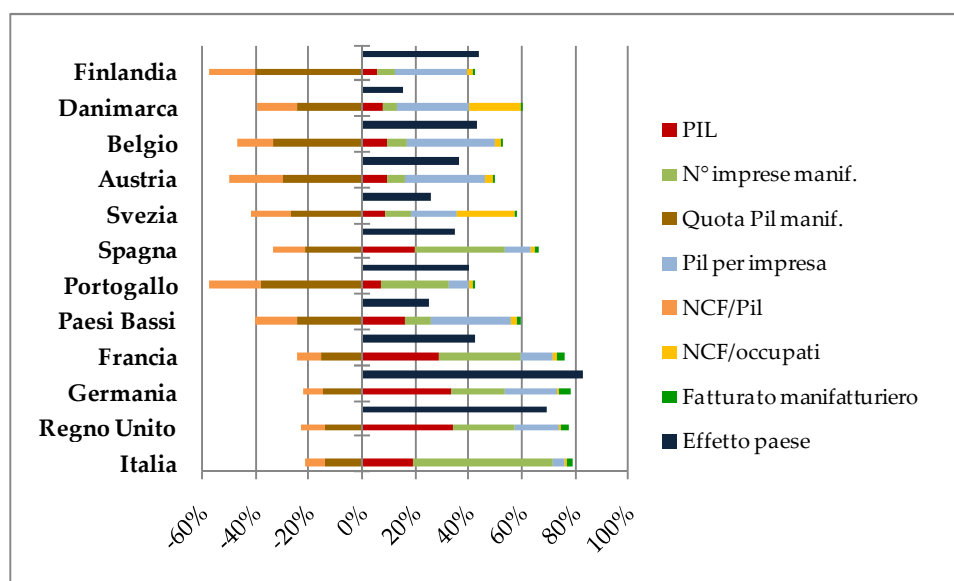
**Figura 10: Ripartizione dei consumi stimati per singole componenti.  
Lubrificanti per motori di autoveicoli**



Complessivamente, considerando sia la categoria dei lubrificanti per autoveicoli che la sottocategoria degli oli motore, non sembra quindi vi sia una chiara evidenza di anomalie nei livelli di consumo. Una volta sterilizzato l'effetto di tutte le altre variabili i consumi italiani si attestano su valori inferiori rispetto ai quattro Paesi più rilevanti per consumi e produzione (Francia, Germania, Regno Unito e Spagna), ma su valori superiori per tutti gli altri.

La Figura 11 si riferisce ai lubrificanti industriali. Ad eccezione dell'Effetto Paese, la somma degli altri istogrammi costituisce il 100% dei consumi stimati. In questo caso si può constatare come l'Effetto Paese sia sempre positivo, ossia i consumi di lubrificanti industriali in Italia sarebbero sempre inferiori a quelli di tutti gli altri Paesi considerati, a parità del valore assunto da tutti i fattori osservabili, sulla base delle informazioni sui consumi provenienti dalle statistiche ufficiali. Tale evidenza, non spiegata da alcun fattore inerente le caratteristiche osservabili dell'economia italiana, può essere rappresentativa della presenza di transazioni nascoste all'amministrazione finanziaria.

**Figura 11: Ripartizione dei consumi stimati per singole componenti.  
Lubrificanti industriali**



Dall'analisi condotta è possibile ottenere i valori teorici della quantità di lubrificante immessa in consumo, ossia ottenere una stima dei consumi dati i valori effettivi delle variabili che influiscono su di essi (consumi di carburante, numero di autoveicoli, numero di imprese, etc.) e data la stima dei coefficienti, che indicano l'effetto di ogni singola variabile sui consumi di lubrificante, *ceteris paribus*. Si ottiene in tal modo una stima della quantità che dovrebbe essere immessa in consumo viste le caratteristiche della struttura produttiva, dei consumi di carburante, del parco macchine e così via. In particolare tale stima ammonta, per i lubrificanti da autovettura, a circa 372.147 tonnellate per il 2007 e 357.325 tonnellate per il 2008, contro una quantità effettiva riportata dalle statistiche ufficiali di 368.714 tonnellate per il 2007 e di 343.942 tonnellate per il 2008. Per l'ultimo anno disponibile, ossia il 2008, una possibile stima dell'evasione nell'ambito dei lubrificanti potrebbe riguardare circa 13.400 tonnellate di lubrificanti per il solo uso di autovetture. Per il 2007 invece l'evasione stimata risulta di 3.433 tonnellate. La disponibilità di dati su alcuni aggregati per l'anno 2008 rende impossibile condurre gli stessi calcoli per i lubrificanti industriali. Per il 2007 la stima dei consumi di lubrificanti industriali è di 207.946, contro le 202.107 tonnellate riportate dalle statistiche ufficiali. L'evasione stimata riguarda quindi nel 2007 5.839 tonnellate di lubrificanti.

Tali stime sono compatibili con quelle fornite dal Consorzio Obbligatorio degli Oli Usati (COOU)<sup>59</sup>. In particolare le stime del Consorzio si fondano sulle risultanze dell'indagine condotta nel 2004 dal COOU, ENI Tecnologie e General Consult, in cui vengono individuate, per le due principali categorie di lubrificanti, i livelli teorici di recupero sulla base dell'osservazione dell'immissioni in consumo e dei successivi impieghi, dei consumi e delle perdite. Il recuperabile ammonterebbe al 56-59% dell'immesso in consumo per il settore dell'autotrazione e al 33-35% per il settore industriale. In base a tali stime e in base ai dati ufficiali sulle quantità di lubrificanti immesse in consumo, la raccolta di oli esausti si sarebbe dovuta attestare sulle 180.000 tonnellate. La raccolta effettiva si è invece rivelata superiore, intorno alle 194.000 tonnellate. Sulla base delle percentuali teoriche di recupero quindi il COOU stima un consumo effettivo di lubrificanti intorno alle 440.000 tonnellate, superiore di 40.000 tonnellate rispetto alle statistiche ufficiali. Una parte di tali 40.000 tonnellate di differenza potrebbe essere dovuta al fatto che parte degli operatori ha attinto dalle proprie scorte, a causa della crisi e della caduta nei consumi, un'altra parte alle attività non rilevate poiché illecite. Un dato che potrebbe essere quindi compatibile con le nostre stime illustrate precedentemente in questo paragrafo.

