

DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO ED EUROPEO

Collana diretta da: F. Amatucci, M. Basilavecchia, R. Cordeiro Guerra, L. del Federico, E. della Valle, V. Ficari, M.C. Fregni, A. Giovannini, M. Logozzo, G. Marini, S. Muleo, F. Paparella, L. Salvini, L. Tosi

Caterina Verrigni

**LE ACCISE NEL SISTEMA
DELL'IMPOSIZIONE
SUI CONSUMI**



G. Giappichelli Editore – Torino

Sezione Monografie e ricerche

DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO ED EUROPEO

Collana diretta da: F. Amatucci, M. Basilavecchia, R. Cordeiro Guerra, L. del Federico, E. della Valle, V. Ficari, M.C. Fregni, A. Giovannini, M. Logozzo, G. Marini, S. Muleo, F. Paparella, L. Salvini, L. Tosi

9

Sezione *Monografie e ricerche*

Tutti i Contributi pubblicati nella Collana sono stati sottoposti alla valutazione collegiale del Comitato di direzione; le Monografie sono state, altresì, sottoposte alla revisione anonima da parte di due dei componenti del Comitato scientifico dei revisori in base all'apposito Regolamento (consultabile sul sito www.giappichelli.it/Home/riviste10.aspx?codice=R10)

Amministrazione: presso la casa editrice G. Giappichelli, via Po 21 – 10124 Torino

Caterina Verrigni

LE ACCISE NEL SISTEMA
DELL'IMPOSIZIONE
SUI CONSUMI



G. Giappichelli Editore – Torino

© Copyright 2017 - G. GIAPPICHELLI EDITORE - TORINO

VIA PO, 21 - TEL. 011-81.53.111 - FAX 011-81.25.100

<http://www.giappichelli.it>

ISBN/EAN 978-88-921-0813-4

Volume pubblicato con il contributo dell'Università G. D'Annunzio Chieti-Pescara, Dipartimento di Scienze Giuridiche e Sociali.

Composizione: La Fotocomposizione - Torino

Stampa: Stampatre s.r.l. - Torino

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 fotocopie effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da CLEARedi, Centro Licenze e Autorizzazioni per le Riproduzioni Editoriali, Corso di Porta Romana 108, 20122 Milano, e-mail autorizzazioni@clearedi.org e sito web www.clearedi.org.

a Giordano

INDICE SOMMARIO

	<i>pag.</i>
ABSTRACT	XV
INTRODUZIONE	XIX
CAPITOLO I	
LE ACCISE NELLA FINANZA PUBBLICA	
1. La centralità delle imposte sui consumi nelle finanze pubbliche contemporanee	1
2. L'origine delle imposte di consumo e delle imposte di fabbricazione	7
3. Le imposte di consumo e di fabbricazione: profili economici e finanziari	18
4. <i>Segue:</i> l'IVA quale imposta generale sul consumo	25
5. <i>Segue:</i> le accise quali imposte speciali sul consumo	27
6. Il ridimensionamento delle imposte di consumo e di fabbricazione nella riforma tributaria degli anni '70	34
7. L'evoluzione e la tipologia delle accise	38
8. <i>Segue:</i> l'accisa sugli oli minerali	41
9. <i>Segue:</i> l'imposta erariale sul consumo di energia elettrica	42
10. <i>Segue:</i> l'imposta sugli spiriti	47
11. <i>Segue:</i> l'accisa sui tabacchi lavorati	48
12. Le accise sui prodotti energetici nell'economia globalizzata	51
13. La finalizzazione delle accise a esigenze extra-fiscali	54
14. <i>Segue:</i> il caso delle "fat tax"	55
15. La valorizzazione delle accise in una prospettiva <i>de iure condendo</i>	62

