

 **LUISS**

Dipartimento di Giurisprudenza

Collana di Studi

35

**L'EVOLUZIONE DEL SISTEMA
FISCALE E IL PRINCIPIO
DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA**

A cura di

LIVIA SALVINI

GIUSEPPE MELIS

CEDAM

PROPRIETÀ LETTERARIA RISERVATA

Copyright 2014 Wolters Kluwer Italia Srl

ISBN 978-88-13-34099-5

I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica, di riproduzione e di adattamento totale o parziale, con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm e le copie fotostatiche), sono riservati per tutti i Paesi.

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5 della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le riproduzioni diverse da quelle sopra indicate (per uso non personale – cioè, a titolo esemplificativo, commerciale, economico o professionale – e/o oltre il limite del 15%) potranno avvenire solo a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da EDISER Srl, società di servizi dell'Associazione Italiana Editori, attraverso il marchio CLEARedi Centro Licenze e Autorizzazioni Riproduzioni Editoriali. Informazioni: www.clearedi.org.

L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.

Stampato in Italia - Printed in Italy

Stampato da GECA S.p.a. - Via Monferrato, 54 - 20098 San Giuliano Milanese (MI)

INDICE

<i>Presentazione</i>	Pag. IX
I. LE BASI TEORICHE	Pag. 1
L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva, <i>di Franco Gallo</i>	» 3
Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella costituzione italiana e sui "limiti" costituzionali all'imposizione, <i>di Andrea Fedele</i>	» 13
Costituzione, tributi e mercato, <i>di Massimo Luciani</i>	» 27
Esistono limiti quantitativi costituzionali al prelievo fiscale?, <i>di Giuseppe Bergonzini</i>	» 37
Nomen dei tributi e capacità contributiva, <i>di Livia Salvini</i>	» 67
Efficacia diretta dell'art. 53 Cost., <i>di Massimo Basilavecchia</i>	» 87
Le fondamenta del vigente principio di capacità contributiva nel pensiero di San Tommaso d'Aquino, <i>di Andrea Amatucci</i>	» 97
De la Justicia tributaria a la Justicia financiera, <i>di José Andrés Rozas Valdés</i>	» 113
II. LA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA NELLA DIMENSIONE INTERNAZIONALE	» 131
Introduzione, <i>di Claudio Sacchetto</i>	» 133
Principio di capacità contributiva e imposizione ultraterritoriale, <i>di Roberto Cordeiro Guerra</i>	» 149

La capacità contributiva in una prospettiva comparatistica, <i>di Marco Barassi</i>	Pag. 173
The ability to pay principle in the eu legal order, <i>di Frans Vanistendael</i>	» 197
Il principio della capacità contributiva nella dimensione internazionale, <i>di Gianluigi Bizioli</i>	» 243
Trattato di lisbona e sistemi fiscali, <i>di Giuseppe Melis e Alessio Persiani</i>	» 269
 III. LE PROSPETTIVE DI RIFORMA: GLI ASPETTI GENERALI.....	» 341
Origini giuridiche ed effetti della crisi fiscale, <i>di Raffaele Perrone Capano</i>	» 343
Profili distributivi dell'imposizione personale anche alla luce dei processi di decentramento, <i>di Gaetano Stornaiuolo e Maria Rosaria Alfano</i>	» 401
La revisione dell'imposizione sui redditi di impresa e di lavoro autonomo nei disegni di legge delega, <i>di Salvatore Sammartino</i>	» 421
Imposizione patrimoniale e capacità contributiva, <i>di Alessandro Giovannini</i>	» 435
La fiscalità di sviluppo tra principi Costituzionali e vincoli UE, <i>di Fabrizio Amatucci</i>	» 459
La tassazione degli stili alimentari e la capacità contributiva, <i>di Antonio Uricchio</i>	» 473
Il sistema di finanziamento dei servizi pubblici locali tra tasse e tariffe, <i>di Lorenzo del Federico</i>	» 503
Profili di tecnica normativa nella codificazione del principio generale antiabuso, <i>di Daniela Mazzagreco*</i>	» 543
La capacità contributiva nelle accise, <i>di Caterina Verrigni*</i>	» 553
Le "interferenze" tra imposta sul valore aggiunto e imposta di registro: l'orientamento della più recente giurisprudenza, <i>di Maria Pia Nastri*</i>	» 591

Capacità contributiva e limiti europei in tema di agevolazioni fiscali per finalità ambientali. Il caso della riqualificazione energetica, <i>di Roberta Alfano*</i>	Pag. 609
IV. LE PROSPETTIVE DI RIFORMA: GLI ASPETTI PARTICOLARI..... » 635	
Introduzione, <i>di Antonio Nuzzo</i>	» 637
La fiscalidad y el mercado financiero. el impuesto sistémico contra la especulación, <i>di Tulio Rosemuj</i>	» 641
L'imposition de la famille en France – Quelques éléments de réflexion, <i>di Daniel Gutmann</i>	» 669
Riforma fiscale, previdenza ed assistenza, <i>di Roberto Pessi</i>	» 677
La tassazione del lavoro: le ipotesi di riforma, <i>di Fabio Marchetti</i> ..	» 683
La tassazione del reddito di impresa: problemi attuali e prospettive di riforma in una prospettiva comparatistica, <i>di Giuseppe Melis e Riccardo Tiscini</i>	» 695
I tributi ambientali, <i>di Luca Peverini</i>	» 719
Would environmental taxes by any other name smell as sweet?, <i>di Federica Pitrone*</i>	» 763
Le prospettive italiane nella tassazione della famiglia: dal cumulo dei redditi al fattore famiglia, <i>di Annalisa Pace*</i>	» 783
Unificazione delle aliquote sulle rendite finanziarie o rinuncia del legislatore a politiche redistributive? (criticità e soluzioni alternative), <i>di Federico Rasi*</i>	» 797

* Interventi programmati

LA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA NELLE ACCISE

Caterina Verrigni

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Il dibattito classico sulla capacità contributiva. – 3. La capacità contributiva nelle imposte sui consumi. – 4. La traslazione nelle accise. – 5. La fattispecie imponibile ed i “criteri di riparto” nelle accise. – 6. Conclusioni.

1. Premessa.

Nonostante le antiche origini, le accise hanno suscitato scarso interesse presso la dottrina giuridica. Ciò è spiegabile in quanto il meccanismo impositivo è poco visibile, il tributo è solitamente inglobato nel prezzo del bene o del servizio e quindi è caratterizzato da uno scarso impatto impositivo e da impercettibili problematiche applicative, concentrate su pochi grandi produttori piuttosto che sull'ampia platea dei consumatori.

Nella sistematica delle accise assume particolare rilievo la disciplina strutturale della fattispecie imponibile dalla cui disamina bisogna partire per individuare la capacità contributiva.

Le riflessioni che saranno esposte, anche se finalizzate ad individuare la capacità contributiva nelle accise, offrono spunti ricostruttivi per identificare, in funzione del principio costituzionale, la natura delle accise all'interno del sistema dell'imposizione sui consumi.

Come è noto, le accise e l'Iva sono tributi fortemente armonizzati introdotti negli ordinamenti interni degli Stati membri in recepimento di norme europee di diritto derivato emanati per la realizzazione di un mercato unico, che per sua natura richiede un sistema omogeneo di tassazione dei consumi.

Si delinea così un quadro specifico idoneo a far emergere regole di formazione europea che incidono direttamente sulla struttura e sul funzionamento degli ordinamenti fiscali nazionali.

I modelli e le direttive europei delimitano un assetto della fattispecie imponibile da valutare nel suo complesso, anche per identificare la corretta giustificazione costituzionale delle accise.

Analizzando la fattispecie imponibile emerge la centralità dell'immissione al consumo. Infatti, se si individua nell'immissione in consumo il presupposto del tributo allora, la capacità contributiva sarà riferita al soggetto che immette nel circuito commerciale i prodotti.

Dall'analisi della fattispecie imponibile potrebbero essere desunti argomenti atti a superare l'orientamento che identifica quale soggetto passivo dell'accisa colui che estingue il credito d'imposta nei confronti dell'Erario, ovvero, il titolare del deposito fiscale dal quale avviene l'immissione in consumo, o coloro che sono responsabili con quest'ultimo in via solidale. In tale prospettiva tradizionale gli eventuali fenomeni di traslazione economica del tributo sui consumatori finali sarebbero del tutto irrilevanti e conseguentemente questi ultimi, pur essendo incisi da tali imposte, non assumerebbero il ruolo di contribuenti in senso formale e non potrebbero neppure esercitare azioni di rimborso.

In definitiva, secondo la teoria tradizionale, le accise non sarebbero tributi sul consumo ma imposte sulla fabbricazione, ove l'indice di capacità contributiva colpito sarebbe rappresentato dalla produzione di merci idonee ad essere messe in vendita.

Risulta subito evidente che nello studio della fattispecie imponibile delle accise il problema centrale è costituito dalla traslazione: si tratta di vedere come, a quali condizioni, entro quali limiti, la traslazione, tradizionalmente relegata in una prospettiva meramente economica, possa assumere rilevanza giuridica.

In modo ben diverso si pone, sin dalle battute iniziali, il problema per quelle accise caratterizzate dalla rivalsa (es. accisa sull'energia elettrica e sul gas naturale).

L'interrogativo di fondo è ovviamente quello di identificare la giustificazione economico-finanziaria delle accise, e quindi, in termini strettamente giuridici l'atteggiarsi della capacità contributiva in quei tributi il cui presupposto è ancorato alla fabbricazione.

Si è convinti e si cercherà di dimostrare nel corso del lavoro che una complessiva indagine della fattispecie imponibile e dei meccanismi normativi e negoziali collaterali possono attribuire, in qualche modo, rilievo alla traslazione, spingendo le accise nel sistema delle imposte sui consumi.

Del resto, in ottica tradizionale la capacità contributiva viene riferita al patrimonio, al reddito, al consumo, è questa la prospettiva cui orientare l'indagine.

2. Il dibattito classico sulla capacità contributiva.

La teoria classica configura la capacità contributiva come espressione di idoneità a concorrere alle spese pubbliche supportata da indici di capacità economica, anche se, nella dottrina recente, si è posto l'accento sulla funzione di razionale ripartizione degli oneri relativi a tali spese, ispirata piuttosto al principio di uguaglianza.

Il carattere solidaristico si rinvia dal collegamento dell'art. 53 con l'art. 2 Cost. che richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale. In concreto la capacità contributiva dovrà essere valutata in base alla sua idoneità a realizzare il valore costituzionale del "dovere di solidarietà"¹.

Come già detto la capacità contributiva presuppone una capacità economica in capo al soggetto. Ne deriva che, mentre non possono costituire presupposto di un tributo fattispecie che non indichino una forza siffatta², la sua attribuzione ad un soggetto deve risultare da indici che ne consentano la valutazione. Orbene, gli indici che, nel loro complesso, consentono un giudizio significativo sulla capacità economica vengono generalmente individuati nel reddito complessivo, nel patrimonio e nella spesa complessiva, cui si aggiungono gli incrementi patrimoniali (se non colpiti come reddito).

Gli indici precedentemente enunciati sono consoni all'imposizione personale e, in qualche misura, possono essere utilizzati anche rispetto alle imposte dirette reali ed a talune imposte indirette. Ciò non accade, peraltro, rispetto alle imposte che assumono a presupposto fattispecie che, se anche sono suscettibili di costituire indice di capacità economica, ne rappresentano manifestazioni frammentarie, tali da non consentire, di regola, alcuna graduazione. Siffatti indici, poco significativi, sembra pertanto possano giustificare soltanto tributi di modesta entità, suscettibili di essere sopportati dalla generalità dei consociati³.

¹Per i riferimenti più autorevoli in tema di capacità contributiva v.: G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, p. 63 ss.; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Milano, 1969, p. 21 ss.; E. DE MITA, *Il principio di capacità contributiva*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1996, p. 35; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Padova, 1995, p. 108 ss..

²La Corte costituzionale ha avuto occasione di dichiarare l'illegittimità di prelievi tributari non ancorati a manifestazioni di capacità economica. A riguardo v. Corte Cost., 16.7.1973, n. 131, in *Foro it.*, 1973, I, p. 2667; Corte Cost., 26.7.1989, n. 89, in *Foro it.*, 1989, I, p. 1930, in tema di imposta sulla pubblicità.

³Si pensi alle singole manifestazioni di spesa: esse indicano, in linea di massima, l'esistenza di una qualche capacità economica, ma non consentono di formulare

La tesi contrapposta alla precedente ritiene che il principio di capacità contributiva impone al legislatore di scegliere criteri di riparto del carico impositivo che siano equi, coerenti, ragionevoli e consentano di differenziare le posizioni dei singoli contribuenti sulla base di elementi economicamente valutabili, anche se privi di contenuto patrimoniale o non rappresentativi di un arricchimento del soggetto obbligato. Secondo questo orientamento l'art. 53, Cost., esprime un principio di razionalità e di coerenza definendo quindi la funzione fiscale come funzione di riparto di carichi pubblici ed imponendo con la formula della "capacità contributiva", equi e ragionevoli criteri distributivi fra i consociati, per cui il riparto richiede l'individuazione di posizioni differenziate dei singoli contribuenti, cui collegare nell'*an* e nel *quantum*, il concorso alle pubbliche spese.⁴

un giudizio sulla sua entità almeno nella generalità dei casi, giacché una forza economica di rilievo può rivelarsi soltanto nelle ipotesi di acquisti di carattere voluttuario. In materia di imposte indirette, poi, è possibile, in molti casi, dubitare che i relativi presupposti esprimano una capacità contributiva qualsiasi. Sul punto v. F. MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, in Enc. giur., V, Roma, 1989, p. 7 ss., per il quale sarebbe incostituzionale l'imposta di bollo, non corrispondente ad indici di forza economica, e, rispetto a molte ipotesi, l'imposta di registro. Non è convincente la giurisprudenza della Corte Costituzionale per la quale, in materia di imposte reali e di imposte indirette, la capacità contributiva sarebbe espressa dal bene cui si riferisce l'imposizione indipendentemente dalla relazione con il soggetto gravato dal tributo. Per queste decisioni v. F. BATISTONI FERRARA, *Art. 53*, in *Commentario della Costituzione*, fondato da G. Branca, continuato da A. Pizzorusso, Rapporti politici, (art. 53-54), Bologna-Roma, 1994.

⁴ In tale prospettiva viene compresa la componente solidaristica e valorizzato il ruolo del principio di uguaglianza, e quindi dei corollari della razionalità e coerenza delle scelte legislative, come canone fondante l'art. 53, 1 co., della Costituzione, ritenuto norma applicabile a tutti i tributi. Si vedano, al riguardo, A. FEDELE, *Prime osservazioni in tema di Irap*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 453; F. GALLO, *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. trib.*, 1998, I, p. 631; ID., *L'imposta regionale sulle attività produttive e il principio di capacità contributiva*, in *Giur. comm.*, 2002, I, p. 131; F. BATISTONI FERRARA, *L'Irap è un'imposta incostituzionale?*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, p. 95; ID., *Eguaglianza e capacità contributiva*, *Ibidem*, 2008, I, p. 477. Aderisce alla tesi della capacità contributiva come razionale criterio di riparto L. DEL FEDERICO, *Tassa, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, p. 102, per il quale "i tributi solidaristici, denominati anche "tributi a titolo contributivo" (o meglio redistributivo), sono caratterizzati dal conseguimento di finalità generali, recitius dal finanziamento dei servizi indivisibili.....Per tali tributi l'equo e ragionevole criterio di riparto non può che essere la capacità contributiva economica "solidaristica". Per i tributi paracommutativi l'equo e ragionevole criterio di riparto non può che rinvenirsi nella responsabilità individuale per la spesa pubblica specificamente causata, ovvero nella necessità di compensare la situazione di vantaggio che il contribuente ritrae dall'espletamento di un servizio pubblico o dal godimento di un bene pubblico (o per i contributi dalla realizzazione di un'opera pubblica)".