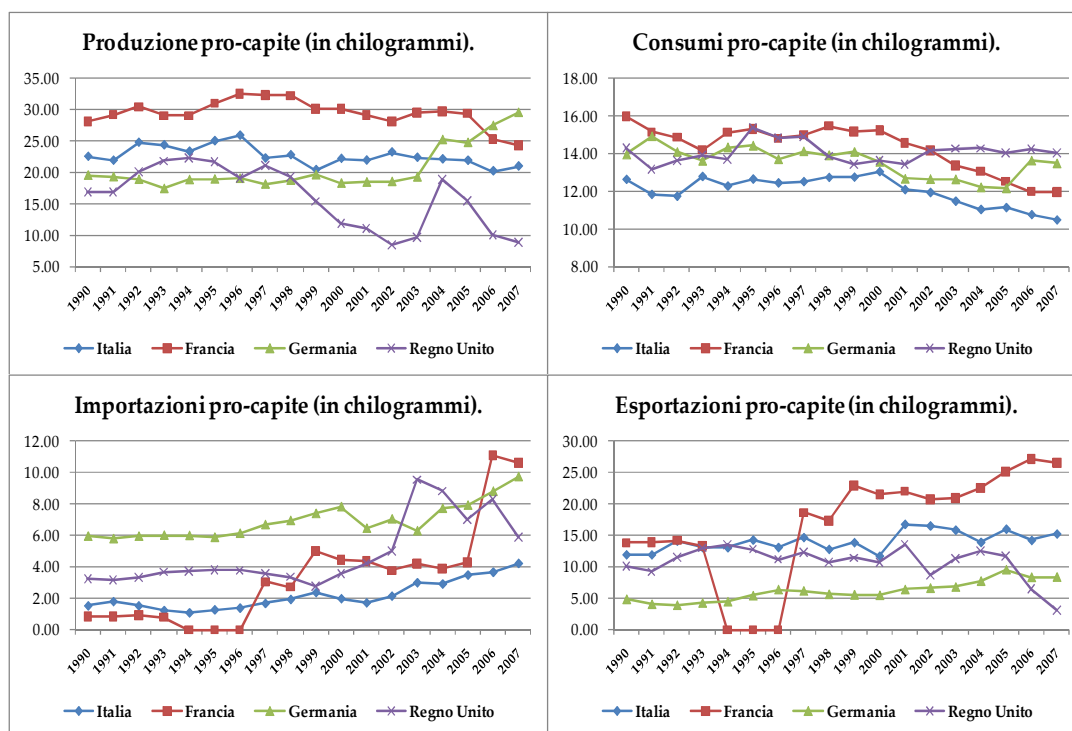
Ulteriori evidenze sull'esistenza di una significativa evasione possono venire dall'analisi delle importazioni. In assenza di controlli doganali, appare più semplice evadere l'imposta nazionale sui lubrificanti di importazione attraverso false dichiarazioni all'Agenzia delle Dogane, soprattutto nel caso in cui i lubrificanti accompagnano altre merci (come gli oli introdotti nel motore delle autovetture di importazione). Esistono inoltre alcuni fluidi che potrebbero facilmente essere scambiati per oli lubrificanti pur non essendolo, anche in sede di accertamento. L'evasione è sicuramente più complessa per i produttori nazionali soggetti agli stringenti controlli illustrati nel capitolo 2.

Per meglio approfondire questo aspetto si riportano i grafici relativi all'andamento nel tempo dei principali aggregati. Dalla Figura 12 si può osservare l'andamento della produzione, dei consumi, delle importazioni e delle esportazioni per i quattro Paesi considerati nel capitolo 1.

---

<sup>59</sup> Si veda il "Rapporto di sostenibilità" per il 2009, disponibile anche sul sito [www.coou.it](http://www.coou.it).

**Figura 12: Aggregati espressi in termini pro-capite per gli anni 1990-2007. Quantità espresse in chilogrammi**



**Bocconi**

Le importazioni e le esportazioni corrispondenti agli anni 1994-1996 per la Francia non sono disponibili. A quegli anni corrispondono i valori nulli riportati nel grafico. Si ricorda poi che tali aggregati sono comprensivi delle transazioni in basi lubrificanti. Anche se lo scorporo di tale voce sarebbe importante per evidenziare il fenomeno d'interesse (ossia la possibile evasione sui prodotti finiti d'importazione), la carenza di informazioni dettagliate lo rende impossibile. Le informazioni contenute nella figura precedente possono essere lette congiuntamente alla Tabella 3 e alla Tabella 5, che riportano i valori assoluti delle stesse variabili. Per l'Italia a partire dal 1992 e fino al 1994 si è assistito ad un continuo calo nella quantità importata di lubrificanti (sia in valori assoluti che pro-capite), riduzione non verificatasi negli altri Paesi. In particolare il 1993 corrisponde all'anno di effettiva nascita del mercato unico europeo, con l'abolizione, a partire dal 1° gennaio, dei controlli sulla movimentazione di merci all'interno del territorio europeo. Nel 1992 vengono inoltre emanate le direttive (CEE) 81 e 82, che imponevano agli Stati membri l'obbligo di esenzione dall'accisa armonizzata sui lubrificanti e gli altri prodotti petroliferi quando non utilizzati come combustibile o carburante. Questi due fattori potrebbero aver agito congiuntamente nell'emersione di incentivi all'evasione d'imposta. La brusca riduzione registratasi nelle importazioni intorno al 1993 potrebbe essere quindi a sostegno delle tesi dell'industria italiana.

Per quanto riguarda i consumi, l'andamento dei valori italiani pro-capite è molto simile a quello francese, ma il livello è inferiore per tutti gli anni agli altri Paesi. Questo sebbene in Italia vi sia un maggior numero di auto pro-capite<sup>60</sup> e un maggior numero di imprese per ogni 100 abitanti<sup>61</sup>, sebbene Germania e Francia (tranne gli ultimi due anni disponibili per quest'ultima, ossia il 2006 e il 2007) superino l'Italia per valore aggiunto prodotto dalle imprese del settore manifatturiero. Anche in questo contesto quindi il dato italiano risulta anomalo rispetto agli altri Paesi.

Le evidenze ora discusse sostengono dunque l'ipotesi di un'evasione d'imposta sui lubrificanti relativamente estesa in Italia. Queste evidenze fanno il paio con le informazioni ricavabili dalla cronaca. La maggior parte dei casi di evasione accertata negli ultimi anni da parte dell'Agenzia delle Dogane e della Guardia di Finanza<sup>62</sup> riguardano oli lubrificanti di provenienza comunitaria, talvolta per un ammontare superiore al milione di euro. In 12 sui 18 casi di evasione accertata negli ultimi anni di cui si hanno notizie e di cui si conoscono le modalità di attuazione (riportati dall'Agenzia delle Dogane o dalle testate giornalistiche), soprattutto per il periodo 2005-2010, si parla esplicitamente di lubrificanti di provenienza comunitaria. In taluni casi la frode è stata perpetrata per diversi anni prima di essere scoperta. Con riferimento a prodotti di provenienza comunitaria, l'ultima inchiesta di cui si hanno notizie<sup>63</sup> ha portato alla luce un'organizzazione che, tramite società "cartiere", acquistava da altri Stati membri, principalmente Spagna, Ungheria e Repubblica Slovacca, olio lubrificante per poi immetterlo illecitamente nel mercato nazionale. Il quantitativo sottratto all'accertamento e al pagamento delle imposte tra il 2008 e il 2009 sarebbe superiore alle 1.500 tonnellate, per un'evasione delle sole accise intorno al milione e duecentomila euro. Un'altra maxi truffa ai danni dell'Erario è stata commessa per gli anni che vanno dal 2001 al 2006 da parte di due compagnie operanti nel Nord-est e ha riguardato sempre oli lubrificanti di provenienza comunitaria, con un'evasione delle sole imposte di consumo per circa 2 milioni di euro. I lubrificanti entravano nel territorio italiano come accessori e ricambi per auto ed erano immessi in consumo a prezzi fortemente scontati rispetto ai prodotti di lecita provenienza. Un altro recente episodio (accertato nel 2010) ha messo in luce un'evasione dal 2006 al 2008 per oltre 1 milione e mezzo di euro,

---

<sup>60</sup> 0,68 auto pro-capite nel 2007, contro le 0,63 della Francia, le 0,58 della Germania e le 0,53 del Regno Unito.

<sup>61</sup> Nel 2007 0,86 per ogni 100 abitanti, contro le 0,25 della Francia, le 0,41 della Germania e le 0,24 del Regno Unito.

<sup>62</sup> Le informazioni sono disponibili sul sito [www.agenziadogane.gov.it](http://www.agenziadogane.gov.it) e [www.gdf.it](http://www.gdf.it).