CAPITOLO II

LE ACCISE NEL MERCATO UNICO EUROPEO

1. Le strategie della CEE per la costruzione di un Mercato unico europeo	67
2. L'IVA e le accise nel Mercato europeo comune	75
3. Le accise armonizzate ed il modello europeo	82
4. L'accisa sui prodotti energetici e la sua duplice rilevanza nelle politiche economiche e di bilancio	89
5. Le criticità della tassazione energetica	95
6. <i>Segue</i> : la <i>carbon tax</i> come strumento funzionale alla crescita dell'Unione europea	101
7. Gli aiuti di Stato nel settore energetico ed i vincoli europei	104
8. <i>Segue</i> : l'orientamento della giurisprudenza europea	117
9. <i>Segue</i> : il caso italiano del contributo sul consumo di carburante	121
10. L'accisa sulle bevande alcoliche	126
11. L'accisa sui tabacchi lavorati: tipicità e motivi di interesse	129
12. Le accise non armonizzate e le esperienze nazionali	136
13. La tassazione degli oli minerali destinati ad usi diversi: profili di incompatibilità europea	137
14. <i>Segue</i> : la tassazione degli oli lubrificanti e le potenziali distorsioni in ambito europeo	146
15. L'accisa italiana sul consumo di sigarette elettroniche	150
16. L'accisa spagnola sui prodotti energetici	158

CAPITOLO III

I PROFILI SOSTANZIALI DELLE ACCISE NEL SISTEMA ITALIANO

1. L'esperienza italiana	165
2. L'individuazione della fattispecie imponibile	168
3. La rilevanza dell'immissione in consumo	173
4. <i>Segue</i> : il presupposto dell'accisa sul gas naturale	184
5. Il regime fiscale delle sigarette: implicazioni nella ricostruzione della fattispecie imponibile	187
6. Il rilievo dell'abbuono nell'identificazione del presupposto	197
7. La soggettività passiva	207
8. <i>Segue</i> : i soggetti passivi individuati dal Testo Unico Accise	210
9. <i>Segue</i> : i soggetti obbligati previsti dal D.Lgs. 29 marzo 2010, n. 48	213

	<i>pag.</i>
10. <i>Segue</i> : il soggetto obbligato e il soggetto passivo nell'accisa sull'energia elettrica	217
11. <i>Segue</i> : i soggetti passivi dell'accisa sul gas naturale e la traslazione sul consumatore finale	222
12. Il dibattito classico sulla capacità contributiva	228
13. La capacità contributiva nelle imposte sui consumi	233
14. La traslazione nelle accise	241
15. La fattispecie imponibile ed i "criteri di riparto" nelle accise	258

CAPITOLO IV

L'ATTUAZIONE DEL PRELIEVO NEL SISTEMA ITALIANO

1. La disciplina della base imponibile: dalla teoria generale alle peculiarità nelle accise	265
2. L'accertamento nella fisiologica attuazione delle accise	270
3. La fase liquidativa nell'attuazione delle accise	276
4. La modulazione delle aliquote con particolare riferimento ai "prodotti energetici"	281
5. Usi agevolati, esenzioni ed immissione in consumo	287
6. <i>Segue</i> : la problematica dei cali nei "prodotti energetici"	295
7. La circolazione dei prodotti ed il regime del deposito fiscale	303
8. <i>Segue</i> : il regime del deposito fiscale per il gas naturale e la sua abrogazione	315
9. La rilevanza della dichiarazione di consumo nelle accise sull'energia elettrica e sul gas naturale	321
10. Il rimborso del credito risultante dalla dichiarazione annuale di consumo	330
11. Le altre ipotesi di rimborso	338
12. Il procedimento di controllo	350
13. <i>Segue</i> : l'accertamento dell'accisa sul gas naturale ed il ruolo del consumatore finale	364
14. La sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa e il principio di proporzionalità	370
15. <i>Segue</i> : l'impatto della recente depenalizzazione nel settore delle accise	380