La differenza di fondo tra le due correnti di pensiero si rinviene nell'individuazione degli indici rilevatori della potenzialità economica. Invero, per la teoria solidaristica la disponibilità economica del soggetto inciso dal tributo è rappresentato dal reddito, dal patrimonio (o incrementi del patrimonio) e dai consumi, mentre la teoria che riconduce la capacità contributiva a razionale criterio di riparto ritiene sufficiente che al soggetto sia riferibile il presupposto colpito dal tributo, in qualche modo economicamente valutabile.

Queste opposte concezioni hanno dato vita ad un acceso dibattito nell'ambito dell'Imposta regionale sulle attività produttive ma ci consentono anche di svolgere riflessioni nell'ambito delle accise.

Sulla questione ha avuto modo di esprimersi la Corte costituzionale la quale ha dichiarato infondate le questioni di legittimità costituzionale sollevate, ritenendo l'imposta rispettosa del principio di capacità contributiva⁵.

Il riferimento della Corte al trasferimento dell'onere economico dell'imposta sui prezzi dei beni e servizi prodotti o il recupero dell'imposta attraverso scelte organizzative può rappresentare la chiave di volta per individuare il concetto di capacità contributiva fatto proprio dai giudici della Consulta.

La traslazione economica farebbe propendere per la tesi solidaristica poiché il trasferimento dell'onere tributario sarebbe lo strumento attraverso il quale è garantita l'incidenza del tributo sugli altri soggetti (dipendenti e finanziatori) manifestanti la capacità contributiva, i quali concorrono alla creazione della nuova ricchezza che verrà assoggettata

⁵ Corte cost. 21.5.2001, n. 156, in *Rass. trib.*, 2001, II, p. 833. In particolare la Corte afferma che "nel caso dell'IRAP il legislatore, nell'esercizio di tale discrezionalità, ha individuato quale nuovo indice di capacità contributiva, diverso da quelli utilizzati ai fini di ogni altra imposta, il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate. La scelta di siffatto indice... non può dirsi irragionevole, né comunque lesiva del principio di capacità contributiva, atteso che il valore aggiunto prodotto altro non è che la nuova ricchezza creata dalla singola unità produttiva, che viene, mediante l'IRAP, assoggettata ad imposizione ancor prima che sia distribuita al fine di remunerare i diversi fattori della produzione, trasformandosi in reddito per l'organizzatore dell'attività, i suoi finanziatori, i suoi dipendenti e collaboratori.

L'imposta colpisce perciò, con carattere di realtà, un fatto economico, diverso dal reddito, comunque espressivo di capacità di contribuzione in capo a chi, in quanto organizzatore dell'attività, è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta tra i diversi soggetti che, in varia misura, concorrono alla sua creazione. Irrilevante, ai fini della valutazione della conformità dell'imposta al principio di capacità contributiva, è d'altro canto la mancata previsione del diritto di rivalsa da parte del soggetto passivo dell'imposta stessa nei confronti di coloro cui pure il valore aggiunto prodotto è, pro quota, riferibile (e cioè i lavoratori ed i finanziatori)....".

ad imposizione ancor prima che sia distribuita al fine di remunerare i diversi fattori della produzione; mentre il recupero dell'onere tributario attraverso "opportune scelte organizzative" può spingere verso la tesi del "criterio di ripartizione" poiché la capacità contributiva si esprime nel dominio su un'unità produttiva organizzata in forma d'impresa. Il "dominio" sui fattori della produzione è proprio ed esclusivo del soggetto organizzatore.

Per ciò che concerne il rilievo della traslazione, si può ritenere che, per una imposta "generalista", la mera possibilità della traslazione economica dell'onere fiscale non sia sufficiente a fornire legittimità costituzionale, in quanto è un fattore influenzato da tante variabili indipendenti che potrebbe portare a delle discriminazioni dei soggetti incisi in base al tipo di bene prodotto, alla domanda del mercato, alla congiuntura internazionale, ecc.

Nell'ambito delle imposte sul consumo, la garanzia che il soggetto inciso dall'imposta sia quello che manifesti l'effettiva capacità contributiva non si ha solo in presenza di una traslazione che si realizza mediante una rivalsa obbligatoria o facoltativa prevista normativamente (si pensi alla rivalsa obbligatoria nell'Iva ed al diritto di rivalsa nelle accise sull'energia elettrica e sul gas naturale) bensì anche in assenza di una previsione normativa, perché la traslazione presenta un alto grado di probabilità di realizzarsi, in virtù delle caratteristiche dell'imposta, del mercato e del prodotto colpito. In particolare si può far riferimento alle altre tipologie di accise dove, in virtù della presenza di oligopoli sia nella produzione sia nella distribuzione, dell'elevato carico fiscale, la traslazione dell'imposta è pressoché certa⁶.

Di contro è senz'altro un fattore riferibile e dominabile dall'imprenditore l'organizzazione e le relative scelte economico-aziendali.

⁶ Contro la rilevanza della traslazione economica in tema di accise ai fini dell'individuazione della capacità contributiva colpita da tali tributi, G. M. CIPOLLA, *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi delle accise nelle cessioni di oli minerali ad intermediari commerciali*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 1872 ss.. In generale, sulla rilevanza della traslazione v.: M. ALLENA, *Gli effetti giuridici della traslazione delle imposte*, Milano, 2005, p. 23 ss., secondo cui il fenomeno traslativo, tendenzialmente irrilevante per il diritto, acquista rilevanza giuridica (ed esplica quindi effetti giuridici) soltanto quando il legislatore espressamente e formalmente lo disciplina: l'ordinamento deve garantire che il soggetto cui è esteso il dovere di contribuzione abbia la sicura possibilità di far ricadere l'onere tributario sul soggetto che manifesta la capacità contributiva colpita.

3. La capacità contributiva nelle imposte sui consumi.

Nell'ambito della tassazione sul consumo, il concetto di capacità contributiva connota fortemente la struttura dell'IVA e delle accise soprattutto con riferimento al fenomeno della traslazione.

Per quanto riguarda l'IVA, essa colpisce sostanzialmente il consumatore finale del bene, imponendo ai contribuenti in senso formale, e cioè agli esercenti imprese commerciali ed agricole ed ai lavoratori autonomi, obblighi di versamento e di anticipazione del tributo, senza che questo venga posto a loro carico definitivamente, almeno nella fisiologia del rapporto⁷; ma tale constatazione non è sufficiente per le-

⁷ Interessante risulta l'analisi di F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., p. 194 ss., per il quale l'oggetto del tributo deve essere individuato nella tassazione del consumo; l'autore inoltre distingue i titolari dell'obbligazione sostanziale tributaria (imprenditori e soggetti assimilati) dai titolari del dovere di concorrere alle spese pubbliche (imprenditori, assimilati ed acquirenti finali). Per una diversa ricostruzione F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, p. 184 ss., che, analizzando il tributo sulla base delle direttive del Consiglio CEE 11.4.1967, n. 227/67 e n. 228/67, lo configura come imposta sull'entrata lorda dell'ultimo alienante e ne ravvisa l'incostituzionalità. In ordine alla manifestazione di capacità contributiva cui inerisce l'imposta ed alla natura del tributo, v., A. FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, I, P. 725 ss.; A. AMATUCCI, *Struttura ed effetti delle fattispecie contenute nelle norme istitutive dell'IVA*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1976, I, P. 598 ss.; F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, p. 17 ss.; R. PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1977, p. 437 ss.; F. BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Bologna, 1979, p. 13 ss.; S. SAMMARTINO, *Profilo soggettivo del presupposto dell'IVA*, Milano, 1979, p. 19 ss.. Per una esauriente esposizione dei vari orientamenti dottrinali, v., R. LUPI, *Imposta sul valore aggiunto*, in *Enc. giur.*, Roma, 1989, secondo cui la tesi che assume a presupposto del tributo la fornitura dei beni o dei servizi ai consumatori finali, considerati i portatori della sottostante capacità contributiva è senz'altro la più convincente, come conferma il tradizionale inserimento dell'IVA tra le imposte sui consumi e la monolitica giurisprudenza della Corte di Giustizia (tra le tante v.: CGUE 4.2.1988, causa C-391/85, in *Racc. 1988*, p. 596 ss.; CGUE 3.3.1988, causa C-252/86, in *Racc. 1988*, p. 1371; CGUE 6.4.1995, causa C-4/94, con nota di A. COMELLI, *Il principio della neutralità dell'Iva*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, II, p. 949 ss.; CGUE 18.12.1997, causa C-384/95, con nota di A. COMELLI, *Ancora sull'Iva quale imposta generale sul consumo*, in *Riv. giur. trib.*, 1998, p. 411 ss.). Tuttavia non bisogna pensare che il fornitore sia indifferente al trattamento IVA delle operazioni che compie, poiché quando il consumatore decide se acquistare o non acquistare, anche l'IVA ha una sua rilevanza e sottrae al venditore i potenziali acquirenti-consumatori finali che non sono disposti a sostenere l'esborso rappresentato dall'imposta; inoltre non bisogna pensare che, prima delle cessioni ai consumatori finali, l'applicazione dell'IVA sia irrilevante, considerandola anche in senso giuridico come una sorta di "acconto"; in definitiva, sul piano giuridico, la destinazione del bene o del servizio al consumatore finale è del tutto irrilevante, in un'applicazione dell'IVA che riguarda tutte le fasi del ciclo produttivo, per cui di fronte ad una tale applicazione del tributo si

gittimare l'imposta sul piano costituzionale in mancanza di una manifestazione di capacità contributiva riferibile (anche) ai contribuenti di diritto.

Si è infatti rilevato che le obbligazioni cui essi sono assoggettati, ancorché non incidano definitivamente sul loro patrimonio, costituiscono obbligazioni tributarie e, comunque, realizzano obblighi di anticipazione⁸ dei quali non è possibile contestare la rilevanza patrimoniale⁹. Si può aggiungere che l'adempimento degli obblighi, sicuramente di carattere tributario, posti a carico del contribuente formale comporta comunque un depauperamento irreversibile del suo patrimonio in quanto essi implicano una spesa definitivamente a suo carico.

Per quanto concerne il consumatore finale (ma lo stesso vale per l'importatore non imprenditore o lavoratore autonomo) la capacità contributiva è espressa dall'acquisto del bene o del servizio e l'incidenza del tributo è assicurata dalla rivalsa, anche quando questa si traduca nell'inglobamento del tributo stesso nel prezzo del bene (casi di vendita al dettaglio senza emissione di fattura). In questa prospettiva, si deve ammettere che il rispetto del principio di capacità contributiva non postula l'identità tra soggetto obbligato verso l'ente impositore e soggetto inciso dal tributo, e che, di conseguenza, il concorso alle pubbliche spese può essere realizzato prescindendo da un'obbligazione tributaria a carico del contribuente sostanziale¹⁰. Neppur è necessario che la rivalsa da contribuente percorso a contribuente inciso debba essere legislativamente prevista, poiché è sufficiente che la struttura del tributo sia concepita in funzione della traslazione economica dell'imposta ossia che la traslazione medesima debba regolarmente verificarsi.

Da questo punto di vista, all'IVA si accostano le accise. Anche rispetto ad esse, il soggetto inciso dal tributo è costituito dal consumatore ancorché il pagamento sia imposto al fabbricante o all'importatore

potrebbe considerare lo scambio di beni e servizi, come fatto indice di capacità contributiva, riferita ad entrambi i soggetti coinvolti nell'operazione.

⁸ Rileva R. LUPI, *Imposta sul valore aggiunto*, cit., p. 3, che "sotto un primo punto di vista la giustificazione costituzionale del tributo è stata ricercata nell'immissione del bene al consumo; in questo schema ricostruttivo, dove il termine "consumo" ricomprende tutti gli acquisti effettuati fuori del ciclo produttivo e distributivo, il ruolo dei soggetti IVA è meramente strumentale all'obiettivo di colpire il consumatore, effettivo portatore di capacità contributiva. Nel porre così intensamente l'accento sul passaggio al consumo finale, le applicazioni dell'imposta anteriori ad esso sono state considerate come meri acconti. Peraltro non è del tutto esatto parlare di acconti, poiché nelle fasi intermedie il versamento viene bilanciato dall'integrale detrazione dell'IVA in capo al cessionario".

⁹ F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., p. 204.

¹⁰ In tal senso v. F. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, cit., p. 354.

con previsione espressa del diritto di rivalsa ovvero assegnando all'imposta una struttura tale da comportare naturalmente la sua traslazione in capo al consumatore. Anche rispetto alle accise, parte della dottrina ritiene, pena l'illegittimità costituzionale¹¹, che il Legislatore abbia ravvisato la manifestazione di capacità economica nell'acquisto del bene o del servizio da parte del consumatore e quindi nella capacità contributiva di quest'ultimo, ma si può aggiungere che siffatta manifestazione non può giustificare l'anticipazione del pagamento da parte del fabbricante o dell'importatore né il complesso di obblighi e soggezioni di carattere strumentale, in molti casi particolarmente pesanti, che incidono definitivamente sul patrimonio dei soggetti di diritto del tributo¹².

Orbene, l'espressione "concorrere alle spese pubbliche" è abbastanza generale da ricomprendere tutte le forme di prelievo coattivo giustificate dall'esigenza di finanziare tali spese, sia quelle il cui peso economico, nell'intenzione del legislatore, debba gravare definitivamente sull'obbligato, sia quelle imposte sul presupposto che esso venga trasferito su altri attraverso il meccanismo della traslazione, come avviene ad esempio per l'IVA ed in generale per le accise¹³.

¹¹ Ravvisa un'affinità, per ciò che concerne la giustificazione costituzionale in termini di capacità contributiva, tra l'IRAP e le imposte indirette sui consumi, F. GALLO, *Imposta regionale sulle attività produttive*, in *Enc. dir., agg.*, V, 2001, p. 672, secondo cui, con riferimento alle accise, non può essere negata l'incostituzionalità adducendo solo il fatto che economicamente c'è la quasi sicurezza che tali imposte non rimangono sulla produzione, ma si trasferiscono sul consumo, indipendentemente dall'effettivo esercizio del diritto di rivalsa. *"Questa circostanza, infatti, non può soddisfare il giurista perché significherebbe che in termini costituzionali la differenza fra le accise e le imposte sulla produzione sprovviste dell'obbligo di rivalsa, come è l'IRAP, consisterebbe soltanto in questo: che, diversamente dal primo tipo di tributo, nell'IRAP è più difficile economicamente trasferire il carico sul consumo (o sul reddito) e, quindi, è più facile rilevarne l'incostituzionalità. E ciò a non voler considerare la circostanza – decisiva – che, anche se si ritenesse che tutte le accise, per il gioco della traslazione economica, sono sicuramente riconducibili ai fini della capacità contributiva alle imposte sui consumi (e non come l'IRAP, ai tributi sulla produzione), il problema della loro costituzionalità non sarebbe comunque risolto ragionando nell'ottica della capacità economica "personalizzata". E ciò perché, il presupposto giuridico-formale di tali imposte, e cioè il consumo, può includere – al pari del prodotto netto soggetto ad IRAP – elementi patrimoniali non utilizzabili per adempiere all'obbligazione tributaria, ma solo spendibili per soddisfare il bisogno dei contribuenti"*.