<sup>63</sup> Relativa al 9 febbraio 2011. Informazioni alla pagina [http://www.gdf.it/gdf\\_informa/notizie\\_stampa/archivio\\_news/news\\_anno\\_2011/febbraio\\_2011/index.html](http://www.gdf.it/gdf_informa/notizie_stampa/archivio_news/news_anno_2011/febbraio_2011/index.html).

comprensivo di imposte di consumo e di IVA, sempre su prodotti di provenienza comunitaria. Più scarse sono le notizie di false cessioni all'estero; si è a conoscenza di soli 4 casi. Talvolta questo tipo di illecito viene commesso dalle aziende congiuntamente a false dichiarazioni su prodotti di provenienza comunitaria. In altri quattro casi di evasione accertata non si hanno notizie della provenienza dei prodotti illeciti detenuti o immessi in consumo. In due di questi casi si tratta di esercenti deposito commerciale e di una società sprovvisti di licenza fiscale e dei registri di carico e scarico, in un altro della falsa destinazione ad usi esenti (coadiuvante per erbicida) di prodotti invece soggetti ad tassazione. Tutte le informazioni di cui si dispone confermano quanto sostenuto nel corso di questo e dei capitoli precedenti: sussistono maggiori incentivi all'evasione d'imposta sui prodotti di provenienza comunitaria e frequenti sono le manifestazioni di questo fenomeno, mentre rari sono i tentativi di produzione clandestina e falsa dichiarazione di immissione in consumo per prodotti di fattura italiana. Come già illustrato, gli incentivi sono determinati da un lato dalla facilità con cui l'amministrazione finanziaria può scoprire l'illecito, dall'altro dai costi (le sanzioni) e dai benefici attesi. Si è detto che verosimilmente i benefici attesi sono maggiori in caso di evasione su prodotti di provenienza comunitaria. Ciò è testimoniato anche dal fatto che in genere questi prodotti sono immessi in consumo a prezzi fortemente ridotti rispetto ai prodotti regolarmente in circolazione.

Sono invece più limitate le notizie di accertato illecito riguardante altri oli minerali, sebbene le somme evase siano in genere, anche considerevolmente, maggiori. Al contrario dei lubrificanti, l'evasione non riguarda mai prodotti di importazione, ma viene di solito attuata tramite la falsa destinazione ad usi agevolati dei prodotti.

## 2. Costi d'adempimento

In precedenza è stato più volte enfatizzato il ruolo dei costi di adempimento connessi all'imposta sul consumo di oli lubrificanti. Alcune indicazioni sul peso di tali costi vengono dalle risposte ad un questionario somministrato ad un campione di imprese operanti nel settore<sup>64</sup>. I questionari predisposti contengono domande sulle caratteristiche dell'impresa, sull'ammontare delle imposte di consumo versate, sui costi d'adempimento sostenuti all'interno dell'impresa relativamente alle imposte sui lubrificanti, sui costi dell'assistenza e della consulenza fiscale esterna. La Tabella 14 illustra le caratteristiche delle imprese facenti parte del campione in termini di numero di dipendenti, fatturato netto e

---

<sup>64</sup> Il campione è composto da 16 imprese. I questionari sono stati compilati nel periodo gennaio-febbraio 2011.



imposte sul consumo di lubrificanti versate. I dati si riferiscono al 2009. La distribuzione delle imprese del campione è coerente con i dati riportati nel primo capitolo sulla struttura del mercato: il 70% delle imprese ha un numero di dipendenti inferiore o intorno alle 40 unità, un utile lordo in genere inferiore ai 400.000€ e un fatturato netto inferiore o vicino ai 12 milioni. Con riferimento al valore delle imposte versate all'Erario, il valore medio si attesta sui 3,8 milioni di euro, con un minimo di 60.000€, se si esclude un'impresa operante in sospensione d'imposta, e un massimo di 21,4 milioni di euro. Ad esclusione delle due imprese di maggiori dimensioni<sup>65</sup>, le imposte di consumo versate non superano i 7 milioni di euro, in 6 casi sono inferiori al milione mentre in 7 casi spaziano tra 1,1 e 6,7 milioni di euro. In maniera derivata è possibile determinare le quantità prodotte nel corso del 2009 (escludendo l'impresa operante in regime sospensivo). La distribuzione delle imprese per quantità prodotte è descritta dalla Figura 13 che appare coerente con i dati relativi all'intero mercato presentati nel primo capitolo.

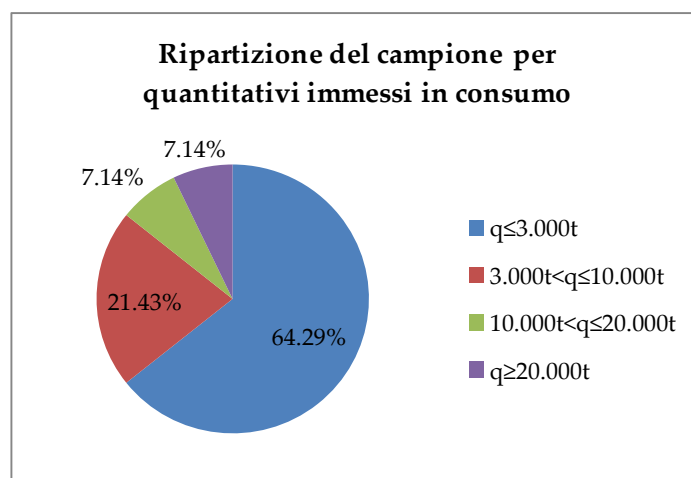
**Tabella 14: Caratteristiche delle imprese e imposte di consumo versate.  
Anno di riferimento 2009.**

|                          | Media  | Coeff. Var. | Min.            | Max.    |
|--------------------------|--------|-------------|-----------------|---------|
| Numero dipendenti        | 56     | 1,15        | 3               | 206     |
| Fatturato netto (1.000€) | 69 638 | 2,08        | 1 515           | 504 878 |
| Utile lordo (1.000€)     | 11 253 | 2,81        | -252            | 118 003 |
| Imposte consumo (1.000€) | 3 765  | 1,51        | 15 <sup>1</sup> | 21 410  |

Note:  
<sup>1</sup> Relativi ad impresa operante in sospensione d'imposta.

<sup>65</sup> Il cui numero di dipendenti si aggira sulle 200 unità e il cui fatturato netto si attesta sui 316 e 504 milioni di euro.

**Figura 13: Suddivisione delle imprese facenti parte del campione per quantitativi immessi in consumo.**



La Tabella 15 illustra alcune statistiche sui costi d'adempimento riportati dalle imprese. Si fa riferimento solo ai costi interni, ossia sono esclusi i costi di assistenza e consulenza esterna. Su 16, sono 12 le imprese che dichiarano di avere un ufficio interno dedicato alla gestione degli adempimenti fiscali. In genere questi sono composti da una sola persona, in qualche caso da 2 o 3 persone. Per quanto riguarda i costi del personale, si riportano le due categorie più rilevanti, ossia costi del personale per adempimenti contabili e documentali e per la gestione delle verifiche e degli accertamenti, la cui somma non corrisponde però al totale, poiché non si tengono in conto altri oneri (che potrebbero ad esempio riguardare le comunicazioni con l'amministrazione finanziaria, la presentazione di istanze di abbuono, la gestione dei contenziosi tributari, la formazione all'utilizzo dei software per l'invio telematico dei dati all'Agenzia delle Dogane o di altri strumenti e apparecchiature). In media i costi per il personale adibito agli adempimenti contabili e documentali ammontano a circa 56.000€. Con l'esclusione di un'impresa che affida questi compiti all'esterno, questi vanno da un minimo di 4.000€ a un massimo di 318.000€ (rispettivamente per due imprese, una di piccole l'altra di dimensioni maggiori, che immettevano in consumo 80 e 14.000 tonnellate circa di prodotto nel 2009). Il costo annuo del personale adibito alla gestione delle verifiche e degli accertamenti si attesta su valori inferiori: il valore medio è di 31.000€ circa, con un minimo di 4.000€ (per la stessa impresa che immette in consumo 80 tonnellate) e un massimo di 60.000 per l'impresa che opera in regime di sospensione d'imposta. Gli altri costi di adempimento ad esclusione del personale includono i costi per l'acquisto di licenze per software, per l'elaborazione di dati, per la cancelleria, per l'affitto di uffici, per il ritardo nell'incasso dell'imposta dai propri clienti e ogni altra voce che sia inerente all'imposta. Questi ammontano in media a