CONCLUSIONI	385
-------------	-----

INDICE DEGLI AUTORI	397
---------------------	-----

INDICE ANALITICO	405
------------------	-----

INDEX

	<i>pag.</i>
ABSTRACT	XVII
INTRODUCTION	XIX
CHAPTER I	
THE NORMATIVE EVOLUTION OF COMPANY GROUPS	
1. The centrality of consumption tax in contemporary public finances	1
2. The origin of consumption tax and excise duty	7
3. Consumption tax and excise duty: economic and financial profiles	18
4. <i>Follows:</i> VAT as general consumption tax	25
5. <i>Follows:</i> excise duty as special consumption tax	27
6. The downsizing of consumption tax and excise duty in the tax reform of the Seventies	34
7. The evolution and type of excise duty	38
8. <i>Follows:</i> the excise duty on mineral oils	41
9. <i>Follows:</i> the state tax on electricity	42
10. <i>Follows:</i> the tax on spirits	47
11. <i>Follows:</i> the excise duty on processed tobaccos	48
12. Excise duty on energy products in a globalized economy	51
13. Excise duty used for non-tax purposes	54
14. <i>Follows:</i> the case of “ <i>fat tax</i> ”	55
15. The development of excise duty in a <i>iure condendo</i> perspective	62
CHAPTER II	
EXCISE DUTY IN THE EUROPEAN SINGLE MARKET	
1. The strategies of the EEC for the building of a Single European market	67

	<i>pag.</i>
2. VAT and excise duty in European common market	75
3. Harmonized excise duty and the European model	82
4. Excise duty on energy products and its dual importance in economic and budget policies	89
5. <i>Follows:</i> the critical points of energy taxation	95
6. <i>Follows:</i> <i>carbon tax</i> as an instrument for European Union growth	101
7. State subsidies in the energy sector and European constraints	104
8. <i>Follows:</i> the position of European jurisprudence	117
9. <i>Follows:</i> fuel consumption contribution – the case of Italy	121
10. Excise duty on alcoholic drinks	126
11. Excise duty on processed tobaccos: typical aspects and reasons of interest	129
12. Non-harmonized excise duty and national experiences	136
13. The taxation of mineral oils for various uses: European incompatibility profiles	137
14. <i>Follows:</i> the taxation of lubricating oils and potential distortions within Europe	146
15. Italian excise duty on the consumption of electronic cigarettes	150
16. Spanish excise duty on energy products	158

CHAPTER III

SUBSTANTIAL EXCISE DUTY PROFILES IN THE ITALIAN SYSTEM

1. The Italian experience	165
2. The identification of tax assumption	168
3. The importance of release for consumption	173
4. <i>Follows:</i> the idea of excise duty on natural gas	184
5. The tax regime of cigarettes: implications in the reconstruction of the tax assumption	187
6. The importance of discounts in the identification requirement	197
7. Tax rate liability	207
8. <i>Follows:</i> taxable entities identified by the Italian Excise Duty Consolidated Act	210
9. <i>Follows:</i> the obliged entities indicated by Leg. Decree no. 48 dated 29.3.2010	213
10. <i>Follows:</i> the obliged entity and the taxable entity in excise duty on electricity	217
11. <i>Follows:</i> taxable entities in the natural gas excise duty and transfer onto the end consumer	222

	<i>pag.</i>
12. The classic debate on ability to pay	228
13. Ability to pay in consumption taxes	233
14. Transfer in excise duty	241
15. Tax assumption and excise duty “sharing-out criteria”	258

CHAPTER IV

IMPLEMENTING TAXATION IN THE ITALIAN SYSTEM

1. The tax base system: from general theory to the particularities of excise duty	265
2. The inspection in the physiological implementation of excise duty	270
3. The liquidating phase in the implementation of excise duty	276
4. The modulation of tax rates with special reference to “energy products”	281
5. Incentivised uses, exemptions and release for consumption	287
6. <i>Follows:</i> the problem of drops in “energy products”	295
7. Product circulation and the bonded warehouse regime	303
8. <i>Follows:</i> the bonded warehouse regime for natural gas and its abrogation	315
9. The importance of the consumption declaration in excise duty on electricity and natural gas	321
10. The credit reimbursement resulting from the annual declaration of consumption	330
11. Other cases of reimbursement	338
12. The control procedure	350
13. <i>Follows:</i> the assessment of excise duty on natural gas and the role of the end consumer	364
14. Evading assessment or payment of excise duty and the principle of proportionality	370
15. <i>Follows:</i> the impact of the recent decriminalization in the excise duty sector	380

CONCLUSIONS	385
-------------	-----

INDEX OF AUTHORS	397
------------------	-----

ANALYTICAL INDEX	405
------------------	-----

ABSTRACT

Il volume si propone di analizzare il sistema delle accise nell'ambito della tassazione sui consumi.