¹² Aderisce a tale impostazione F. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, cit., p. 354.

¹³ Si evidenzia come la traslazione, a volte rientra nella *ratio legis* del tributo come aspetto del complessivo funzionamento del meccanismo del prelievo tale da determinare il suo spostamento su un soggetto diverso da quello che ha effettuato il pagamento (si pensi all'IVA); altre volte è lo stesso Legislatore che intende far gravare definitivamente il peso del prelievo sul consumatore finale (è il caso delle accise).

Per tali ultimi prelievi un'adeguata capacità contributiva potrebbe consistere proprio nella possibilità di spostarne il peso economico su altri soggetti o addirittura di avvalersi della ricchezza altrui per il pagamento¹⁴. In tali casi, la previsione del diritto di rivalsa diventa, ovviamente, necessaria perché il prelievo a carico di un soggetto il quale non manifesti una capacità contributiva idonea a giustificare la sopportazione di esso in via definitiva sia compatibile con l'art. 53, 1 co.: ma occorre verificare, se sia anche sufficiente¹⁵.

Secondo tale ricostruzione non sembra possibile escludere a priori l'applicabilità del principio di capacità contributiva ai rapporti interprivati di rivalsa o traslazione attraverso i quali si realizza il trasferimento dell'onere tributario. Anche se essi non sono destinati direttamente a finanziare le spese pubbliche, ma a reintegrare il patrimonio del soggetto che ha subito il prelievo¹⁶, si tratta pur sempre di sacrifici economici giustificati dall'esigenza di "far funzionare" il complesso meccanismo (di tassazione e traslazione) in virtù del quale il suddetto prelievo risulta concretamente realizzabile¹⁷. Dunque, anche la soggezione alla rivalsa deve essere giustificata da una corrispondente capacità contributiva.

In tale contesto va considerata in primo luogo la posizione del c.d. "contribuente di fatto", ossia del soggetto il quale, pur non avendo

¹⁴ Generalmente, l'applicabilità dell'art. 53, 1 co., Cost., al sostituto o al responsabile d'imposta viene esaminata in relazione all'ipotesi che venga meno la neutralità del meccanismo di prelievo, cioè che la rivalsa non assicuri la reintegrazione del patrimonio di tali soggetti (quindi dal punto di vista della valenza garantistica del principio di capacità contributiva). Secondo alcuni autori, si potrebbe fondare l'obbligo di versamento imposto a tali soggetti sulla *ratio* solidaristica dell'art. 53, piuttosto che su diverse giustificazioni del dovere di collaborare con l'Amministrazione finanziaria; l'idoneità del soggetto al quale viene attribuito il ruolo di sostituto o di responsabile d'imposta a subire i conseguenti prelievi andrebbe giudicata in base alla sussistenza di una posizione di fatto tale da consentirgli di trasferirne il peso del prelievo su altri. Quando tale possibilità manchi, verrà in considerazione la *ratio* garantistica del principio costituzionale (R. SCHIAVOLIN, *Il collegamento soggettivo*, in *La capacità contributiva*, a cura di F. Moschetti, *Tratt. dir. trib.*, diretto da A. Amatucci, Padova, 1994, p. 281).

¹⁵ Sarebbe illegittimo un diritto di rivalsa che consentisse di spostare gli effetti del prelievo su soggetti i quali non fossero portatori della corrispondente capacità contributiva.

¹⁶ Un prelievo la cui giustificazione costituzionale sia data appunto dalla possibilità della traslazione su altri soggetti.

¹⁷ Non si può del resto negare la garanzia dell'art. 53 Cost., proprio al sostituto o all'obbligato principale, titolari della ricchezza (e quindi della capacità contributiva) sostanzialmente colpita dal meccanismo del prelievo, benché nei loro confronti quest'ultimo si attui attraverso la rivalsa esercitata dal sostituto o dal responsabile d'imposta.

rapporti giuridici con l'amministrazione finanziaria, sopporta in via definitiva l'onere economico del tributo, in quanto il contribuente "di diritto", unico obbligato a versarlo all'Erario, lo trasferisce in capo a lui¹⁸. Entrambi i soggetti concorrono alle spese pubbliche e sono dunque tutelati dall'art. 53, 1 co., Cost.

Il secondo infatti ha l'obbligo di pagare il tributo, indipendentemente dal fatto che abbia ottenuto o possa ottenere la somma corrispondente dal primo; la traslazione non esclude che l'obbligato "contribuisca" alle spese pubbliche, ma è indice della sua idoneità a farlo. L'altro è "contribuente" in quanto subisce un depauperamento, dovuto all'esigenza di finanziare la spesa pubblica, il quale deve essere giustificato da un'adeguata capacità contributiva¹⁹.

La traslazione, come si è detto, può avere rilevanza ai fini dell'art. 53 Cost., se si inserisce nella *ratio* del tributo, come meccanismo previsto e voluto dal Legislatore per far "concorrere alle spese pubbliche" anche i soggetti che la subiscono.

Tale *ratio* appare sicura quando al "contribuente di diritto" la legge fiscale attribuisca un diritto di rivalsa nei confronti di altri soggetti, in quanto ciò dimostra che la sopportazione in via definitiva del sacrificio economico derivante dal prelievo si ritiene conforme non alla sua capacità contributiva, ma a quella del contribuente "di fatto". Né varrebbe obiettare che la capacità contributiva deve essere desunta soltanto dal presupposto formale al quale è collegata la prestazione tributaria²⁰, perché pure l'obbligazione di rivalsa è una "prestazione impo-

¹⁸ Ciò avviene attraverso l'aumento del prezzo dei beni o servizi oggetto del tributo, ceduti o prestati dal contribuente di diritto a quello di fatto (come nel caso delle accise o dei tributi doganali), ovvero l'esercizio di un obbligo di rivalsa, attribuito dalla stessa legge fiscale (come nel caso dell'IVA o dell'imposta sulle assicurazioni).

¹⁹ Evidenzia L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, cit., p. 181, che "il concorso alle pubbliche spese costituisce la funzione ontologica e costituzionalizzata del tributo, ed è chiaro che mentre la capacità contributiva è principio di rilievo costituzionale che condiziona la legittimità della norma impositiva, ma non attiene al concetto di tributo, il concorso alle pubbliche spese costituisce l'essenza della fattispecie; un tributo che non finanzia le spese pubbliche è assolutamente inconcepibile".

²⁰ A riguardo v. Corte Cost., 15.2.1984, n. 25, in *Rass. trib.*, 1984, II, p. 219 ss., che ha considerato legittima la disciplina dei privilegi del credito di rivalsa IVA, ancorché insufficiente a garantire la traslazione del tributo. Tale pronuncia ha infatti sostenuto che, in quanto il presupposto della prestazione tributaria è l'effettuazione di cessioni e prestazioni, "tutti i soggetti che quelle operazioni pongono in essere" sarebbero portatori della relativa capacità contributiva; in senso analogo Cass. 21.1.1985, n. 205, in *Rass. trib.*, 1985, II, p. 133 ss., ma si è obiettato da parte di G. FALSITTA, *Spunti in tema di capacità contributiva e di accollo convenzionale di imposte*, in *Rass. trib.*, 1986, I, p. 231, che "la previsione della rivalsa obbligatoria è in una norma del sistema dell'IVA quale istituto tributario unitario, dalla quale non si

sta" e si inquadra nella disciplina complessiva del tributo, come istituto la cui funzione non è soltanto di acquisire somme all'Erario, ma anche di ripartire tra i consociati le spese pubbliche²¹.

La mancata attribuzione di un diritto di rivalsa, però non basta ad escludere che il Legislatore abbia in realtà imposto un certo tributo al fine di far "concorrere alle spese pubbliche", attraverso la traslazione, anche soggetti diversi dai "contribuenti di diritto". Se perciò risulta che la traslazione rientra nella *ratio legis*, essa diventa giuridicamente rilevante²², almeno ai fini dell'art. 53 Cost., ed il conseguente depau-

*può prescindere se si vuole pervenire ad una corretta e non elusiva individuazione dell'indice di attitudine contributiva che l'IVA realmente colpisce. Non si può stabilire a priori, senza una analisi accurata ed esaustiva dell'insieme delle norme che costituiscono il relativo sistema, quale sia l'indice di capacità contributiva che è stato assunto a presupposto del singolo tributo. E' però certo, ormai, che codesto presupposto non può essere focalizzato e precisato esclusivamente alla stregua del rapporto o dei rapporti che vengono ad instaurarsi tra ente impositore e soggetto passivo, ignorando che si può essere soggetti passivi in via esclusiva del tributo pur senza essere, formalmente, obbligati verso l'ente impositore ovvero, all'opposto, che si può essere obbligati in via esclusiva verso l'ente impositore pur senza essere soggetti passivi del tributo". Naturalmente, a tale obiezione si sottrae chi giunge a quella conclusione per altra via, individuando l'indice di capacità contributiva in un fatto al quale il consumatore finale è estraneo, riferendola a tutti i soggetti passivi nella misura in cui hanno contribuito alla formazione del valore aggiunto complessivo, ed interpreta l'art. 18, D.P.R. n. 633/1972, laddove dispone che quando non è prescritta l'emissione della fattura il prezzo si intende comprensivo di IVA, come un divieto di operare la rivalsa nei confronti del consumatore finale, il quale subirebbe perciò soltanto una traslazione economica giuridicamente irrilevante (A. AMATUCCI, *Struttura ed effetti della fattispecie contenuta nelle norme istitutive dell'IVA*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1976, I, p. 589 ss.; ID., *I privilegi che assistono al credito di rivalsa IVA: profili costituzionali*, in *Rass. trib.*, 1986, II, p. 401 ss.).*

²¹ Il tributo, infatti, inteso come istituto giuridico, non comprende solo le norme sui rapporti tra lo Stato ed il contribuente di diritto, ma anche quelle sui rapporti tra privati dirette ad attuare la ripartizione delle spese pubbliche tra i consociati in ragione della loro capacità contributiva. In tal senso v. F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., p. 200; A. FEDELE, *Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra soggetti passivi del tributo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1969, I, p. 26.

²² F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., p. 205. In senso contrario, G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., p. 104, secondo cui "l'economia privata, della quale è garantita l'esistenza, è quella appartenente a colui che in virtù della legge istitutiva del tributo è obbligato al pagamento di questo, non avrà alcuna rilevanza, ai fini di un giudizio sul rispetto della capacità contributiva, il c.d. contribuente di fatto. L'eventuale possibilità, da parte di chi ha pagato il tributo di trasferire l'onere su altri soggetti i quali in definitiva supporteranno il sacrificio, è una circostanza che, attuandosi solo nella sfera dei rapporti economici senza una norma che la preveda e disciplini, sfugge a qualsiasi considerazione giuridica, anche a quella che si compie nell'ambito dei giudizi di legittimità costituzionale"; nonché S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968, p. 50, secondo

peramento deve dunque essere giustificato da una adeguata capacità contributiva²³.

La dottrina tradizionalmente considera dirette a colpire i consumatori le imposte di fabbricazione e di consumo, i dazi doganali ed i monopoli fiscali: tali prelievi debbono perciò commisurarsi alla capacità contributiva non soltanto dei "contribuenti di diritto", ma anche quelli "di fatto"²⁴.

E' noto però che parte della dottrina ravvisa il fatto espressivo di capacità contributiva, per le imposte di fabbricazione, soltanto nel presupposto, cioè nella produzione stessa, considerando irrilevante la traslazione²⁵.

il quale la traslazione annulla, nei confronti del contribuente di fatto, il carattere fiscale del prelievo.

²³ Non vale ad escludere l'applicabilità dell'art. 53 Cost., osservare che questo "concorso" dipende da un atto negoziale. Il "concorso alle pubbliche spese" non è infatti rappresentato dal corrispettivo contrattuale (o da una parte di esso), ma dal maggiore esborso al quale gli acquirenti di beni e servizi sono assoggettati a causa di un intervento statale, il quale determina un aumento generalizzato dei prezzi che non trova giustificazione in uno scambio di utilità, ma solo in un'esigenza solidaristica. In altre parole, l'acquisto del bene o del servizio è volontario, ma nella determinazione del prezzo il Legislatore inserisce un elemento estraneo, creato dalla presenza dell'imposta.

²⁴ Non ha più senso parlare di contribuente di diritto e di fatto ma di contribuente formale e sostanziale.

²⁵ M. TRIMELONI, "Abbuono" e "sgravio" nelle imposte di fabbricazione: una terminologia legislativa ambigua, in *Dir. prat. trib.*, 1976, II, p. 1117 ss., secondo il quale "il presupposto del tributo è costituito dal fatto della fabbricazione (o dall'estrazione delle merci dalla fabbrica); e le fasi di accertamento-liquidazione-riscossione del tributo (di "svolgimento", cioè) si realizzano nei confronti del fabbricante che diventa l'unico ed esclusivo debitore del tributo"; S. FIORENZA, *Fabbricazione (imposte di)*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, Torino, 1990, p. 305 ss.; M. MARESCA, *Le imposte di fabbricazione e le sovrimeposte di confine rispetto ai diritti doganali: gli equivoci di una ricostruzione sistematica*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, II, p. 1105, secondo cui "... appare più agevole escludere, sulla base della disciplina positiva, che le imposte di fabbricazione possano essere considerate imposte di consumo. Se non vi è dubbio che la sola considerazione del soggetto passivo dell'imposizione non sempre è sufficiente ad individuare il fatto generatore del tributo, non può negarsi tuttavia che l'indagine alla stregua dell'art. 53, della Costituzione - che consente di individuare il presupposto dell'imposizione - non può prescindere dalla constatazione che il fatto economico-giuridico indicatore di ricchezza tassabile si realizza, nel caso delle imposte di fabbricazione, in capo al fabbricante. Né può osservarsi che l'analisi dalla quale siamo partiti dovrebbe indurre l'interprete a spostare a valle l'angolo visuale (e così ad attribuire rilevanza alla fase del consumo) in quanto sarebbe il consumatore il contribuente (di fatto) sul quale verrebbe riversato, per la teoria della traslazione, l'onere dell'imposta. Questa soluzione, che può essere appagante sotto il profilo micro-economico, non sembra tuttavia corretta dal punto di vista giuridico non solo per il fatto che il Legislatore quando ha inteso attribuire rilevanza al fenomeno della traslazione lo ha fatto esplicitamente, ma anche perché, in taluni

Peraltro, il principio di capacità contributiva non pone al Legislatore vincoli molto intensi rispetto a questi tipi di prelievi. In particolare, quanto alla tassazione dei consumi, esso si risolve nell'esigenza di preservare il minimo vitale (quindi in un limite alla tassazione dei consumi di prima necessità e di non contraddire gli impegni costituzionali di promozione e tutela di certe attività o interessi con una tassazione onerosa dei beni e servizi prodotti da tali attività o utilizzati nelle medesime, o necessari a soddisfare quegli interessi).