24.000€ circa, con un minimo di 4.000€ e un massimo di 72.000€ (rispettivamente per le imprese che immettevano in consumo 80 e circa 14.000 tonnellate di prodotto nel 2009). La Tabella 16 illustra la suddivisione di questi oneri per diversi capitoli di spesa. Il maggior peso è in genere assorbito dal costo per la predisposizione, aggiornamento e manutenzione dei sistemi informatici e dai ritardi nell'incasso delle imposte dai clienti. A seguire vi sono i costi assicurativi e bancari correlati alle fidejussioni nei confronti dell'Erario e i costi per la gestione dei depositi in regime di sospensione d'imposta. Per finire, i costi per l'acquisto della modulistica fiscale e per il recupero delle imposte su resi ed esportazioni.

**Tabella 15: Costi di adempimento relativi all'imposta di consumo. Valori medi per gli ultimi 5 anni.**

|  | Media  | Coeff. Var. | Min.           | Max.    |
|--|--------|-------------|----------------|---------|
| Personale coinvolto (equivalenti a tempo pieno).           | 2      | 0,93        | 0,2            | 8       |
| Costo annuo personale adempimenti contabili e documentali. | 56 047 | 1,41        | 0 <sup>1</sup> | 318 200 |
| Costo annuo personale gestione verifiche e accertamenti.   | 30 982 | 0,57        | 4 000          | 60 000  |
| Costo annuo adempimenti escluso personale.                 | 23 657 | 0,91        | 4 000          | 72 000  |

Note:  
<sup>1</sup> Affidate all'esterno.

**Tabella 16: Ripartizione del costo degli adempimenti escluso il personale.**

|   | Media  | Coeff. Var. | Min.            | Max. |
|---|--------|-------------|-----------------|------|
| Sistemi informatici                         | 30,04% | 0,80        | 2,5%            | 80%  |
| Modulistica fiscale                         | 9,38%  | 0,81        | 0,5%            | 24%  |
| Costi assicurativi/bancari                  | 13,71% | 0,76        | 0,5%            | 33%  |
| Ritardi incassi imposte da clienti          | 38,58% | 0,70        | 1% <sup>1</sup> | 72%  |
| Recupero imposte su resi/export             | 5,19%  | 1,23        | 1%              | 20%  |
| Costi gestione depositi (regime sospensivo) | 11,36% | 1,35        | 0%              | 45%  |

Note:  
<sup>1</sup> Si esclude un'impresa che opera in sospensione d'imposta.

La Tabella 17 riporta infine i costi per i servizi di assistenza e consulenza esterna per adempimenti fiscali. Le imprese dichiarano di avvalersi per l'85% in media di consulenza esterna in forma continuativa rispetto alla consulenza per singole operazioni. Le spese medie annuali riguardano tutti gli adempimenti fiscali, non la sola imposta sul consumo di lubrificanti: in media ammontano a 99.000€, con un minimo di 9.000€ e un

massimo di 282.000. Le spese per consulenza esterna relative alle sole imposte di consumo ammontano al 44,7% in media (43.868€), con un minimo del 5% (525€) e un massimo di 70,8% (170.000€). La percentuale maggiore della spesa per consulenza esterna relativamente alle imposte sui lubrificanti è assorbita dalle spese per commercialisti (che in media riguarda il 59% della spesa), seguita dalla spesa per avvocati e dalla spesa per consulenza da parte di associazioni di categoria (entrambe con un peso medio del 25% circa). La spesa per consulenza esterna relativamente alle imposte sui lubrificanti è stata suddivisa in capitoli di spesa: in media il 67% è assorbito dalla contabilità e dalla documentazione fiscale; il 38% dagli accertamenti e dalla gestione del contenzioso e il 21% dagli aggiornamenti e dalla pianificazione fiscale.

**Tabella 17: Costi per l'utilizzo di servizi di assistenza e consulenza esterna relativa agli adempimenti fiscali. Medie degli ultimi 5 anni.**

|  | Media  | Coeff. Var. | Min.  | Max.    |
|--|--------|-------------|-------|---------|
| Consulenza continuativa  | 85%    | 0,21        | 50%   | 100%    |
| Spese annuali consulenza esterna per adempimenti fiscali   | 99 030 | 1,12        | 9 000 | 282 000 |
| % sulle spese complessive per adempimenti fiscali delle spese riferibili all'imposta sul consumo di lubrificanti | 44,7%  | 0,66        | 5%    | 70,8%   |

La Tabella 18 illustra ora l'incidenza delle imposte di consumo e degli adempimenti fiscali. I costi di adempimento (interni ed esterni) ammontano in media al 10,56% del valore delle imposte, con un massimo però del 36,9% per un'impresa di piccole dimensioni. Visto l'elevato peso della componente fissa (rispetto alla componente variabile in base alle dimensioni della produzione) infatti i costi d'adempimento variano inversamente alla produzione (le imposte sono indicative dei quantitativi immessi in consumo), come viene mostrato nella Tabella 19. Tale tabella illustra che per le imprese di più piccole dimensioni, ossia quelle i cui quantitativi prodotti non eccedono le 10.000 tonnellate, ogni euro di imposta pagata comporta 12 centesimi circa di spesa per adempimenti. Tale costo scende a 4 centesimi per le imprese più grandi, la cui produzione eccede le 10.000 tonnellate. Un costo quindi relativamente elevato (a cui si vanno ad aggiungere i costi relativi all'imposta dovuta) che grava in misura più che proporzionale rispetto alla scala della produzione sulle imprese di minori dimensioni.

**Tabella 18: Incidenza dei costi di adempimento e delle imposte di consumo per le imprese.**

|  | Media    | Coeff. Var. | Min.  | Max.   |
|--|----------|-------------|-------|--------|
| Costi interni/Imposte                                      | 8,99%    | 0,99        | 0,56% | 31,77% |
| (Costi interni + Costi esterni)/Imposte                    | 10,56%   | 1,02        | 1,35% | 36,90% |
| Costi interni + Costi esterni + Imposte (migliaia di euro) | 3.833,57 | 1,62        | 76,5  | 21.700 |
| (Costi interni + Costi esterni + Imposte)/Fatturato        | 13%      | 0,57        | 2%    | 28%    |

Note:  
 Costi del personale: costo del personale per gestione degli adempimenti contabili/documentali, verifiche e accertamenti relativi all'imposta di consumo;  
 Costi interni: Costo del personale + costi di adempimento (escluso il costo del personale) relativi all'imposta di consumo;  
 Costi esterni: costo consulenza fiscale esterna per imposte di consumo;  
 Imposte: imposte sul consumo di lubrificanti.