Le accise e l'IVA sono tributi introdotti negli ordinamenti degli Stati membri in recepimento di norme europee di diritto derivato emanate per la realizzazione di un mercato unico, che per sua natura richiede principi comuni. È emerso così un quadro specifico caratterizzato da regole di formazione europea che incidono direttamente sulla struttura e sul funzionamento degli ordinamenti tributari nazionali.

Il processo di armonizzazione relativo al regime generale dei prodotti soggetti ad accisa ha lasciato agli Stati membri la facoltà di introdurre o mantenere accise diverse a condizione che non dessero luogo negli scambi a formalità connesse al passaggio di una frontiera.

Pertanto, al regime delle accise armonizzate si affianca quello delle accise non armonizzate. Anche in relazione a tale profilo si può ribadire la presenza, a livello europeo, di un sistema uniforme di tassazione sul consumo posto che le accise non armonizzate sono consentite se non si sovrappongono agli altri tributi armonizzati.

Nella ricostruzione in chiave sistematica particolare rilievo è stato dato al profilo della capacità contributiva che connota fortemente la struttura delle accise soprattutto con riferimento al fenomeno della traslazione.

Nel collocare le accise all'interno dell'imposizione sui consumi e quindi affiancandole all'IVA, si giunge a giustificare tali tributi come imposte sul consumo. Conseguentemente tutta la problematica relativa alla natura del tributo ruota intorno all'inquadramento della traslazione che risulta giuridicamente rilevante.

Il tema viene sviluppato tenendo conto dell'attuale contesto economico-finanziario che, a causa della profonda crisi tenta di elaborare in ambito europeo ed internazionale delle politiche fiscali in grado di sostenere la crescita economica. Ed è proprio in tale ambito che riemerge l'interesse per lo studio delle accise non solo come strumento con funzione extrafiscale ma anche co-

me tributi capaci di migliorare il gettito senza alterare fortemente la domanda dei beni.

Risulta evidente come dopo la riforma tributaria degli anni '70 ci sia stata in Italia, come in Europa, la spinta ad introdurre nuovi tributi a carattere reale e sul consumo con una tendenziale diminuzione della tassazione sul reddito. La struttura solidaristica dei sistemi tributari, la centralità delle imposte sui redditi, subiscono l'impatto di quegli orientamenti di politica economica fondati su criteri di giustizia fiscale favorevoli alla proporzionalità piuttosto che alla progressività.

Sulla base di tali considerazioni, il presente studio si propone di evidenziare la centralità delle accise come tributi sul consumo funzionali allo sviluppo delle politiche europee in grado di ridurre la pressione fiscale sulle imprese mediante lo spostamento della tassazione dal reddito al consumo ed assicurando una maggiore efficienza al sistema tributario.

Parole chiave: Accise – Tassazione sul consumo – Principi europei – Fattispecie imponibile – Attuazione del prelievo.

ABSTRACT

The book intends analysing the system of excise duty as part of the consumption tax system.

Excise duty and VAT are taxes introduced into the tax systems of member States by way of transposition of secondary legislation European rules issued for the realization of a single market, which by its very nature requires common principles. A specific picture thus came to life distinguished by European-based rules which directly affect the structure and the operation of national tax systems.

The process of harmonization relating to the general regime of products subject to excise duty has left the member States free to introduce and maintain different excise duties provided they do not give rise to trade formalities relating to the crossing of frontiers.

Consequently, the harmonized excise duty system is joined by that of non-harmonized excise duty. In relation to such profile, we can also reiterate the presence, at European level, of a uniform consumption tax system given that non-harmonized excise duty is allowed as long as it is not superimposed on other harmonized taxes.