Quanto alla posizione del contribuente formale, si è già detto che la sua idoneità a sopportare il prelievo è misurata in *primis* dalla possibilità effettiva di trasferirne il peso su altri soggetti. Se i meccanismi economici o le regole giuridiche di formazione dei prezzi non ne consentono l'integrale traslazione, l'imposta diminuisce la redditività della sua attività, ed occorre dunque esaminare se questo sacrificio sia giustificato da una specifica capacità contributiva²⁶.

casi, è certo che il gravame fiscale rimane a carico del produttore. Ciò si verifica — non solo nel caso in cui la merce vada perduta nel corso del procedimento di fabbricazione (che, per espresso disposto di legge, lo Stato potrebbe procedere al recupero dell'imposta), ma anche — in tutti i casi in cui il mercato evidenzia una domanda sostanzialmente rigida. In tale ipotesi non vi è dubbio che l'imposta incorporata nei costi del produttore, assorbe il margine di quest'ultimo".

²⁶ V. le considerazioni di M. TRIMELONI, "Abbuono" e "sgravio" nelle imposte di fabbricazione: una terminologia legislativa ambigua, cit., p. 1125, secondo cui " ... il presupposto del tributo è costituito dal fenomeno della produzione (od erogazione) di beni destinati al consumo: fenomeno che è idoneo a far sorgere la situazione preparatoria al rapporto tributario, di cui è soggetto passivo soltanto il produttore; senza introdurre uno iato tra la situazione-indice di capacità contributiva e la posizione debitoria. ... quando non si verifica, integralmente, la traslazione dell'imposta, nonostante il meccanismo dei controlli ed il rigoroso regime di produzione e di vendita, previsti dal Legislatore, sarà indispensabile stabilire se il produttore realizzi ancora un margine di utile. L'eventuale contrazione dell'utile costituisce, però, un semplice effetto riflesso dell'introduzione dell'imposta ... E' indispensabile considerare, congiuntamente, sia la posizione del debitore che è designato (dalla legge) nella persona del "produttore", sia la specifica situazione giuridica contributiva che ne è l'indispensabile elemento preparatorio. ... Si debbono ricercare nel nucleo interno della figura tributaria gli aspetti che consentano di valutare l'aderenza (o no) della relativa disciplina al principio dell'art. 53, Cost.: —l'indice di capacità contributiva si manifesta nell'effettività della realtà economica che si compendia nel presupposto; ed è ovvio: dell'intera realtà economica, che comprende la "produzione" di beni economicamente finalizzata al consumo: la destinazione al consumo è, però, una qualificazione giuridica che aderisce al "bene prodotto" e non un *quid* astratto. Ma la realtà economica non diviene effettiva, nel momento in cui si verifica il distacco dei beni — delle singole unità prodotte — alla chiusura del ciclo di produzione. Non basta ottenere, semplicemente, la produzione di beni, ma si richiede l'effettuarsi della concreta destinazione di essi al consumo: è sempre un fatto economico realizzato o realizzabile che sorregge la qualificazione giuridica "destinazione". Con quest'ultima precisa-

4. La traslazione nelle accise.

C'è la tendenza a classificare le accise nell'ambito dei tributi sui consumi poiché i soggetti passivi trasferiscono solitamente in avanti l'imposta pagata sul consumatore finale, inglobandola nel prezzo finale di vendita. Tale inquadramento, peraltro, deriva dalla ricostruzione in chiave economica del funzionamento delle accise e non a caso ha origine nelle elaborazioni degli studiosi di scienza delle finanze²⁷.

Tuttavia, se per determinate imposte è agevole verificare l'esistenza o meno di una traslazione giuridicamente disciplinata (ad esempio nell'IVA o nell'imposta sugli spettacoli, per le quali è previsto dalla legge l'obbligo della rivalsa), non altrettanto, forse, può dirsi per le accise.

Tale tipologia di tributi costituisce un punto d'osservazione privilegiato per verificare in concreto la rilevanza giuridica della traslazione, e conseguentemente quella dissociazione tra contribuente di diritto e contribuente di fatto.

Il soggetto passivo dell'accisa, è "il titolare del deposito fiscale dal quale avviene l'immissione in consumo, e, in solido, i soggetti che si siano resi garanti del pagamento ovvero il soggetto nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilità dell'imposta" (art. 2, 4 co., D.Lgs. n. 504/1995). Si tratta di una formula onnicomprensiva con la quale il Legislatore ha inteso ricomprendere i vari soggetti coinvolti nella fabbricazione e nella circolazione dei prodotti tassati con accisa, e quindi il depositario autorizzato, il destinatario registrato, lo spediteo registrato ed il rappresentante fiscale.

Normalmente, nelle accise, il soggetto passivo trasferisce sul consumatore finale, l'imposta pagata a monte, tendendo quindi ad inglobarla nel prezzo finale di vendita. A tale orientamento ha aderito anche la giurisprudenza costituzionale secondo cui le accise sono "tributi, per i quali, attesa la loro peculiare natura, il fenomeno della tra-

zione sull'elemento finale (e non finalizzato) del presupposto, non si viene a spostare al momento del consumo, il verificarsi del presupposto".

²⁷ Fra gli studiosi di scienza delle finanze che classificano le imposte in esame tra quelle sui consumi, ricordiamo: L. EINAUDI, *Principi di scienza delle finanze*, torino, 1956, p. 229; A. DE VITI DE MARCO, *Principi di economia finanziaria*, Torino, 1961, p. 321; S. STEVE, *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, 1976, 190 ss.; G. PARRAVICINI, *Scienza delle finanze. Principi*, Milano, 1975, p. 236 ss. quale contributo antesignano si può ricordare S. ROMANO, *Principi di diritto amministrativo*, Milano, 1901, p. 278, il quale osserva come le imposte di fabbricazione colpiscono "la produzione", cioè il fabbricante nel proprio nome e come tale: sotto certi aspetti però non sarebbe inesatto considerare quest'ultimo come semplice obbligato a riscuotere l'imposta medesima dai consumatori per corrisponderla poi allo Stato.

slazione costituisce un'evenienza normale nella prassi dell'economia di mercato". E ancora, nella stessa decisione, si afferma che "in relazione al presupposto impositivo ed ai beni sui quali gravano, i tributi individuati dal legislatore nella norma impugnata si caratterizzano appunto per una particolare attitudine ad essere trasferiti su altri soggetti, e quindi per lo scarso grado di probabilità che l'indebito possa restare definitivamente a carico del patrimonio di chi lo ha corrisposto"²⁸.

Proprio tale fenomeno ha costituito per lungo tempo l'elemento unificatore dell'intera categoria di tributi così eterogenei tra di loro, tanto da far parlare genericamente di imposte sui consumi.

Tale classificazione può apparire impropria, in quanto nasce da una considerazione in chiave economica sostanzialistica, a discapito della classica configurazione giuridico-formale delle accise²⁹.

La traslazione di un'imposta è il fenomeno economico per cui il soggetto giuridicamente tenuto al pagamento di una determinata imposta – il contribuente di diritto – trasferisce l'effettivo onere dell'imposta su un altro soggetto – che risulta essere il contribuente di fatto. Si ha pertanto la percussione dell'imposta sul soggetto obbligato nei confronti del Fisco al pagamento dell'imposta, mentre il contribuente che, alla fine del processo di traslazione, risulterà gravato dall'onere dell'imposta senza poterlo ulteriormente trasferire, subirà l'incidenza dell'imposta³⁰. Il processo di traslazione di un'imposta può avvenire anche mediante le contrazioni che incidono sulle variazioni nei prezzi dei beni o dei fattori produttivi scambiati sul mercato.

²⁸ Corte cost. ord. 9.6.1988, n. 651, in *Fisco e Costituzione*, vol. II, 1984-1992, a cura di E. De Mita, Milano, 1993, p. 954.

²⁹ Distingue bene i due profili R. ALESSI, *Monopoli fiscali, imposte di fabbricazione, dazi doganali*, Milano, 1956, p. 71, il quale nel delineare la nozione di imposta di fabbricazione, afferma "anche se oggetto indiretto dell'imposta, attraverso il ben noto fenomeno della traslazione dell'imposta dal produttore al consumatore, in ultima analisi, quanto meno sul piano della politica tributaria, è il consumo dei prodotti colpiti, sì che le imposte in questione appartengono alla categoria delle imposte indirette sui consumi, tuttavia, sul piano giuridico, oggetto diretto dell'imposta è la fabbricazione del prodotto colpito; sì che, sempre sul piano giuridico, soggetto passivo dell'imposta è il fabbricante, anche se, questi a sua volta potrà trasferire l'imposta sul consumatore attraverso un fenomeno economico di cui il legislatore, pur presupponendolo, direttamente solo eccezionalmente si interessa. Soggetto passivo dell'imposta, pertanto, sul piano giuridico, è colui nella cui azienda viene prodotto il bene colpito dall'imposta".

³⁰ Per la nozione di traslazione v.: F. FORTE, *Imposta (scienza delle finanze)*, in *Nov.mo dig.*, Torino, 1983, App. IV, p. 310; G. STEFANI, *Economia della finanza pubblica*, Padova, 1990, 237 ss.; C. COSCIANI, *Scienza delle finanze*, cit., cap. 10; B. BISES, *Traslazione*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1999, p. 47 ss..

Per ciò che concerne lo specifico settore delle accise, si tratta solitamente di una "traslazione in avanti"³¹.

La traslazione in avanti è posta in essere da chi offre a chi domanda un certo bene o fattore – attraverso aumenti nei prezzi dei beni o dei fattori a valle dello stadio produttivo in cui è intervenuta l'imposizione (ad esempio, un'imposta su un bene applicata in una fase della produzione che faccia aumentare il prezzo di quel bene per i consumatori finali).

In termini giuridici, la traslazione di un tributo si può realizzare attraverso l'istituto della rivalsa³² che può ricondursi all'ipotesi in cui la legge ponga una obbligazione d'imposta a carico di un soggetto, attribuendo a quest'ultimo il potere di rivalersene verso un altro soggetto³³; ne consegue che, qualora la rivalsa sia facoltativa, è l'interesse

³¹ La traslazione "all'indietro" – da chi domanda a chi offre il bene o il fattore della produzione – si realizza attraverso riduzioni dei loro prezzi.

³² Secondo M. ALLENA, *Gli effetti giuridici della traslazione delle imposte*, cit., p. 56-61, per quelle accise nelle quali non è previsto l'istituto della rivalsa – e sono la maggior parte – gli eventuali processi di traslazione del tributo hanno una funzione esclusivamente economica: il depositario assolve l'obbligo di pagamento nei confronti del fisco, risultando del tutto irrilevante dal punto di vista giuridico che poi egli operi o meno tale trasferimento in avanti dell'imposta. Evidenzia questa ipotesi anche A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Vol. II, Milano, 1957, p. 129, il quale, a proposito del "caso in cui il legislatore stabilisce di colpire la produzione di un bene anziché il suo consumo, sia pure sul presupposto che il tributo finisca, per effetto della traslazione, con l'incidere il consumatore", nota come "è solo sul piano economico che potrà eventualmente dirsi che la legge colpisce il produttore invece del consumatore, giacché sul piano giuridico non v'è alcuna possibilità di sostenere che obbligato al pagamento dell'imposta sarebbe stato il consumatore anziché il produttore. Sul piano giuridico c'è solo una norma che ricollega ad un fatto, la produzione, l'obbligo a carico dell'autore di quel fatto (il produttore) di assolvere il tributo".

³³ Il tema della rivalsa è trattato, con maggiori o minori approfondimenti, in tutte le opere di carattere istituzionale di diritto tributario, per una trattazione particolare v: E. DE MITA, *Fattispecie legale e rapporti giuridici nella sostituzione tributaria*, in *Giur. it.*, 1961, IV, p. 270, il quale ritiene che, il rapporto di rivalsa, ancorché obbligatoria, sia un rapporto di diritto privato le cui vicende non influenzano l'obbligazione tributaria; *contra*, F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, cit., 62, secondo il quale la rivalsa "... nel suo operare in stretta ed inscindibile connessione con il diritto di deduzione, attiene quanto meno alla determinazione della prestazione tributaria e sotto tale aspetto, insieme a quest'ultimo diritto, concorre a soddisfare la ratio del tributo. Nulla impedisce, insomma, che anche norme, come quelle relative alla rivalsa, le quali disciplinano i rapporti tra soggetti implicati nell'attuazione dei singoli tributi e non anche tra questi e l'ente impositore, siano definite come norme tributarie. Non v'è dubbio, infatti, che esse, solo perché determinano l'oggetto della prestazione tributaria, concorrono ad integrare i sistemi normativi in cui ogni tributo, quale istituto giuridico, si identifica". F. BOSELLO, *Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta*, Padova, 1972, p. 112 ss.; ID., *Rivalsa (dir. trib.)*, in *Enc. giur.*, Roma, 1996; L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità*

del soggetto passivo stesso ad essere tutelato in via primaria, restando in definitiva indifferente per lo Stato che la rivalsa – cioè lo spostamento – abbia luogo o meno. Viceversa, qualora la rivalsa sia obbligatoria³⁴, diviene preminente l'interesse pubblico a che il tributo vada a gravare su di un altro soggetto³⁵.

La rivalsa facoltativa trova un maggiore ambito di applicazione nelle imposte indirette, in tema di accise si possono ricordare come casi di tassazione con diritto di rivalsa l'ipotesi prevista dall'art. 16, 3 co., D.Lgs. n. 504/1995: "i crediti vantati dai soggetti passivi dell'accisa verso i cessionari dei prodotti per i quali i soggetti stessi hanno assolto tale tributo possono essere addebitati a titolo di rivalsa"³⁶ "...", il caso dell'accisa sull'energia elettrica (art. 56, 1 co., D.Lgs.

contributiva nell'imposta sul valore aggiunto, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, p. 1287 ss.; ID., *Rivalsa (dir. trib.)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1996, la quale definisce la rivalsa come "l'istituto che, regolando rapporti tra soggetti privati, consente la traslazione palese dell'onere del tributo", individuando il soggetto attivo nel "titolare dell'obbligo di pagamento del tributo all'erario", ed il soggetto passivo della rivalsa in quello "che pone in essere il presupposto inteso in senso giuridico o anche solo economico". Premesse tali definizioni, la funzione dell'istituto "è quella di consentire al primo di porre a carico del secondo l'ammontare del tributo medesimo".

³⁴ In giurisprudenza v. Cass. 5.1.1985, n. 5, in *Dir. prat. trib.*, 1986, II, p. 630, con nota di R. DOMINICI, *Autonomia negoziale e divieto di traslazione dei tributi*. La Corte definisce la rivalsa obbligatoria come "uno strumento giuridico predisposto al fine di far concorrere alle spese pubbliche il titolare della capacità contributiva che viene in considerazione, ogni volta che altri adempia alla correlata obbligazione tributaria. Essa è perciò rivolta al conseguimento di un interesse pubblico costituzionalizzato, che trascende, non solo la posizione del titolare della rivalsa, ma anche quella della stessa amministrazione tributaria, la quale, una volta ricevuto il pagamento dell'imposta, non ha più interesse concreto a che la rivalsa venga o meno esercitata". Sussiste quindi una connessione tra il principio della rivalsa obbligatoria e quello della capacità contributiva inteso come "esigenza di ordine costituzionale, nel senso che l'onere dell'imposta deve incidere inderogabilmente nel patrimonio del titolare della corrispondente capacità contributiva in modo definitivo senza che esso possa comunque essere trasferito nel patrimonio di un altro soggetto qualsiasi".