**Tabella 19: Costi di adempimento medi in base alla dimensione della produzione (in tonnellate).**

|           | Costi interni/Imposte | (Costi interni + Costi esterni)/Imposte | (Costi interni + Costi esterni + Imposte)/Fatturato |
|-----------|-----------------------|---|---|
| q≤10.000t | 10,31%                | 11,85%                                  | 14,51%  |
| q>10.000t | 2,44%                 | 4,13%                                   | 9,38%   |

Tornando alla Tabella 18, l'onere complessivo, in termini di costi interni, costi esterni e delle imposte versate, ammonta in media a 3,8 milioni di euro, con un minimo di circa 77.000 e un massimo di 21,7 milioni (per un'impresa di grosse dimensioni). Bisogna ricordare però che le categorie di costo interno incluse nella definizione potrebbero non esaurire i costi interni complessivi, anche se ne rappresentano la maggior quota.

Nell'ultima riga infine i costi complessivi generati dal sistema impositivo sono posti a confronto con il fatturato netto. Il valore medio risulta abbastanza elevato: circa il 13% del fatturato netto. La Tabella 19 conferma che i costi incidono in maniera maggiore sulle imprese di piccole/medie dimensioni. Sarebbe stato un utile elemento aggiunto volto alla valutazione dell'imposta l'analisi dei costi amministrativi derivanti dalla gestione e dagli accertamenti per l'amministrazione finanziaria. Purtroppo questo non è possibile, vista la mancanza di informazioni.

Riassumendo, i vari aspetti esaminati nel corso del rapporto portano a concludere che l'imposta sul consumo di lubrificanti è altamente inefficiente per diversi aspetti. Innanzitutto per le distorsioni alla concorrenza, sia sul mercato interno che sul mercato comunitario, per via dell'effetto sulla competitività rispetto ai prodotti provenienti da altri Paesi. Vi sono poi le inefficienze allocative dovute all'impatto delle

imposte sulle scelte d'investimento delle imprese: ovviamente è più attraente per le imprese, soprattutto quelle di più grandi dimensioni, la produzione in altri Paesi comunitari; questo innanzitutto a causa degli investimenti iniziali, che devono essere molto maggiori in Italia a causa dell'anticipazione delle imposte da versare all'Erario, della predisposizione dei sistemi informatici di rilevazione e scambio di informazioni con l'amministrazione o degli obblighi documentali e contabili. Gli stimoli prodotti dalla struttura del mercato, che potrebbero rendere le imprese nazionali estremamente competitive sullo scenario internazionale, sono completamente avviliti dalle norme vigenti. Il sistema impositivo per finire mostra costi troppo elevati e implica maggiori oneri per le imprese con minori livelli di produzione.

**Bocconi**

# Proposte di riforma

Alla luce dell'analisi condotta nei capitoli precedenti non è agevole razionalizzare il ruolo dell'imposta di consumo sugli oli lubrificanti sia da una prospettiva di politica tributaria che da un'ottica di politica industriale.

Dal punto di vista fiscale l'imposta di consumo appare un tributo altamente inefficiente dato che genera un onere, anche in termini di costi di adempimento, elevato rispetto al gettito prodotto. Questo provoca diversi effetti. In primo luogo, esiste un forte incentivo all'evasione che prevalentemente agisce sul canale delle importazioni generando uno svantaggio competitivo della produzione interna attraverso canali regolari rispetto alla produzione estera sul mercato nazionale.

In secondo luogo, i costi di adempimento imposti dal sistema dei controlli sulla produzione italiana penalizzano i produttori nazionali anche nei confronti dei mercati esteri, pur in presenza di un'imposta che si applica secondo il principio di destinazione.

Da questo derivano anche inefficienze sul piano della politica industriale. Le scelte d'investimento delle imprese sono infatti condizionate pesantemente dall'imposta. Risulta più conveniente, soprattutto per le imprese di grandi dimensioni, scegliere di produrre in Paesi che non applichino l'imposta e il conseguente apparato di adempimenti amministrativi e dei costi connessi quali l'anticipazione delle imposte da versare all'Erario, la predisposizione dei sistemi informatici di rilevazione e scambio di informazioni con l'amministrazione o la tenuta dei documenti contabili.

Paradossalmente l'imposta scoraggia lo sviluppo e il rafforzamento della filiera produttiva in un paese come l'Italia caratterizzato da un forte vantaggio competitivo potenziale, dato dall'elevata produzione di basi lubrificanti, penalizzando in particolare le piccole imprese che rappresentano la quota più rilevante dei produttori domestici. In prospettiva, il permanere dell'imposta potrebbe innescare un processo di delocalizzazione produttiva delle multinazionali estere e un indebolimento delle imprese italiane.

L'insieme di queste considerazioni rendono auspicabile un intervento di riforma che punti ad una rapida e radicale semplificazione degli adempimenti, nella prospettiva della razionale eliminazione del tributo.

Una significativa semplificazione potrebbe riguardare gli adempimenti nella fase di produzione e circolazione dei lubrificanti. Queste fasi sono infatti già monitorate attraverso gli adempimenti richiesti dall'applicazione del regime generale dell'IVA. In particolare appaiono ridondanti, rispetto ai controlli già esistenti per l'IVA, i seguenti adempimenti:

- il deposito della formulazione dei prodotti presso l'Agenzia delle Dogane e la comunicazione delle variazioni intervenute;
- la comunicazione degli orari di lavorazione, delle materie da trattare e dei prodotti da ottenere in previsione per il mese solare successivo almeno cinque giorni prima dell'inizio delle lavorazioni;
- la tenuta dei registri giornalieri di carico e scarico, vidimati da parte dell'UTF, con distinzione dei prodotti destinati ad usi esenti, dei prodotti trasferiti ad altri impianti o depositi trasferiti in altri paesi comunitari o esportati;
- la notifica via fax all'Agenzia delle Dogane dei movimenti tra i depositi commerciali di lubrificanti;

Un ulteriore intervento di semplificazione potrebbe riguardare la documentazione richiesta per il trasporto degli oli lubrificanti sostituendo il documento di trasporto XAB (da inviare in forma telematica dal 2012) con il normale DDT previsto per tutte le altre merci, ed eliminando il DAA (Documento Amministrativo di Accompagnamento) per oli lubrificanti in sospensione di imposta (previsto solo in Italia per la circolazione interna).

Un'ottica più strutturale pretenderebbe il superamento dell'imposta.

Al di là della sua inefficienza, documentata nel rapporto, l'imposta non ha neppure una chiara collocazione sistemica. Il tributo non può essere infatti inquadrato nell'ambito della tassazione dei prodotti energetici. I tributi sui prodotti energetici hanno due giustificazioni fondamentali. La prima è finanziaria e riguarda la capacità di garantire un gettito elevato in modo efficiente. La seconda è di natura economica in quanto il tributo può essere utilizzato per limitare i consumi eccessivi facendo gravare sugli utilizzatori parte del costo sociale in termini di inquinamento che deriva dal consumo di tali prodotti.

L'efficienza del prelievo dipende da due fattori. Il primo è la relativa rigidità della domanda di questi prodotti che consente di sostenere elevate



aliquote senza ridurre in maniera significativa la base imponibile. Il secondo è legato alla possibilità di controllare una base imponibile molto vasta con un numero estremamente ridotto di controlli. Questo è possibile quando il prodotto è relativamente omogeneo, i siti di produzione sono poco numerosi, la movimentazione avviene in grandi volumi. Caratteristiche del tutto assenti nel mercato degli oli lubrificanti come evidenziato nell'analisi del mercato condotta nel primo capitolo: il settore degli oli lubrificanti è infatti caratterizzato da una elevata differenziazione dei prodotti, da una elevata frammentazione della produzione fra imprese di medie e piccole dimensioni, dalla movimentazione di piccoli volumi.