³⁵ In tal senso v. F. BOSELLO, *Rivalsa (dir. trib.)*, cit., il quale precisa che nell'istituto della rivalsa tributaria, "non vi si dovrebbero ricomprendere tutti quei casi in cui la rivalsa, anche se prevista per legge, abbia un diverso fondamento, configurandosi cioè come una normale azione di regresso (o come una surrogazione), dovendo la rivalsa, ai fini di una considerazione unitaria, essere considerata in riferimento alla funzione di traslazione dell'obbligazione e non di redistribuzione di un sacrificio fra una pluralità di soggetti. Ben s'intende che regresso e rivalsa appartengono comunque allo stesso genus: ma in ogni modo la rivalsa deve essere ben collocata fra le obbligazioni connesse, nel quadro di un rapporto giuridico (complesso) d'imposta inteso in senso lato. Viceversa, la rivalsa a favore di un coobbligato solidale che abbia pagato l'imposta per intero, ancorché prevista per legge, va tenuta distinta dalla rivalsa tributaria (o tassazione con rivalsa) propriamente detta".

³⁶ L'art. 16, 3 co., D.Lgs. n. 504/1995, ha previsto in via generale che, se il soggetto passivo evidenzia distintamente l'accisa da lui assolta nella fattura relativa alla

n. 504/1995: "l'imposta è versata dal fabbricante direttamente in tesoreria, con diritto di rivalsa sui consumatori"), nonché il caso dell'accisa sul gas naturale di cui all'art. 26, 7 co., D.Lgs. cit.³⁷.

Nel sistema dell'imposizione diretta, la rivalsa obbligatoria deve essere esercitata mediante ritenuta, di conseguenza l'obbligo concerne non solo la rivalsa in sé, ma anche le modalità del suo esercizio; nell'imposizione indiretta, l'ipotesi di rivalsa obbligatoria più rilevante è quella prevista dall'art. 18 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633, in materia di IVA.

E' opportuno precisare che nell'IVA - a differenza di quanto avviene nelle ipotesi di rivalsa obbligatoria mediante ritenuta - l'obbligatorietà consiste nell'addebito dell'IVA stessa all'altra parte. Obbligatoria, quindi, è la costituzione del (diritto di) credito, non già il suo concreto esercizio. Il che consente, in ultima analisi, di verificare il limite dei precetti normativi quando pretendono di regolare rapporti come il fenomeno economico della traslazione.

Nel caso specifico dell'IVA, l'art. 18, 1 co., D.P.R. n. 633/1972, impone ai "soggetti passivi" di addebitare, a titolo di rivalsa, l'imposta gravante sull'operazione imponibile (per la quale sia obbligatoria l'emissione della fattura) al cessionario o committente. L'art. 19, D.P.R. n. 633/1972, ammette in detrazione, "dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate" dal soggetto passivo, l'ammontare "dell'imposta assolta o dovuta dal contribuente o a lui addebitata a titolo di rivalsa".

cessione dei prodotti, addebitandola a titolo di rivalsa ai cessionari, per quell'importo tale credito ha privilegio generale sui beni mobili del debitore. Si noti che non è attribuito un diritto di rivalsa per una somma ulteriore rispetto al corrispettivo per la cessione dei beni, come per esempio avviene ai fini IVA: il testo unico, dando per scontato che il prezzo della cessione sia formato tenendo conto dell'accisa, attribuisce al cedente il diritto di scorporare, mediante la fatturazione, una quota del corrispettivo già globalmente fissato, imputandola a rivalsa del tributo, e in tal caso offre, con il privilegio, una maggiore garanzia di attuazione concreta della traslazione. In tal senso v. R. SCHIAVOLIN, *Accise*, in *Enc. dir.*, IV agg., Milano, 2000, p. 27; *contra*, G.M. CI-POLLA, *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi delle accise nelle cessioni di oli minerali ad intermediari commerciali*, cit., p. 1872 ss., il quale ritiene che "la traslazione del tributo effettuata dal soggetto passivo delle accise ha natura economica ed occulta e si realizza aumentando il corrispettivo teorico dell'operazione dell'onere dell'imposta. Emblematico in tal senso è l'art. 16, 3 co., D.Lgs. n. 504/1995, il quale, nel subordinare il diritto di rivalsa alla separata indicazione in fattura dell'accisa, lascia appunto intendere che, se manca tale distinta evidenziazione, la traslazione non è palese".

³⁷ A riguardo v. A. PARLATO, *Il sostituto d'imposta*, Padova, 1969, p. 14 ss., il quale ravvisa nell'imposta sul consumo del gas e dell'energia elettrica pagata dal fabbricante, un caso di sostituzione, poiché "in relazione all'organica struttura dell'imposta in questione, il soggetto che dovrebbe essere colpito è il consumatore di gas e di energia elettrica".

Sia il peculiare meccanismo impositivo dell'IVA, predisposto per colpire il consumo attraverso la formale tassazione delle operazioni imponibili di scambio di beni e servizi, sia la traslazione che si realizza nelle accise consentono di equiparare i due prelievi nell'ambito della tassazione del consumo³⁸.

Orbene, l'orientamento prevalente ritiene che la rivalsa e la detrazione, nell'IVA, abbiano rilevanza giuridico-costituzionale e quindi concorrano a determinare, sotto il profilo strettamente giuridico, la struttura del tributo identificando così nel consumo o nell'immissione al consumo il presupposto del tributo e di conseguenza, nel consumatore finale il titolare della capacità contributiva³⁹.

In tema di accise, un'altra parte della dottrina ritiene che, non si presenta l'esigenza di prevedere la rivalsa giuridica non essendo quest'ultima funzionale né ai fini dell'individuazione della capacità

³⁸ Pongono sullo stesso piano l'IVA e le imposte di fabbricazione I. MANZONI, G. TREMONTI, *Note sull'art. 22-ter L. 22 dicembre 1980, n. 891: interpretazione autentica di una norma tributaria e funzione della traslazione nell'economia dei tributi sui consumi e sui trasferimenti*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1983, II, p. 148, secondo i quali "pretendere di individuare nella "fabbricazione" del bene la manifestazione di capacità contributiva legittimante l'omonima imposizione non ha maggior senso che ritenere di poter individuare nella cessione del bene o nella prestazione del servizio (o nell'importazione) le espressioni di capacità contributiva poste a fondamento dell'IVA. In realtà, se l'IVA e le imposte di fabbricazione sono da ritenere conformi al disposto del 1° comma dell'art. 53 Cost., esse non lo sono perché il loro presupposto giuridico-formale è indice di effettiva capacità contributiva o perché i titolari passivi del rapporto giuridico d'imposta sono soggetti forniti in realtà di una tale capacità, ma in quanto il meccanismo tecnico impositivo nel suo complesso (quale contrassegno a determinare quel certo risultato) è congegnato in modo tale da assicurare di fatto, anche se non necessariamente di diritto, la distribuzione dell'onere tributario proprio a carico di coloro che, se pure estranei all'ambito di previsione della fattispecie normativa, sono i veri titolari della situazione di capacità contributiva che si intende colpire, cioè i consumatori".

³⁹ Per tale impostazione: F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, cit., p. 12, secondo il quale "l'onere economico del prelievo ai fini dell'iva è destinato a gravare sul consumatore per effetto del processo di traslazione del tributo"; L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, cit., p. 1305, per la quale esiste uno stretto collegamento tra la rivalsa ed il profilo economico del tributo, nell'assunto che tale istituto è "preordinato a traslarne l'onere economico dal soggetto passivo di diritto ad un altro soggetto". Tuttavia, non si può escludere che, quando la traslazione è disciplinata da apposite norme, come nel caso dell'iva, "essa assurga a rilevanza giuridica"; inoltre la rivalsa e la detrazione hanno rilevanza giuridica "ai fini dell'individuazione della capacità contributiva colpita dall'iva", sotto il profilo sia della funzione assegnata a tali istituti nell'ordinamento tributario, sia della peculiare struttura del tributo stesso. Da tale rilevanza discende, secondo l'autrice, "la individuazione del consumo quale presupposto del tributo e manifestazione, sotto il profilo giuridico, di capacità contributiva".

contributiva colpita da tali tributi, né tanto meno ai fini della ricostruzione del meccanismo applicativo dei tributi stessi⁴⁰.

Tale tesi, pur non essendo condivisibile, spiega allora perché, il testo unico che disciplina le accise, analogamente a quanto era previsto dalle singole leggi istitutive delle imposte di fabbricazione e di consumo⁴¹, non pone mai a carico dei soggetti passivi delle accise un obbligo di rivalsa.

Tuttavia non si può sostenere che la rivalsa non assume mai rilevanza giuridica nelle accise. Infatti, almeno nei casi precedentemente ricordati (art. 56, 1 co., art. 16, 3 co. e art. 26, 7 co., TU) si attribuisce al produttore e, più in generale, ai venditori (dei prodotti soggetti ad accisa) una rivalsa facoltativa; ma, con riguardo all'accisa sull'energia elettrica e sul gas naturale, la previsione di un diritto di rivalsa non può, per la dottrina prevalente, in ogni caso trasformare il tributo in un'imposta sul consumo in senso stretto⁴². Trattandosi infatti di un diritto (anziché di un obbligo) di rivalsa, la traslazione del tributo riceve una tutela meno forte rispetto a quella assicurata da altri fenomeni giuridici di traslazione dell'imposta da un soggetto ad un altro quali – ricordando i principali – la ritenuta alla fonte nell'imposizione diretta e l'addebito nell'IVA: in questi casi la rivalsa è, di regola, palese ed obbligatoria, mentre, nell'accisa sull'energia elettrica e sul gas naturale il soggetto passivo del tributo, essendo facoltizzato ad esercitare la rivalsa, potrebbe legittimamente decidere di accollarsi l'onere dell'imposta e di non addebitare di conseguenza il tributo alla controparte contrattuale.

⁴⁰ G.M. CIPOLLA, *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi nelle cessioni di oli minerali ad intermediari commerciali*, cit., p. 1872.

⁴¹ Sulle imposte di fabbricazione e di consumo v. per tutti S. FIORENZA, *Fabbricazione, (imposte di)*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, Torino, 1990, p. 303 ss..

⁴² In senso analogo per l'IVA v. M. BANCHINI, *Il giudice competente per le controversie in tema di rivalsa IVA*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, 365-366, secondo cui l'istituto della rivalsa esaurisce la sua funzione nei rapporti interni tra operatori economici e non influenza in alcun modo il rapporto giuridico d'imposta tra contribuente ed Erario: conseguentemente, questo istituto "si presenta non come tributario, ma come prettamente privatistico inerendo ai rapporti interni fra soggetti passivi d'imposta". Seguendo ulteriormente tale ricostruzione, "il diritto di rivalsa, pur costituendo lo strumento tecnico-giuridico per facilitare la traslazione in avanti del tributo, non ha la funzione di modificare i soggetti passivi dell'i.v.a. trasformando la stessa in imposta sul consumatore, ma si risolve in un normale diritto di credito di natura patrimoniale, alla stessa guisa del diritto del cedente o prestatore al pagamento del prezzo". Contrari a tale orientamento: G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2003, 621 e M. CERRATO, *Spunti intorno alla struttura ed ai soggetti passivi delle accise*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, p. 230; in giurisprudenza, Cass., 3.4.1990, n. 2702, in *Fisco*, 1990, p. 3863.

In realtà se si ritiene che l'imposta sull'energia elettrica o sul gas naturale colpisce il consumo, allora, necessariamente si deve riconoscere che la capacità contributiva incisa dal tributo è quella dei consumatori finali e, per l'effetto, che l'art. 56, 1 co., e l'art. 26, 7 co., D.Lgs. n. 504/1995, violino il principio costituzionale poiché la previsione di un diritto di rivalsa lede quel nesso che in forza dell'art. 53, 1 co., Cost., deve sussistere tra capacità contributiva e soggettività passiva⁴³.

Tale ultimo orientamento ritiene che anche nei casi in cui la norma attribuisca ai soggetti passivi delle accise un diritto di rivalsa il presupposto del tributo vada sempre ravvisato nell'immissione in consumo dei prodotti. In tale ottica, il diritto di rivalsa rappresenta una garanzia ulteriore rispetto a quelle assicurate dalla libera contrattazione delle parti prevista dal Legislatore a tutela del buon esito della traslazione economica.

Come ben evidenziato dalla Corte costituzionale nel 1988, la traslazione nelle accise può essere considerata come dato di comune esperienza.

A ciò aggiungasi anche l'ipotesi dei tabacchi lavorati, per i quali l'accisa viene traslata in avanti mediante la determinazione autoritativa del prezzo, in questo caso il tributo pagato dal soggetto che immette i beni al consumo è determinato, applicando un'aliquota proporzionale proprio su tale prezzo. Infatti, il provvedimento direttoriale dell'A.A.M.S. (Amministrazione Autonoma Monopoli di Stato) di cui all'art. 39-*quater*, D.Lgs. n. 504/1995, nel fissare la tariffa di vendita dei singoli prodotti, ingloba nel prezzo al pubblico l'accisa dovuta per legge. Ne consegue che il prezzo non è la mera risultante del costo della produzione del tabacco più il profitto del produttore o dell'importatore, ma ricomprende, *ope legis*, l'accisa applicabile al singolo prodotto del tabacco ai sensi dell'art. 39-*octies*, D.Lgs. cit.⁴⁴.

Il risultato di tale meccanismo impositivo appare identico a quello che si avrebbe qualora il soggetto passivo in senso formale avesse l'obbligo di rivalersi sul consumatore finale⁴⁵, infatti, in questi casi vi

⁴³ Tuttavia pur ricostruendo l'accisa sull'energia elettrica e sul gas naturale come imposta sul consumo, difficilmente si porrà in concreto la questione di legittimità costituzionale delle norme di riferimento, essendo diffusa la prassi di addebitare tutte le accise sul consumatore finale.

⁴⁴ Su tali profili cfr. S. M. RONCO, *Accisa sui tabacchi tra elusione del giudicato comunitario e principio di non discriminazione*, in *Rass. trib.*, 2013, p. 249 ss..

⁴⁵ Aderisce a tale tesi, M. CERRATO, *Spunti intorno alla struttura ed ai soggetti passivi delle accise*, cit., 234, il quale aggiunge: "il meccanismo del prezzo combinato del prezzo imposto e dell'aliquota su di esso calcolata, fa sì che il tributo gravi necessariamente, per l'intero suo ammontare, sul consumatore finale".

è sempre un fenomeno di traslazione, tale da poter essere anche, all'occorrenza, presunto.⁴⁶

Orbene, per la dottrina tradizionale, il semplice dato fattuale della traslazione economica del tributo sul consumatore finale, se non è sufficiente a far rientrare i tributi in esame nell'ambito delle imposte sui consumi⁴⁷; non può essere, tuttavia, un punto di riferimento per

⁴⁶ Per ulteriori rilievi sul tema della rilevanza giuridica della traslazione si rinvia a: M. ALLENA, *Gli effetti giuridici della traslazione delle imposte*, cit., p. 53-61.

⁴⁷ Evidenziano come la classificazione dei tributi in esame tra quelli sui consumi non possa rilevare sul piano giuridico, pur riconoscendo la rilevanza "economica" della loro traslazione sul consumatore finale, E. BLUMENSTEIN, *Sistema di diritto delle imposte*, Milano, 1954, p. 148; R. ALESSI, *Monopoli fiscali, imposte di fabbricazione, dazi doganali*, cit., p. 71; M. TRIMELONI, "Abbuono" e "sgravio" nelle imposte di fabbricazione: una terminologia legislativa ambigua, cit., p. 1123. Vicine le posizioni di A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, VIII ed., Milano, 1960, p. 113-114 - il quale, pur affermando che l'ordinamento si disinteressa di regola del processo economico che porta a traslare il tributo sul contribuente di fatto, sottolinea peraltro che il legislatore non ignora tali fenomeni e che anzi alcune imposte "sono istituite e conformate sul presupposto che quel processo debba verificarsi" - di F. GALLO, *L'imposta sulle assicurazioni*, Torino, 1970, p. 313 - secondo cui "il fenomeno economico della traslazione può produrre gli stessi effetti giuridici che si verificano per l'operare di un complesso di norme giuridiche, fino al punto di far coincidere il c.d. contribuente di fatto, identificato solo in funzione di criteri economici, con il soggetto da noi definito come soggetto passivo del tributo" - di F. MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, cit., p. 205-206 - il quale mette in luce come nell'imposta sul valore aggiunto "il concorso alle spese pubbliche dell'acquirente finale è facilmente riconoscibile per tutto il meccanismo del tributo e per l'esistenza di una norma che obbliga espressamente alla rivalsa", mentre nelle imposte di fabbricazione "la legge, pur non affermando espressamente un diritto di rivalsa, preordina il tributo alla tassazione dell'acquirente finale in modo implicito. Ciò si verifica se venga scelto come presupposto un fenomeno di fabbricazione o di scambio e come soggetto passivo un produttore o un commerciante: in tal caso, infatti, il trasferimento (totale o parziale) dell'imposta è in re ipsa e non può essere evitato. Si consideri, ad esempio, l'imposta di fabbricazione sugli oli minerali. Non è in essa espressamente previsto alcun diritto di rivalsa, ma nessuno vorrà dubitare che il prelievo è implicitamente preordinato a colpire il definitivo acquirente. Il diritto di rivalsa non è stato calato in nessuna norma non perché sia estraneo alla ratio legis, ma perché è così certo da non richiedere espressa menzione. Esiste quindi un diritto di rivalsa implicito cui non può essere attribuito un rilievo diverso dal diritto di rivalsa espresso. Con ciò non si intende dare riconoscimento indiscriminato al fenomeno economico della traslazione, ma solo a quegli spostamenti del carico tributario che, per la loro certezza, non possono non essere presupposti e previamente accettati dal legislatore. Se essi rientrano nella ratio legis, non sono più un fenomeno esclusivamente economico, ma un fenomeno giuridico e ben possono individuare il soggetto che concorre alle spese pubbliche ai sensi dell'art. 53."; e di L. SALVINI, *Rivalsa*, cit., p. 41 - la quale precisa che "il soggetto nei confronti del quale la legge pone l'obbligo di corrispondere l'imposta all'Erario deve considerarsi a tutti gli effetti il soggetto passivo del tributo, e ciò anche se la legge gli attribuisce il diritto di esercitare la rivalsa e gli consente così di non sopportare l'onere economico traslandolo su di un terzo".

l'interpretazione delle varie disposizioni secondo il loro scopo e significato economico.

L'irrelevanza giuridica della traslazione economica è stata peraltro puntualmente ribadita in diverse occasioni dalla giurisprudenza di legittimità, secondo la quale la legge economica che porta il contribuente a riversare l'onere del pagamento dell'imposta sul successivo acquirente delle merci enuncia un fenomeno tendenziale, una prassi diffusa, "ma non una regola di costante verifica nel senso che in corrispondenza di ogni fenomeno di imposizione tributaria debba aversi sempre per intero la traslazione": il fenomeno della traslazione dell'imposta evidenzerebbe, in altre parole, "una legge economica senza postularne la indefettibile ricorrenza in ogni caso di specie, esprime una tendenza del mercato e non un evento di sicura ricorrenza in ogni singolo caso"⁴⁸.

Tale orientamento giurisprudenziale trasse origine dalla emanazione dell'art. 19, D.L. 30.9.1982, n. 688, convertito dalla L. 27.11.1982, n. 873⁴⁹, che pone a carico del contribuente che agisce

Più in generale, sulla irrilevanza della traslazione economica ai fini della delimitazione giuridica della struttura di un tributo: A. FEDELE, *Le imposte ipotecarie*, Milano, 1968, p. 98; S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria e presunzioni fiscali*, Milano, 1969, p. 51; G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., p. 104; G.A. MICHELI, *L'Iva dalle direttive comunitarie al decreto delegato*, in *Opere minori di diritto tributario*, Milano, 1982, II, p. 428; S. FIORENZA, *Fabbricazione (imposte di)*, cit., p. 305, il quale osserva che "la classificazione di scienza delle finanze delle imposte di fabbricazione come imposte sui consumi, dato che si trasferiscono sul prezzo, nel quale vengono inglobate, è stata posta in dubbio con la rivalutazione dell'art. 53, l co., Cost. Infatti, corollario del principio di capacità contributiva, affinché un tributo sia legittimo, è che il suo presupposto sia un fatto indice di capacità contributiva direttamente riferibile al soggetto passivo d'imposta. La traslazione, invece, facendo pagare l'imposta ad un soggetto diverso da quello individuato dalla norma come "autore del fatto economico (presupposto)", per la sua natura di fenomeno economico estraneo alla vicenda giuridica del tributo non potrebbe porsi a fondamento di una coerente classificazione giuridica".

⁴⁸ In tal senso Cass. 21.6.1980, n. 2949, in *Fisco*, 1990, p. 426; Cass. 21.7.1981, n. 4682, in *Dir. prat. trib.*, 1983, II, p. 701, che ha riconosciuto come conseguenza dell'estraneità all'ordinamento italiano del principio di traslazione, il diritto degli attori alla restituzione dell'indebito tributario; Cass. 2.3.1982, n. 1290, in *Dir. prat. trib.*, 1983, II, p. 692, entrambe commentate da S. FIORENZA, *Spunti sulla rilevanza della "traslazione" per la norma tributaria*; Cass. 6.5.1982, n. 2833, in *Giur. it.*, 1983, I, p. 92.

⁴⁹ Per una chiara esposizione dei profili di illegittimità ed irrazionalità di tale norma, v. E. DE MITA, *Traslazione delle imposte e diritto al rimborso*, in *Fisco e costituzione*, Milano, I, 1984; ID., *Traslazione e rimborso (art. 19, D.L. n. 688/1982)*, ibidem, p. 890; ID., *Quando il Fisco esautorata la magistratura*, ibidem, p. 892. È interessante evidenziare come tale norma fu introdotta al fine di arginare le richieste di rimborso di tributi riscossi dallo Stato in contrasto con il diritto europeo, a seguito di

per la ripetizione di diritti doganali all'importazione, di imposte di consumo, di imposte di fabbricazione e di diritti erariali indebitamente corrisposti, l'onere di provare documentalmente che il peso economico dell'imposta non sia stato in qualsiasi modo trasferito su altri soggetti⁵⁰. Pertanto, se il Legislatore considera irrilevante il carattere indebito di un prelievo, quando il suo peso sia stato trasferito su altri, è evidente che la giustificazione di esso si ricollega a tale trasferimento⁵¹. Tale disposizione – peraltro ora applicabile soltanto per i tributi riscossi che non rilevano per l'ordinamento europeo – impone a chi chiede il rimborso non solo di provare l'indebito pagamento, ma anche la mancata traslazione dell'imposta su altri soggetti⁵².

svariate pronunce della Corte di Giustizia nelle quali si riconosceva tale contrasto (v. per tutte la sentenza *Just* del 27.2.1980, causa 68/79, in *Foro it.*, 1981, IV, p. 286, dove si affermò che “la tutela dei diritti garantita in materia dall'ordinamento giuridico europeo non esige che si conceda la restituzione di tasse indebitamente percepite a condizioni tali da causare un arricchimento senza giusta causa degli aventi diritto” e che “nulla impedisce, dal punto di vista del diritto europeo, che i giudici nazionali tengano conto, conformemente al proprio diritto interno, della possibilità che tasse indebitamente percepite siano state incorporate nei prezzi dell'impresa assoggettata alla tassa e trasferita sugli acquirenti”). In assenza di una specifica disciplina in materia, infatti, si applicava la norma generale in tema di ripetizione dell'indebito, e cioè l'art. 2033 c.c., ed il relativo termine decennale di prescrizione, previsto dall'art. 2946 c.c., data l'estraneità all'ordinamento giuridico nazionale, così come a quello europeo, del cosiddetto “principio di traslazione d'imposta”.

⁵⁰ E' opportuno evidenziare che lo stesso art. 19, 4 co., D.L. n. 688/1982, ha avuto cura di chiarire l'inapplicabilità delle limitazioni da esso contemplate al rimborso dell'IVA, ritenuta dalla dottrina maggioritaria un'imposta riconducibile nell'ambito della tassazione dei consumi.

⁵¹ Nel senso che questa norma non faccia rientrare la traslazione nel presupposto del tributo, ma la ponga a base di un'anomala forma di imposizione, v. S. FIORENZA, *Spunti sulla rilevanza della “traslazione” per la norma tributaria*, cit., p. 706 e G. GRAZIANO, *Alcune considerazioni sul principio di capacità contributiva e sulla natura giuridica dell'imposta di fabbricazione*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, II, p. 433 ss..

⁵² Con riguardo all'azione di ripetizione di indebiti comunitari la giurisprudenza di legittimità ha costantemente affermato che l'art. 19, D.L. n. 688/1982, in quanto subordina il diritto al rimborso alla prova documentale da parte del *solvens* della mancata traslazione del relativo onere su altri soggetti si pone in contrasto con le norme ed i principi dell'ordinamento europeo, ivi inclusi quelli desumibili dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia (in particolare v. la sentenza del 10.7.1980, cause riunite 811/79 e 826/79, in *Foro it.*, 1981, IV, p. 118 e la sentenza *San Giorgio*, 9.11.1983, causa 199/82, in *Foro it.*, 1984, IV, p. 299 ss.) in quanto viene ad incidere sulla stessa possibilità di far valere in giudizio il diritto di ripetizione, così pregiudicandone la tutela giurisdizionale (Cass. 18.10.1985, n. 5129, in *Dir. comm. sc. int.*, 1985, 732, con nota di L. DANIELE, *La Corte di Cassazione e restituzione dell'indebito europeo*, *ibidem*, p. 739; Cass. 26.3.1986, n. 2145, in *Dir. comm. sc. int.*, 1987, p. 115, con nota di L. DANIELE, *Restituzione dell'indebito europeo e giurisprudenza italiana: chi è nel giusto?*, *ibidem*, p. 139).

A questo punto è opportuno ricordare che, la Corte di Giustizia, in sede di ricorso pregiudiziale ex art. 234 (ora 267 TFUE) del Trattato, ritenne a suo tempo – con esclusivo riferimento ai tributi nazionali riscossi in contrasto con quanto disposto dal diritto europeo – l'incompatibilità dell'art. 19, D.L. n. 688/1982, con gli obblighi che il Trattato impone agli Stati Membri in base all'assunto che, pur essendo consentito al sistema giuridico nazionale di subordinare il rimborso di tali tributi alla loro mancata traslazione, doveva, invece escludersi la legittimità, in sede processuale, di qualsivoglia disciplina probatoria che, come quella sancita dalla citata norma, avesse l'effetto di rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto⁵³.

La stessa Corte con una successiva decisione⁵⁴, ha ribadito il giudizio di contrarietà all'ordinamento europeo della suindicata norma ed ha dichiarato che la repubblica italiana, mantenendola in vigore, è venuta meno agli obblighi ad essa imposti dal Trattato.

In conseguenza di tali pronunce, sulla materia è successivamente intervenuto l'art. 29, 2 co., L. 29.12.1990, n. 428, in base al quale "*i diritti doganali all'importazione, le imposte di fabbricazione, le imposte di consumo e gli altri diritti erariali riscossi in applicazione di disposizioni nazionali incompatibili con norme comunitarie sono rimborsati a meno che il relativo onere non sia stato trasferito su altri soggetti*"⁵⁵. E' stato in realtà diversificato il regime della prova nell'azione di ripetizione dell'indebito tributario a seconda che i tribu-

⁵³ Sentenza *San Giorgio*, cit. Nell'ordinamento europeo l'irrelevanza della traslazione dell'imposta ai fini della preclusione del diritto al rimborso è stata anche evidenziata dall'Avv. Generale G. Tesauero nelle Conclusioni alle cause riunite da C-192/95 a C-218/95, sentenza *Comateb*, del 14.1.1997, in *Racc.*, I, p. 173.

⁵⁴ CGUE 24.3.1988, causa 104/86, in *Foro it.*, 1988, IV, p. 477.

⁵⁵ La norma è stata costantemente interpretata dalla giurisprudenza di legittimità nel senso che spetta all'Amministrazione finanziaria l'onere di provare che vi sia stata traslazione, pertanto l'Amministrazione finanziaria, per provvedere sull'istanza di rimborso, è tenuta a verificare se l'imposta di cui si chiede il rimborso sia stata effettivamente riscossa, se le disposizioni in applicazione delle quali è stata riscossa siano incompatibili con il diritto europeo e se non si sia verificata la traslazione dell'imposta. In tal senso v. Cass. 1.4.1994, n. 3231, in *Giust. civ. mass.*, 1994, p. 440, Cass. 12.6.1996, n. 5413; Cass. 7.3.1997, n. 2086; Cass. 19.12.1997, n. 4080, in *Riv. dir. trib.*, 1998, III, p. 130, con nota di L. COMUCCI, *Osservazioni in ordine ai tributi doganali incompatibili con la normativa comunitaria e alla ripetizione dell'indebito*, *ivi*, 1998, I, p. 150. Osserva l'autore che la norma sul rimborso, così come formulata nel citato art. 29, configura processualmente l'eventuale traslazione dell'onere del tributo come eccezione in senso proprio, opponibile con il relativo onere probatorio da chi l'allega. Viceversa, nell'art. 19, L. n. 873/1982, l'assenza di traslazione è elemento costitutivo del diritto al rimborso che deve essere provato da chi intende fare valere tale diritto.

ti di cui si chiede il rimborso abbiano o meno rilevanza per l'ordinamento europeo. Mentre per i secondi si è mantenuta ferma (art. 29, 3 co., L. n. 428/1990), l'applicabilità dell'art. 19, D.L. n. 688/1982, per quelli riscossi in violazione di norme comunitarie (art. 29, 2 co., L. n. 488/1990), l'eventuale traslazione dell'imposta è stata configurata come fatto estintivo del diritto al rimborso, la cui prova spetta – secondo i principi generali – all'Amministrazione convenuta.

Da ultimo in argomento è intervenuta la Corte Costituzionale dichiarando l'illegittimità di quelle disposizioni che pongono a carico del contribuente l'onere di dimostrare che il peso economico dell'imposta non è stato in qualche modo traslato su altri soggetti^{56 57}.