Per quanto riguarda la motivazione di carattere economico essa è assente nel campo degli oli lubrificanti, sia perché il loro utilizzo non genera un danno ambientale diretto (come la produzione di emissioni gassose inquinanti) sia perché il costo del recupero degli oli esausti è già assolto dai produttori attraverso il contributo obbligatorio al COOU.

L'eliminazione dell'imposta di consumo può essere inserita in un più generale ripensamento dell'imposizione sui prodotti energetici nel nostro Paese. Da questo punto di vista l'aspetto strutturale più rilevante è che la tassazione, nella sua dimensione di correttivo ambientale, deve coordinarsi con il sistema europeo di scambio delle quote di emissione dei gas ad effetto serra denominate EUA (EU Allowances). Il sistema prevede che gli Stati membri fissino dei tetti di emissione di anidride carbonica per alcuni settori dell'industria. Agli impianti in questi settori ogni anno sono assegnate delle quote di emissioni che essi dovranno restituire in base alle emissioni effettivamente prodotte. Le società proprietarie degli impianti possono contenere le proprie emissioni nella quota loro assegnata o acquistare quote da altre società, che possono rinunciare grazie ad un progetto di riduzione delle emissioni. Questo crea un incentivo per le imprese che possono ridurre le loro emissioni a costi più bassi rispetto al prezzo reale o anticipato delle quote sul mercato, e quindi aiuta a ridurre il costo economico complessivo della riduzione delle emissioni.

A partire dal 2013 le quote saranno progressivamente assegnate attraverso un meccanismo d'asta che genererà un gettito già di per sé capace di compensare quello dell'imposta sui prodotti lubrificanti finiti.

Viceversa, volendo o dovendo mantenere un gettito specifico coerente a quello della vigente imposta di consumo, occorrerà necessariamente individuare una fonte alternativa. Fonte che però dovrà essere trovata in ambito di materie fiscali già armonizzate per evitare la persistenza dell'iniqua e dannosa distorsione competitiva generata dalla vigente imposta di consumo.

# Bocconi

# Appendice 1

## Evoluzione del mercato

Si illustra in quest'appendice l'evoluzione delle vendite di lubrificanti nel mercato interno e, più avanti, per i tre Paesi UE considerati nel primo capitolo.

La Tabella 20 e la Tabella 21 descrivono le vendite nel mercato interno per categoria di lubrificante per il 1995 e per gli anni 2000-2008 (rispettivamente in valori assoluti e in percentuale del totale delle vendite), mentre la Tabella 22 mostra la variazione percentuale nelle vendite rispetto al periodo precedente per ogni categoria considerata. I dati confermano la preminenza degli oli motore per autoveicoli tra le diverse categorie di lubrificanti in tutti gli anni considerati, sebbene il loro peso si riduca nel corso degli anni passando dal 42 al 34% del totale delle vendite di lubrificanti.

**Tabella 20: Evoluzione delle vendite nel mercato interno per categoria di lubrificante (tonnellate). Anni 1995, 2000-2008**

| Evoluzione nelle vendite           |                |                |                |                |                |                |                |                |                |                |
|------------------------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
|                                    | 1995           | 2000           | 2001           | 2002           | 2003           | 2004           | 2005           | 2006           | 2007           | 2008           |
| Oli motore                         | 281.969        | 260.691        | 226.937        | 218.935        | 214.483        | 217.478        | 214.692        | 199.878        | 193.809        | 179.574        |
| Oli ingranaggi e trasmissioni      | 145.589        | 173.188        | 156.489        | 159.655        | 146.257        | 141.667        | 147.140        | 151.997        | 153.319        | 144.744        |
| Grassi                             | 20.095         | 19.700         | 22.128         | 22.449         | 21.133         | 21.749         | 22.290         | 21.160         | 21.586         | 19.624         |
| Oli per la lavorazione dei metalli | 55.952         | 67.300         | 52.086         | 52.303         | 51.175         | 45.047         | 51.166         | 46.824         | 54.361         | 51.604         |
| Oli per turbine                    | 20.039         | 16.300         | 13.774         | 15.303         | 13.721         | 13.102         | 11.955         | 12.779         | 12.913         | 13.758         |
| Altri oli industriali              | 57.546         | 54.200         | 60.419         | 61.149         | 60.855         | 50.579         | 53.459         | 56.917         | 54.634         | 49.832         |
| Oli da processo                    | 82.824         | 94.900         | 91.833         | 87.800         | 93.644         | 89.152         | 85.403         | 88.185         | 80.199         | 70.734         |
| <b>Totale</b>                      | <b>664.014</b> | <b>686.279</b> | <b>623.666</b> | <b>617.594</b> | <b>601.268</b> | <b>578.774</b> | <b>586.105</b> | <b>577.740</b> | <b>570.821</b> | <b>529.870</b> |

Fonti: Eurolub.

**Tabella 21: Evoluzione delle vendite nel mercato interno per categoria di lubrificante (Valori percentuali rispetto al totale). Anni 1995, 2000-2008**

**Evoluzione nelle vendite**

|                                    | 1995           | 2000           | 2001           | 2002           | 2003           | 2004           | 2005           | 2006           | 2007           | 2008           |
|------------------------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| Oli motore                         | 42,46%         | 37,99%         | 36,39%         | 35,45%         | 35,67%         | 37,58%         | 36,63%         | 34,60%         | 33,95%         | 33,89%         |
| Oli ingranaggi e trasmissioni      | 21,93%         | 25,24%         | 25,09%         | 25,85%         | 24,32%         | 24,48%         | 25,10%         | 26,31%         | 26,86%         | 27,32%         |
| Grassi                             | 3,03%          | 2,87%          | 3,55%          | 3,63%          | 3,51%          | 3,76%          | 3,80%          | 3,66%          | 3,78%          | 3,70%          |
| Oli per la lavorazione dei metalli | 8,43%          | 9,81%          | 8,35%          | 8,47%          | 8,51%          | 7,78%          | 8,73%          | 8,10%          | 9,52%          | 9,74%          |
| Oli per turbine                    | 3,02%          | 2,38%          | 2,21%          | 2,48%          | 2,28%          | 2,26%          | 2,04%          | 2,21%          | 2,26%          | 2,60%          |
| Altri oli industriali              | 8,67%          | 7,90%          | 9,69%          | 9,90%          | 10,12%         | 8,74%          | 9,12%          | 9,85%          | 9,57%          | 9,40%          |
| Oli da processo                    | 12,47%         | 13,83%         | 14,72%         | 14,22%         | 15,57%         | 15,40%         | 14,57%         | 15,26%         | 14,05%         | 13,35%         |
| <b>Totale</b>                      | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> | <b>100,00%</b> |

Fonti: Eurolub.