Nella specie, l'art. 19, D.L. n. 688/1982, è stato censurato nella parte in cui dispone che la prova ivi prevista possa essere data solo documentalmente: ciò infatti comporta una lesione del diritto di agire in giudizio del solvens poiché si subordina la tutela giurisdiziona-

⁵⁶ Corte Cost. 13.4.2000, n. 114, in *Riv. dir. trib.* 2001, II, p. 565; Corte Cost., 9.7.2002, n. 332, in *Corr. trib.*, 2002, p. 2995. Per la declaratoria di manifesta infondatezza della questione v. le ordinanze della Corte 16.6.1986, n. 651, in *Comm. trib. centr.*, 1988, II, p. 542 ss.; 14.7.1988, n. 807, in *Giur. cost.*, 1988, II, p. 3835 ss.; 29.3.1989, n. 172, in *Giur. cost.*, 1989, I, p. 879 ss. Per la dichiarazione di inammissibilità della questione di legittimità costituzionale della stessa norma, con riferimento agli artt. 3, 11, 23, 24, 101, 102, 104 e 113 Cost., v. la sentenza Corte cost., 23.4.1985, n. 113, in *Giur. cost.*, 1985, I, p. 694. In dottrina v. A. COMELLI, *Sulla illegittimità costituzionale della limitazione dell'onere probatorio alla sola prova documentale*, in *Rass. trib.*, 2000, II, p. 1545; A. PODDIGHE, *Prova del fatto negativo e diritto alla difesa*, *ibidem*, 2001, II, p. 1691; F. PORPORINO, *Disciplina legale del rimborso dei tributi sui consumi e rilevanza della traslazione: la sentenza costituzionale n. 114 del 13 aprile 2000*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, p. 575; M.G. BRUZZONE, *Incostituzionale la prova negativa del rimborso delle imposte di consumo*, in *Corr. trib.*, 2002, p. 2998; R. MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno*, Milano, 2009, p. 119 ss.; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, p. 175 ss..

⁵⁷ Il giudizio di merito aveva ad oggetto domanda di ripetizione di somme indebitamente percepite dall'Amministrazione finanziaria a titolo di addizionali all'imposta erariale di consumo sull'energia elettrica, di cui agli artt. 6, 2 co., D.L. 28.11.1988, n. 511, convertito in L. 27.1.1989, n. 20, e 4, 1 co., D.L. 30.9.1989, n. 332, convertito in L. 27.11.1989, n. 384. Su tale materia è intervenuta recentemente la Corte di Cassazione ribadendo i principi enunciati dalla giurisprudenza costituzionale nelle sentenze nn. 114 e 332 cit., (Cass. 11.6.2003, n. 9302, secondo la quale "In tema di imposte di consumo, l'azione di ripetizione della addizionale all'imposta sull'energia elettrica impiegata nel processo produttivo – la quale costituisce una specie del genere "imposte di consumo", annoverate dall'art. 19, D.L. n. 688/1982, tra le prestazioni patrimoniali tributarie coattive che sono rimborsabili se l'onere relativo non è stato trasferito su altri soggetti – va respinta solo qualora l'amministrazione finanziaria provi che il peso economico corrispondente sia stato trasferito dal "solvens" su altri soggetti"; in senso conforme Cass. 25.1.2000, n. 786; Cass. 10.1.2002, n. 216; Cass. 19.8.2003, n. 12185 e Cass. 26.8.2003, n. 12510).

le ad una prova che, secondo criteri di normalità, risulta impossibile, non potendo essere ipotizzata l'esistenza di un documento contenente la diretta rappresentazione del fatto negativo costituito dalla mancata traslazione del tributo. La Corte Costituzionale ritiene infatti illegittime quelle norme che, "onerando il solvens della prova (negativa) della mancata traslazione dell'imposta", operano "un'inversione legale dell'onere della prova, lesiva del generale canone di ragionevolezza garantito dall'art. 3 della Costituzione"; "tale inversione rinviene ... la sua ragione nell'intento di attribuire all'Amministrazione finanziaria convenuta con l'azione di ripetizione una posizione particolare di privilegio in sede probatoria. Privilegio del tutto ingiustificato ove si consideri che l'Amministrazione è l'accipiens di un pagamento non dovuto che, in quanto tale dovrebbe essere, in base ai principi generali, restituito", ferma restando la possibilità dell'Amministrazione di opporre in via di eccezione la traslazione del tributo, "in quanto fatto impeditivo del diritto alla ripetizione" (Corte Cost. n. 332/2002 cit.). Peraltro, la Corte ha riconosciuto la ripetibilità dell'indebitato, al fine di evitare l'ingiustificato arricchimento del solvens, sia nel caso in cui il peso economico dell'imposta sia stato da questi trasferito su altri soggetti in virtù di norme di legge; sia nel caso in cui il trasferimento sia avvenuto mediante un meccanismo di traslazione puramente economica, che abbia inglobato l'ammontare dell'imposta nel prezzo di vendita dei beni prodotti o dei servizi resi.

Le considerazioni che precedono portano ad ulteriori riflessioni legate pur sempre al profilo del rimborso e cioè, nel caso di un'accisa che sia stata indebitamente versata chi possa essere il soggetto legittimato all'azione di restituzione dell'indebitato tributario.

Orbene, pur volendo considerare i tributi in esame tra quelli sui consumi "in senso stretto" e di conseguenza ravvisare nel consumatore finale il soggetto titolare della capacità contributiva, risulta difficile consentire al contribuente in senso sostanziale, inciso dall'accisa, la possibilità di esercitare l'azione di rimborso al fine di recuperare le imposte indebitamente versate al cedente.

Le critiche a tale tesi poggiano su almeno due considerazioni: a) il consumatore finale è estraneo al rapporto obbligatorio tributario, tant'è che viene definito come soggetto passivo di fatto; b) risulta evidente la difficoltà di reperimento delle prove contabili idonee a dimostrare l'avvenuta traslazione del tributo poiché la mera lettura delle scritture contabili o l'eventuale conseguimento di utile possono anche non consentire di discernere le componenti economiche dei prezzi praticati a causa delle particolarità del mercato.

Tuttavia, secondo una logica innovativa il fenomeno tributario dovrebbe plasmarsi maggiormente al dato sostanziale piuttosto che essere strettamente ancorato al dato formale che fa riferimento unicamente alla configurazione del dato giuridico-normativo, d'altra parte la stessa giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte Costituzionale hanno dimostrato un'apertura verso la realtà economica, attribuendo rilevanza giuridica alla traslazione. Forse è opportuno rivedere gli orientamenti del passato rigidamente ancorati ai concetti normativi ed aderire all'indirizzo giurisprudenziale che appare certamente più idoneo a conformarsi ai concetti economici del mercato internazionale che, soprattutto nell'ambito della tassazione sui consumi, sempre più spesso influenzano le fattispecie impositive.

Pertanto, alla luce di tali ultime osservazioni, non si può che prendere atto di questo indirizzo giurisprudenziale che influenza certamente la ricostruzione dell'accisa in termini di imposta sul consumo e chiedersi se sussista un certo margine per tutelare il consumatore finale che abbia subito indebitamente l'onere tributario.

In virtù di tali riflessioni appare errata la giurisprudenza di legittimità che in tema di IVA nega il rimborso al contribuente in senso sostanziale quando in realtà è lo stesso Legislatore che attribuisce rilievo alla rivalsa.

Da ultimo, una decisione della Corte di Cassazione, pur analizzando il profilo della giurisdizione in relazione all'azione di rimborso esercitabile da parte del consumatore finale⁵⁸ e riconfermando

⁵⁸ Nel caso di specie trattasi di rimborso dell'IVA pagata sull'accisa corrisposta per l'acquisto di gasolio. Infatti ai sensi dell'art. 13, 1 co., D.P.R. n. 633/1972, la base imponibile dell'IVA è costituita, per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi, dall'ammontare complessivo di tutto ciò che è dovuto al cedente o prestatore, secondo le condizioni contrattuali quale corrispettivo della cessione o prestazione, con la conseguenza che in tale corrispettivo vanno compresi anche gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione. Fra gli "oneri", rientrano quelli tributari di ogni genere (ad esclusione dell'IVA) ed in particolare quelli che gravano la produzione e la vendita dei beni ed il cui importo venga posto a carico del destinatario dei beni come ad esempio le accise. E' opportuno precisare che per quanto particolarmente concerne l'ammontare dell'imposta di fabbricazione gravante sul prodotto ceduto, esso è soggetto ad IVA, nel caso in cui sia il fabbricante ad effettuare il versamento dell'imposta di fabbricazione, atteso che in tale ipotesi l'ammontare di detta imposta viene inequivocabilmente a costituire un elemento di costo del prodotto venduto. Quando invece l'imposta di fabbricazione costituisce un debito tributario proprio dell'acquirente - come nel caso in cui detta imposta sia dovuta all'Erario dall'acquirente all'atto della estrazione dell'alcol dal suo magazzino fiduciario - l'IVA non si rende dovuta sull'importo della stessa imposta di fabbricazione, relativamente alla vendita effettuata dal produttore, non potendosi, in tale ipotesi, considerare come elemento del prezzo del prodotto.

Tale principio è stato riaffermato con riguardo alle imposte di consumo (e relative addizionali) sul gas metano con R.M. 29.5.1998, n. 49/E/III/37536. In particolare,

l'orientamento precedente, ha dimostrato una certa apertura affermando che "per quanto attiene alla legittimazione attiva, il cui accertamento sarebbe pregiudiziale a quello sulla giurisdizione, non si può negare che il vero contribuente iva è il cessionario della fornitura, mentre il fornitore sarebbe soltanto un anticipatore; non si può, pertanto, escludere un interesse giuridico del consumatore a chiedere il rimborso. Ove si ammettesse l'estraneità del consumatore al rapporto tributario, si perverrebbe all'assurda conseguenza che lo stesso sarebbe privo di tutela giurisdizionale..."⁵⁹.

5. La fattispecie imponibile ed i "criteri di riparto".

Analizzando ulteriormente il profilo della capacità contributiva in relazione alle accise, si può rilevare come questa vada rapportata alle diverse ricostruzioni sistematiche del tributo. Infatti chi individua nell'immissione in consumo il presupposto delle accise, assume quale capacità contributiva colpita dal tributo quella manifestata (non tanto dal produttore, quanto) dal soggetto che immette in consumo i prodotti che non necessariamente deve coincidere con il produttore⁶⁰.

per quanto attiene alla base imponibile delle forniture di gas metano è stato ribadito che nell'ammontare del corrispettivo vanno considerate anche l'imposta di consumo e la relativa addizionale che, seppur dovute dal cedente, costituiscono oggetto di rivalsa con addebito del relativo onere all'utente (C.M. 3.12.1999, n. 226/E, in *Fisco*, 1999, p. 14397).

Più in generale sul concetto di onere tributario incluso nella base imponibile v. parere 6.5.1998, n. 55870 dell'Avvocatura Generale dello Stato, in *Boll. trib.*, 1998, p. 1481.

⁵⁹ Cass., sez. un., 14.5.2001, n. 208, in *Dir. prat. trib.*, 2002, II, p. 503. La giurisprudenza sulla base della natura meramente privatistica del rapporto tra cedente e cessionario, ha sempre negato rilevanza al fatto che, il soggetto inciso sia il consumatore finale cosicché non è stata mai ammessa l'azione diretta di quest'ultimo nei confronti dell'Amministrazione finanziaria per la ripetizione di versamenti non dovuti, obbligandolo ad esperire l'azione di ripetizione dell'indebito ex art. 2033 c.c., nei confronti del cedente, dinanzi all'A.G.O., in applicazione dei principi di diritto comune (v. per tutte le recenti sentenze: Cass., sez. un., 7.11.2000, n. 1147, in *Giust. civ. mass.*, 2000, 2214; Cass. 10.1.2001, n. 272, in *Giust. civ. mass.*, 2001, 59). In dottrina A.E. GRANELLI, *La rivalsa dell'iva alla ricerca di una parte ... e di un giudice*, in *Boll. trib.*, 1975, 904; G. FERRAÙ, *Rapporti tra contribuenti di diritto e di fatto: il fenomeno della traslazione tributaria*, in *Corr. trib.*, 1986, 3229; POPPI, *Sulla legittimazione al rimborso dell'iva erroneamente pagata*, in *Dir. prat. trib.*, 1987, II, p. 1147; A. MIMMO, *Diritto al rimborso iva del consumatore*, in *Corr. trib.*, 1999, p. 3166; M. CICALA, *Contenzioso in materia di iva e legittimazione ad agire del consumatore finale*, in *Corr. giur.*, 2001, p. 1312.

⁶⁰ In argomento v., G.M. CIPOLLA, *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi nelle cessioni di oli minerali ad intermediari commerciali*, cit., p. 1870.

In questo modo il presupposto non presenta alcun elemento di patrimonialità essendo rappresentato il fatto-indice di capacità contributiva dalla sola immissione in consumo e, quindi, in ultima analisi, dalla attitudine economica dei fabbricanti e/o di coloro che immettono i prodotti sul mercato di venderli a terzi.

Lo svolgimento di un'attività commerciale consistente nella commercializzazione dei beni sarebbe rappresentativa della capacità economica assunta dal Legislatore a presupposto del tributo ancorché non sia riconducibile alla nozione di reddito o a quella di patrimonio⁶¹.

Secondo tale ricostruzione teorica, le accise risultano costituzionalmente legittime ai sensi dell'art. 53 Cost., se si aderisce a quelle tesi che indicano nella capacità contributiva un mero criterio di riparto dei carichi pubblici tra i consociati e ritengono conformi alla norma costituzionale l'assunzione di presupposti aventi una rilevanza economico-sociale e non solo patrimoniale purchè rispondano ad un criterio di ragionevolezza⁶².

In secondo luogo, l'incisione dei soggetti che immettono in consumo i prodotti è giustificata, in termini economici, dalla possibilità che i soggetti stessi hanno di trasferire sui consumatori l'onere del tributo conglobando nel prezzo della cessione il tributo⁶³.

⁶¹ Sulla possibilità di assumere l'esercizio di un'attività commerciale o di lavoro autonomo quale "autonomo indice di capacità contributiva suscettibile di legittimare imposizioni tributarie di entità moderata quali certamente sono quelle riferibili ai contribuenti di diritto ai fini dell'IVA e delle imposte di fabbricazione" v. F. BATTISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, cit., p. 356. Alle medesime conclusioni era pervenuto, con riguardo all'IVA, F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, cit., p. 172 ss., secondo cui "il valore aggiunto, in quanto entrata lorda, costituisce una manifestazione di capacità contributiva di intensità minore del reddito netto".

⁶² V. retro par. I.

⁶³ Così, da ultimo, R. SCHIAVOLIN, *Accise*, cit., p. 27, secondo cui "sotto il profilo della capacità contributiva, questa tutela giuridica dell'interesse del soggetto passivo all'effettiva traslazione dell'accisa indica che la ricchezza colpita dal prelievo fa capo non ai fabbricanti o importatori come tali, ma ai compratori di beni. In verità per il soggetto passivo il meccanismo di prelievo non è neutrale, non solo nelle ipotesi in cui l'esigibilità dell'accisa prescinde dalla cessione del prodotto, ma anche in caso di vendita, perché, se non ci fosse il tributo, la quota della somma incassata corrispondente all'accisa si sarebbe risolta per lui in un maggior profitto. Tuttavia, se non ci fosse un'accisa gravante nella stessa misura su tutti i produttori, probabilmente il prezzo dei prodotti sarebbe minore. Dunque, anche se è stornata a vantaggio dell'Erario parte della forza contrattuale dei soggetti passivi, non sembra che per questi vi sia un "lucro cessante" pari all'ammontare dell'accisa, tale da far ravvisare la capacità contributiva colpita in entrambi le parti dello scambio. In conclusione, l'idoneità dei soggetti passivi a subire l'applicazione dell'accisa non è giustificata dal mero possesso dei prodotti, né dalla cessione di essi, ma dalla possibilità di traslare l'accisa vendendoli".

Non dissimile da tale teoria appare la tesi che ravvisa il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria in colui chiamato ad estinguere il credito d'imposta nei confronti dell'Erario, ovvero, per le accise, il titolare del deposito fiscale dal quale avviene l'immissione al consumo, o coloro che sono responsabili con quest'ultimo in via solidale.

Secondo tale orientamento, per talune accise, il processo di applicazione dell'imposta termina con l'assolvimento di tale obbligazione da parte del depositario, e gli eventuali processi di traslazione economica del tributo sui consumatori finali sarebbero del tutto irrilevanti e conseguentemente questi ultimi pur essendo incisi da tali imposte, non potrebbero assumere il ruolo di contribuenti in senso tecnico, né esperire azioni tributarie di rimborso. In tali fattispecie, in sostanza, si sarebbe di fronte a delle imposte sulle vendite, o sugli atti di immissione al consumo, più che a delle imposte sui consumi, ove l'indice di capacità contributiva colpito sarebbe rappresentato dalla produzione di merci idonee ad essere messe in vendita, ed idonee, in quanto tali, a generare un arricchimento in capo al fabbricante⁶⁴.

Tali considerazioni hanno portato ad esempio, la Corte di Cassazione ad affermare che, il soggetto passivo dell'imposta sul gas metano sia il fornitore del prodotto, e non il consumatore, il quale subisce soltanto la traslazione del relativo onere a titolo di maggiorazione del prezzo di vendita. I giudici di legittimità hanno chiarito che *"il consumatore di gas metano che fa valere nei confronti del fornitore l'azione di ripetizione di una parte del prezzo, corrispondente all'imposta di consumo, non esercita un'azione tributaria di rimborso, ma fa valere, in conseguenza di un rapporto contrattuale, la restituzione di un pagamento indebitamente eseguito, poiché il trasferimento di fatto dell'imposta stessa sul consumatore avviene in termini puramente economici"*⁶⁵.

Pertanto proseguendo su tale impostazione, per le accise che prevedono un meccanismo idoneo a trasferire giuridicamente l'imposta

⁶⁴ Così M. CERRATO, *Spunti intorno alla struttura ed ai soggetti passivi delle accise*, cit., p. 229, secondo cui, peraltro a contrario *"non varrebbe il richiamo all'art. 2 del testo unico che, al pari del combinato disposto degli artt. 5 e 6 della citata direttiva Cee n. 12 del 1992, attribuisce rilevanza all'immissione al consumo ai fini dell'esigibilità del tributo. ... il riferimento all'immissione al consumo sussiste, oltre che per rispettare il principio della tassazione nel paese di destinazione, anche perché il mero fatto della fabbricazione non potrebbe rappresentare per il produttore un indice effettivo di capacità contributiva se non dal momento in cui il bene fuoriesca dallo stabilimento per essere venduto ai terzi"*.

⁶⁵ Cass. 10.2.1987, nn. 1387 e 1384, in *Dir. prat. trib.*, 1988, II, p. 60 ss., con nota di O. COBAU, *Imposta di consumo: natura dell'azione di ripetizione proposta dal consumatore di gas metano nei confronti del fornitore*.

stessa sui consumatori finali, o attraverso il riconoscimento di un diritto di rivalsa in capo al depositario (si pensi all'imposta di consumo sull'energia elettrica), o congegnando la fattispecie imponibile in modo da rendere la traslazione sul consumatore finale intrinseca alla stessa struttura dell'accisa (si pensi all'accisa sui tabacchi o sui fiammiferi), si verifica una scissione tra il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria (il fabbricante), ed il soggetto passivo del tributo (il consumatore), al quale soltanto è riferibile l'indice di capacità contributiva colpito dal tributo⁶⁶.

Solamente queste accise sarebbero ricomprese correttamente nell'ambito dei tributi sui consumi proprio perché costruite in modo che risulti espressamente il trasferimento giuridico dell'imposta sul consumatore finale⁶⁷.

Da ultimo, autorevole dottrina, partendo dal dato normativo, qualifica le accise come imposte sul prodotto lavorato⁶⁸. In realtà l'art. 2, D.Lgs. n. 504/1995, dispone che *"per i prodotti soggetti ad accisa l'obbligazione tributaria sorge al momento della fabbricazione o dell'importazione"*. Il che consente di affermare che, da un punto di vista strettamente giuridico, il Legislatore ha fatto la sua scelta in ordine alla natura dell'accisa, nel senso che essa è un tributo il cui fatto generatore è costituito esclusivamente dalla sua produzione o lavora-

⁶⁶ La distinzione tra il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria ed il soggetto passivo del tributo, in presenza di meccanismi che assicurino al primo di trasferire giuridicamente il peso dell'imposta sui secondi, è stata messa in luce da A. FEDELE, *Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo*, cit., p. 21.

⁶⁷ Critico a tale impostazione è F. GALLO, *Imposta regionale sulle attività produttive*, cit., 673, secondo cui *"il problema, in altri termini, non è tanto e soltanto quello di scegliere tra un'impostazione formalistica e una sostanzialistica e cioè di domandarsi se la traslazione economica possa essere assunta o meno come criterio per individuare il soggetto definitivamente inciso dal tributo e trarne le dovute conseguenze agli effetti della verifica di costituzionalità. Non saremmo in verità contrari a dare in astratto una risposta positiva al problema, nei casi, beninteso, in cui l'identificazione di tale soggetto non sia possibile in via normativa, e cioè nei casi in cui lo schema giuridico ricavabile dal dato normativo non consenta di individuare con sicurezza il presupposto e i soggetti passivi del prelievo, oltre che, a volte, la sua stessa natura tributaria. Il fatto è che, come ci insegna la letteratura economica, è veramente molto difficile stabilire quando, in quali condizioni e in quale misura il carico fiscale si trasferisca effettivamente da un soggetto all'altro, essendo molteplici le variabili economiche, le forze e le condizioni di mercato da cui dipende la traslazione. Per cui in questa situazione ci sembra concretamente poco attendibile e, in ogni caso, giuridicamente inaccettabile individuare empiricamente un dato indice di capacità contributiva - nella specie il consumo - con un giudizio sugli effetti traslativi d'ordine solo economico improntato solo al buon senso o alla normalità"*.

⁶⁸ F. GALLO, *Imposta regionale sulle attività produttive*, cit., p. 674.

zione, e non certamente dalla sua vendita. Può anche accadere, quindi, che il gioco delle forze economiche spinga il carico fiscale sul consumo, ma ciò avviene – quando avviene – in un contesto normativo dal quale emerge chiaramente che è il fatto della produzione che giustifica la tassazione e che il produttore è il soggetto passivo del tributo.

Avverso tale affermazione non potrebbe addursi la circostanza che l'esigibilità del tributo dipende da un fatto successivo alla produzione rappresentato dall'immissione al consumo (art. 2, 2 co., D.Lgs. n. 504/1995, secondo cui "*l'accisa è esigibile all'atto dell'immissione al consumo del prodotto nel territorio dello Stato*").

Tale circostanza viene utilizzata per confermare ulteriormente la qualificazione dell'accisa come imposta sul prodotto lavorato, perché l'aver distinto il fatto generatore dall'esigibilità sarebbe sintomatico della scelta fatta dal Legislatore in termini di imposta sul prodotto o, se si preferisce, della sua indifferenza al gioco della traslazione.

Ulteriore conferma di ciò potrebbe essere rappresentata dalla norma che assimila all'immissione in consumo propriamente detta anche le ipotesi descritte *sub* lett. a, b e c, art. 2, 2 co., D.Lgs. cit., e cioè "l'ammanco" del prodotto soggetto alla lavorazione "*in misura superiore a quella consentita*" (cui è assimilata a sua volta l'ipotesi di determinate perdite e cali), nonché "*lo svincolo, anche irregolare, da un regime sospensivo*".

Tutte queste ipotesi di "immissione assimilata", sarebbero caratterizzate da un minimo comune denominatore, rappresentato dall'inerire esse alla fase della lavorazione del prodotto. Anche per tale via, pertanto, si potrebbe essere indotti a ritenere che l'accisa trova la propria causa immediata e diretta nella fase della lavorazione di un determinato prodotto "sottoposto" e che non risulta convincente, secondo tale orientamento, l'affermazione che l'accisa sia giuridicamente un'imposta indiretta sui consumi.

Rispetto ad una chiara presa di posizione del Legislatore difficilmente potrebbe prevalere, sia pure solo sul piano costituzionale, una divergente quanto incerta valutazione di tipo economico.

Secondo un altro recentissimo orientamento si ricostruisce la natura delle accise attraverso un'indagine sulla traslazione dell'onere tributario e sulla funzione svolta, a tal fine, dall'eventuale rivalsa "non si può sostenere in alcun modo che il titolare della capacità contributiva è il fabbricante dei prodotti atteso che: a) non è lui che subisce la rivalsa, e in ogni caso, b) se anche si volesse privare la rivalsa di qualsiasi rilievo giuridico, non è lui che è tenuto a versare l'imposta⁶⁹".

⁶⁹ L. PEVERINI, *Presupposto, soggettività passiva e capacità contributiva nelle accise: riflessioni a margine di una recente sentenza della Corte costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2011, p. 505-507. Per l'autore, la fabbricazione non deve essere col-

In realtà, è anche vero che l'accisa diventa esigibile in un momento successivo rispetto alla produzione, per cui il presupposto è rappresentato dall'immissione in consumo del prodotto.

Si tratta di una tesi alquanto suggestiva che appare aderente alle disposizioni generali del D.Lgs. n. 504/1995, ed in particolare all'art. 16, 3 co., il quale prevede un diritto di rivalsa dei "soggetti passivi dell'accisa verso i cessionari dei prodotti per i quali i soggetti stessi hanno assolto tale tributo".

Pertanto, secondo tale ricostruzione il soggetto tenuto a versare l'accisa all'erario la versa per conto del cessionario del prodotto e non in ragione di una propria capacità contributiva, in base al meccanismo della sostituzione tributaria.

In realtà l'art. 16, D.Lgs., cit., induce a riflettere sulla natura delle accise in quanto nel primo comma si fa riferimento al privilegio riconosciuto al credito dell'Amministrazione finanziaria per i tributi disciplinati dal TU accise mentre, il terzo comma riconosce un privilegio generale al credito commerciale che il cedente vanta nei confronti del cessionario, per la parte dell'accisa già versata all'Erario.

Risulta così evidente che il Legislatore sia intervenuto per esigenze di equità sostanziale, attribuendo rilievo giuridico alla traslazione, posto che prevede per i soggetti passivi dell'accisa la possibilità di addebitare a titolo di rivalsa, ai cessionari dei prodotti, il credito vantato nei loro confronti e sul quale è già stata assolta l'imposta⁷⁰.

A questo punto non si può fare altro che constatare come nel nostro ordinamento emergano aperture da parte del Legislatore e da parte della giurisprudenza costituzionale ed europea che conducono verso un riconoscimento giuridico della traslazione e che rimette in discussione le rigide costruzioni dogmatiche che considerano le accise come tributo sulla produzione, identificando nel solo produttore il soggetto passivo del tributo.

legata al presupposto del tributo, rappresentato da quel fatto indice di capacità contributiva di cui è titolare il cessionario del prodotto che la manifesta nel momento in cui c'è l'immissione in consumo.

⁷⁰ Secondo F. RANDAZZO, *Le rivalse tributarie*, Milano, 2012, p. 24-36, l'art. 16, 3 co., D.Lgs. n. 504/1995, si inserisce nel rapporto privatistico intercorrente tra il produttore ed il consumatore finale al fine di attribuire al cedente una garanzia nell'attuazione concreta della traslazione economica. Per l'autore, la disposizione dà l'idea della collocazione da attribuire alla rivalsa sul piano giuridico anche in quei (pochi) casi in cui il Legislatore ne ha sancito il diritto di esercizio, pertanto è vero che il Legislatore in linea generale è indifferente al fenomeno della traslazione economica dell'imposta, rientra però nella sua discrezionalità, nei casi in cui non risulti coinvolto il principio di capacità contributiva, adottare norme destinate a facilitarla o, al contrario, ad ostacolarla.

Conseguentemente, in virtù del rilievo giuridico riconosciuto alla traslazione, un approccio innovativo consente di ricostruire tutte le accise in termini di imposte sul consumo⁷¹.

6. Conclusioni.

Come è stato evidenziato la capacità contributiva nelle accise va rapportata alle diverse ricostruzioni strutturali del tributo.

Nel collocare le accise all'interno del sistema di tassazione del consumo e quindi affiancandole all'Iva, si può giungere a considerare tali tributi come imposte sul consumo.

Conseguentemente, tutta la problematica relativa alla capacità contributiva e alla natura del tributo ruota intorno all'inquadramento della traslazione che risulta giuridicamente apprezzabile.

Invero, come si è avuto modo di dimostrare vi sono: a) accise per le quali è prevista la traslazione certa che si realizza mediante la rivalsa (es. accise sull'energia elettrica, sul gas naturale); b) accise per le quali è prevista la traslazione certa non per l'utilizzo della rivalsa, come nel caso *sub a*) ma per la determinazione di prezzi imposti alla vendita (es. tabacchi lavorati, fiammiferi); c) accise per le quali la traslazione è un dato di comune esperienza dove il produttore è titolare di un indice di riparto corrispondente alla produzione del bene soggetto ad imposta ma, una volta immesso al consumo, l'indice di capacità economica si sposta sul consumatore (es. bevande alcoliche); d) accise per le quali la traslazione è possibile ma è giuridicamente irrilevante.

A questo punto è possibile elaborare un quadro delle accise in ragione della rilevanza giuridica o meno della traslazione come segue:

- accise per le quali si prevede un diritto di rivalsa ed in merito alle quali la qualificazione come imposte sul consumo è scontata, dove l'indice di capacità contributiva consumo è riferibile al consumatore (*sub a*);
- accise con prezzo imposto (*sub b*), riconducibili al genere "imposte sui consumi" con capacità contributiva riferibile al consumatore;
- accise come tributo "bifase" in cui la capacità contributiva, nella prima fase è riferibile al produttore, mentre nella seconda fase è riferibile al consumatore.

⁷¹ Come ampiamente dimostrato in altra sede, cfr. C. VERRIGNI, *Contributo allo studio delle accise*, Padova, 2012, p. 127 ss..

Ove mai ci fossero accise in cui manca la rivalsa, il prezzo imposto o la traslazione non si realizza come regola di esperienza, allora avremo accise configurabili come prelievi sulla produzione.