**Tabella 22: Variazioni percentuali delle vendite nel mercato interno rispetto al periodo precedente per categoria di lubrificante**

**Variazione percentuale nelle vendite.**

|                                    | '95-'00      | '00-'01       | '01-'02       | '02-'03       | '03-'04       | '04-'05      | '05-'06       | '06-'07       | '07-'08       |
|------------------------------------|--------------|---------------|---------------|---------------|---------------|--------------|---------------|---------------|---------------|
| Oli motore                         | -7,55%       | -12,95%       | -3,53%        | -2,03%        | 1,40%         | -1,28%       | -6,90%        | -3,04%        | -7,34%        |
| Oli ingranaggi e trasmissioni      | 18,96%       | -9,64%        | 2,02%         | -8,39%        | -3,14%        | 3,86%        | 3,30%         | 0,87%         | -5,59%        |
| Grassi                             | -1,97%       | 12,32%        | 1,45%         | -5,86%        | 2,91%         | 2,49%        | -5,07%        | 2,01%         | -9,09%        |
| Oli per la lavorazione dei metalli | 20,28%       | -22,61%       | 0,42%         | -2,16%        | -11,97%       | 13,58%       | -8,49%        | 16,10%        | -5,07%        |
| Oli per turbine                    | -18,66%      | -15,50%       | 11,10%        | -10,34%       | -4,51%        | -8,75%       | 6,89%         | 1,05%         | 6,54%         |
| Altri oli industriali              | -5,81%       | 11,47%        | 1,21%         | -0,48%        | -16,89%       | 5,69%        | 6,47%         | -4,01%        | -8,79%        |
| Oli da processo                    | 14,58%       | -3,23%        | -4,39%        | 6,66%         | -4,80%        | -4,21%       | 3,26%         | -9,06%        | -11,80%       |
| <b>Totale</b>                      | <b>3,35%</b> | <b>-9,12%</b> | <b>-0,97%</b> | <b>-2,64%</b> | <b>-3,74%</b> | <b>1,27%</b> | <b>-1,43%</b> | <b>-1,20%</b> | <b>-7,17%</b> |

Fonti Eurolub.

Gli oli ingranaggi e trasmissioni (che includono sia gli oli per autoveicoli che gli oli industriali) rappresentano la seconda categoria per ordine di importanza. Il loro peso rispetto alle vendite complessive è aumentato nel corso del tempo, passando dal 22% del 1995 al 27% circa del 2008. Tutte le categorie hanno subito nel periodo una riduzione delle vendite. Tale riduzione è stata più pesante per gli oli motore (-36%) e per gli oli per turbine (-31%), meno per gli oli ingranaggi e trasmissioni (-0,58%) e per i grassi (-2,34%). La riduzione complessiva nel mercato è stata di circa il 20%. Parte del calo delle vendite negli ultimi anni, come anche dei consumi, è certamente dovuta al miglioramento delle tecnologie, sia a livello di impianti industriali che di motoristica, che riduce i fabbisogni di lubrificanti per chilometro percorso o per unità di prodotto. La drastica riduzione registrata nel 2008 è invece spiegata dal brusco rallentamento dell'attività economica a seguito della crisi finanziaria e economica esplosa

in autunno. E' possibile che una parte della contrazione delle vendite (che plausibilmente ha interessato anche il 2009) potrà essere recuperata con il graduale ritorno dell'attività economica ai livelli pre-crisi.

La Tabella 23 e la Tabella 24 mostrano l'evoluzione delle vendite nel mercato interno dei tre Paesi considerati nel capitolo 1 per categoria di lubrificante, in valore assoluto e come variazione percentuale rispetto all'anno precedente. Anche per i tre Paesi la categoria più rilevante è quella degli oli motore. Anche in questo caso però il peso di tale categoria diminuisce nel corso del tempo. Le vendite di oli ingranaggi e trasmissioni sono le seconde in ordine di importanza in tutti e tre i Paesi nel 1995, ma in Germania e Regno Unito nel corso del tempo assumono un peso sempre maggiore gli oli da processo, diventando la seconda categoria per quantitativi venduti negli ultimi anni.

**Tabella 23: Evoluzione delle vendite nel mercato interno per alcuni Paesi e per categoria di lubrificante (tonnellate). Anni 1995, 2000-2008**

|                               | 1995             | 2000             | 2001             | 2002             | 2003             | 2004             | 2005           | 2006             | 2007             | 2008             |
|-------------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|----------------|------------------|------------------|------------------|
| <b>Francia</b>                |                  |                  |                  |                  |                  |                  |                |                  |                  |                  |
| Oli motore                    | 429.039          | 385.017          | 382.003          | 377.359          | 351.781          | 345.701          | 345.079        | 317.971          | 312.774          | 285.378          |
| Oli ingranaggi e trasmissioni | 176.597          | 196.233          | 192.864          | 187.779          | 179.694          | 177.175          | 175.695        | 168.209          | 167.722          | 163.373          |
| Grassi                        | 24.020           | 24.725           | 24.310           | 23.526           | 21.762           | 20.252           | 19.554         | 18.793           | 18.792           | 18.509           |
| Oli lavorazione metalli       | 70.696           | 78.291           | 74.976           | 73.165           | 69.683           | 71.014           | 67.581         | 62.965           | 64.971           | 61.425           |
| Oli per turbine               | 21.146           | 23.393           | 24.429           | 23.957           | 18.015           | 20.689           | 20.247         | 20.801           | 22.521           | 24.156           |
| Altri oli industriali         | 59.377           | 59.052           | 51.707           | 49.888           | 48.455           | 47.372           | 44.912         | 45.524           | 48.749           | 44.164           |
| Oli da processo               | 85.293           | 122.060          | 108.689          | 105.682          | 107.396          | 105.832          | 97.563         | 98.990           | 98.695           | 88.317           |
| <b>Totale</b>                 | <b>866.168</b>   | <b>888.771</b>   | <b>858.978</b>   | <b>841.356</b>   | <b>796.786</b>   | <b>788.035</b>   | <b>770.631</b> | <b>733.253</b>   | <b>734.224</b>   | <b>685.322</b>   |
| <b>Germania</b>               |                  |                  |                  |                  |                  |                  |                |                  |                  |                  |
| Oli motore                    | 418.328          | 369.958          | 343.744          | 348.703          | 343.909          | 330.468          | 330.764        | 328.064          | 314.160          | 330.048          |
| Oli ingranaggi e trasmissioni | 249.259          | 248.609          | 238.951          | 236.286          | 222.622          | 245.714          | 251.007        | 263.421          | 262.971          | 258.993          |
| Grassi                        | 33.674           | 30.619           | 30.261           | 32.226           | 35.932           | 31.142           | 34.211         | 28.954           | 27.498           | 28.294           |
| Oli lavorazione metalli       | 89.620           | 90.705           | 86.844           | 87.892           | 87.379           | 83.318           | 85.891         | 76.712           | 82.444           | 75.578           |
| Oli per turbine               | 24.790           | 14.556           | 15.255           | 16.292           | 11.400           | 10.202           | 13.439         | 12.200           | 16.009           | 17.743           |
| Altri oli industriali         | 111.875          | 111.106          | 103.564          | 93.489           | 91.069           | 93.761           | 97.113         | 122.204          | 109.049          | 91.966           |
| Oli da processo               | 151.006          | 210.596          | 195.408          | 217.473          | 238.634          | 206.443          | 185.298        | 285.086          | 295.869          | 276.954          |
| <b>Totale</b>                 | <b>1.078.552</b> | <b>1.076.149</b> | <b>1.014.027</b> | <b>1.032.361</b> | <b>1.030.945</b> | <b>1.001.048</b> | <b>997.723</b> | <b>1.116.641</b> | <b>1.108.000</b> | <b>1.079.576</b> |
| <b>UK</b>                     |                  |                  |                  |                  |                  |                  |                |                  |                  |                  |
| Oli motore                    | 416.872          | 357.940          | 389.719          | 327.495          | 319.867          | 307.271          | 306.667        | 289.260          | 280.414          | 265.167          |
| Oli ingranaggi e trasmissioni | 181.159          | 185.096          | 190.283          | 175.322          | 183.597          | 199.900          | 201.507        | 200.221          | 197.851          | 188.259          |
| Grassi                        | 19.293           | 13.208           | 11.954           | 9.178            | 11.625           | 13.650           | 14.053         | 8.221            | 12.303           | 12.028           |
| Oli lavorazione metalli       | 45.318           | 42.662           | 35.015           | 34.839           | 35.951           | 37.264           | 38.229         | 34.497           | 37.258           | 35.149           |
| Oli per turbine               | 33.553           | 30.116           | 36.832           | 42.106           | 36.984           | 39.253           | 40.730         | 40.483           | 42.673           | 44.698           |
| Altri oli industriali         | 60.543           | 52.735           | 67.289           | 91.101           | 85.220           | 82.125           | 85.985         | 94.517           | 87.828           | 75.627           |
| Oli da processo               | 120.085          | 121.910          | 123.379          | 160.793          | 178.746          | 178.537          | 161.729        | 193.812          | 201.226          | 195.674          |
| <b>Totale</b>                 | <b>876.823</b>   | <b>803.667</b>   | <b>854.471</b>   | <b>840.834</b>   | <b>851.990</b>   | <b>858.000</b>   | <b>848.900</b> | <b>861.011</b>   | <b>859.553</b>   | <b>816.602</b>   |

Fonti: Europalub.

**Tabella 24: Variazioni percentuali delle vendite nel mercato interno rispetto all'anno (quinquennio) precedente per alcuni Paesi e per categoria di lubrificante**

|                               | 1995             | 2000          | 2001          | 2002          | 2003          | 2004          | 2005          | 2006          | 2007          | 2008          |
|-------------------------------|------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| <b>Francia</b>                |                  |               |               |               |               |               |               |               |               |               |
| Oli motore                    | 429.039          | -10,26%       | -0,78%        | -1,22%        | -6,78%        | -1,73%        | -0,18%        | -7,86%        | -1,63%        | -8,76%        |
| Oli ingranaggi e trasmissioni | 176.597          | 11,12%        | -1,72%        | -2,64%        | -4,31%        | -1,40%        | -0,84%        | -4,26%        | -0,29%        | -2,59%        |
| Grassi                        | 24.020           | 2,94%         | -1,68%        | -3,23%        | -7,50%        | -6,94%        | -3,45%        | -3,89%        | -0,01%        | -1,51%        |
| Oli lavorazione metalli       | 70.696           | 10,74%        | -4,23%        | -2,42%        | -4,76%        | 1,91%         | -4,83%        | -6,83%        | 3,19%         | -5,46%        |
| Oli per turbine               | 21.146           | 10,63%        | 4,43%         | -1,93%        | -24,80%       | 14,84%        | -2,14%        | 2,74%         | 8,27%         | 7,26%         |
| Altri oli industriali         | 59.377           | -0,55%        | -12,44%       | -3,52%        | -2,87%        | -2,24%        | -5,19%        | 1,36%         | 7,08%         | -9,41%        |
| Oli da processo               | 85.293           | 43,11%        | -10,95%       | -2,77%        | 1,62%         | -1,46%        | -7,81%        | 1,46%         | -0,30%        | -10,52%       |
| <b>Totale</b>                 | <b>866.168</b>   | <b>2,61%</b>  | <b>-3,35%</b> | <b>-2,05%</b> | <b>-5,30%</b> | <b>-1,10%</b> | <b>-2,21%</b> | <b>-4,85%</b> | <b>0,13%</b>  | <b>-6,66%</b> |
| <b>Germania</b>               |                  |               |               |               |               |               |               |               |               |               |
| Oli motore                    | 418.328          | -11,56%       | -7,09%        | 1,44%         | -1,37%        | -3,91%        | 0,09%         | -0,82%        | -4,24%        | 5,06%         |
| Oli ingranaggi e trasmissioni | 249.259          | -0,26%        | -3,88%        | -1,12%        | -5,78%        | 10,37%        | 2,15%         | 4,95%         | -0,17%        | -1,51%        |
| Grassi                        | 33.674           | -9,07%        | -1,17%        | 6,49%         | 11,50%        | -13,33%       | 9,85%         | -15,37%       | -5,03%        | 2,89%         |
| Oli lavorazione metalli       | 89.620           | 1,21%         | -4,26%        | 1,21%         | -0,58%        | -4,65%        | 3,09%         | -10,69%       | 7,47%         | -8,33%        |
| Oli per turbine               | 24.790           | -41,28%       | 4,80%         | 6,80%         | -30,03%       | -10,51%       | 31,73%        | -9,22%        | 31,22%        | 10,83%        |
| Altri oli industriali         | 111.875          | -0,69%        | -6,79%        | -9,73%        | -2,59%        | 2,96%         | 3,58%         | 25,84%        | -10,76%       | -15,67%       |
| Oli da processo               | 151.006          | 39,46%        | -7,21%        | 11,29%        | 9,73%         | -13,49%       | -10,24%       | 53,85%        | 3,78%         | -6,39%        |
| <b>Totale</b>                 | <b>1.078.552</b> | <b>-0,22%</b> | <b>-5,77%</b> | <b>1,81%</b>  | <b>-0,14%</b> | <b>-2,90%</b> | <b>-0,33%</b> | <b>11,92%</b> | <b>-0,77%</b> | <b>-2,57%</b> |
| <b>UK</b>                     |                  |               |               |               |               |               |               |               |               |               |
| Oli motore                    | 416.872          | -14,14%       | 8,88%         | -15,97%       | -2,33%        | -3,94%        | -0,20%        | -5,68%        | -3,06%        | -5,44%        |
| Oli ingranaggi e trasmissioni | 181.159          | 2,17%         | 2,80%         | -7,86%        | 4,72%         | 8,88%         | 0,80%         | -0,64%        | -1,18%        | -4,85%        |
| Grassi                        | 19.293           | -31,54%       | -9,49%        | -23,22%       | 26,66%        | 17,42%        | 2,95%         | -41,50%       | 49,65%        | -2,24%        |
| Oli lavorazione metalli       | 45.318           | -5,86%        | -17,92%       | -0,50%        | 3,19%         | 3,65%         | 2,59%         | -9,76%        | 8,00%         | -5,66%        |
| Oli per turbine               | 33.553           | -10,24%       | 22,30%        | 14,32%        | -12,16%       | 6,14%         | 3,76%         | -0,61%        | 5,41%         | 4,75%         |
| Altri oli industriali         | 60.543           | -12,90%       | 27,60%        | 35,39%        | -6,46%        | -3,63%        | 4,70%         | 9,92%         | -7,08%        | -13,89%       |
| Oli da processo               | 120.085          | 1,52%         | 1,20%         | 30,32%        | 11,17%        | -0,12%        | -9,41%        | 19,84%        | 3,83%         | -2,76%        |
| <b>Totale</b>                 | <b>876.823</b>   | <b>-8,34%</b> | <b>6,32%</b>  | <b>-1,60%</b> | <b>1,33%</b>  | <b>0,71%</b>  | <b>-1,06%</b> | <b>1,43%</b>  | <b>-0,17%</b> | <b>-5,00%</b> |

Fonti: Eurolub.

**Bocconi**

FEDERCHIMICA – Aispec  
Gail Gruppo aziende industriali della lubrificazione  
Via Giovanni da Procida, 11 - 20149 Milano  
Telefono 02-34565.223 Fax 02-34565.349  
E-mail: [aispec@federchimica.it](mailto:aispec@federchimica.it)