As regards reconstruction in a systematic key, particular importance was given to the profile of the contribution capacity which strongly distinguishes the structure of excise duty, above all with reference to the transfer phenomenon.

In considering excise duty as a consumption tax, thereby placing it alongside VAT, such taxes come to be justified as consumption taxes. Consequently, the entire problem relating to the nature of the tax revolves around the overview of the transfer which appears juridically relevant.

The topic is developed taking into account the current economic-financial context which, due to the profound crisis, intends elaborating at European and international level tax policies able to sustain economic growth. And it is precisely in this context that interest re-emerges for the study of excise duty not only as an instrument with a non-fiscal function but also as a

tax able to increase revenue without strongly altering the demand for goods.

It appears evident that after the tax reform of the Seventies, pressure was applied in both Italy and the rest of Europe to introduce new taxes of a non-personal and consumption nature with a tendency to decrease income tax. The solidarity structure of tax systems and the centrality of income taxes suffer the impact of those economic policy approaches based on tax justice criteria in favour of proportionality rather than progressivity.

On the basis of such consideration, this study proposes to highlight the centrality of excise duty as consumption tax functional to the development of European policies able to reduce fiscal pressure on companies by shifting taxation from income onto consumption and upgrading the efficiency of the tax system.

Key words: Excise duty – Consumption taxes – European principles – Tax assumption – Implementing taxation.

INTRODUZIONE

La ricerca sulle accise ci proietta nell'ambito della tassazione sui consumi e quindi riguarda uno dei pilastri della fiscalità. Tuttavia, nonostante le antiche origini, le imposte di fabbricazione e di consumo – oggi accise – hanno suscitato scarso interesse presso la dottrina giuridica.

Si tratta di un tema certamente innovativo e al tempo stesso insidioso sotto diversi profili. Infatti, la disciplina di settore è connotata da un elevato tecnicismo ed è proprio per questo che non può essere affrontata senza la necessaria ricostruzione degli istituti classici. Si tenterà di esaminare l'argomento, sia in chiave sistematica, sia tenendo conto dell'attuale contesto economico-finanziario che, a causa della profonda crisi cerca di sviluppare in ambito europeo ed internazionale delle politiche fiscali che siano in grado di sostenere la crescita economica. Ed è proprio in tale segmento che riemerge l'interesse per lo studio delle accise e più in generale per la tassazione del consumo, in un momento storico in cui si assiste, altresì, ad una forte stagnazione della tassazione sul reddito.

Ragioni economico-finanziarie oltre che evidentemente di interesse giuridico inducono quindi ad interrogarsi con rinnovato interesse su un tema "antico" del diritto tributario, declinandolo nell'ambito della tassazione sul consumo.

Si tratta di una prospettiva di analisi diversa delle accise, tributo oggetto di attenzione in un precedente lavoro del 2012, "Contributo allo studio delle accise" (Amon Edizioni, Padova, collana Quaderni del Cirte, coordinati e diretti da M. Basilavecchia, L. del Federico, C.M. López Espadafor).

Le consistenti modifiche legislative e gli sviluppi interpretativi della giurisprudenza hanno però dato nuova linfa al tema, giustificando il presente studio.

Ed invero con l'avvento del Mercato unico europeo il dibattito relativo alle imposte sui consumi ed alle imposte di fabbricazione ha assunto notevole rilevanza, ma essenzialmente nella ricerca economico-finanziaria e nelle iniziative a salvaguardia della concorrenza, piuttosto che sul piano giuri-

dico-tributario. Ciò è spiegabile in quanto il meccanismo impositivo delle accise è poco visibile; il tributo è solitamente conglobato nel prezzo del bene o del servizio e quindi è caratterizzato da uno scarso impatto impositivo e da limitate problematiche applicative, concentrate per lo più su pochi grandi produttori piuttosto che sulla pulviscolare platea dei consumatori.

Nel sistema della tassazione sui consumi la dottrina giuridica ha quindi privilegiato lo studio dell'imposta sul valore aggiunto in considerazione del fatto che si tratta di un tributo che interessa un elevato numero di operatori, che colpisce la generalità delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi e si caratterizza per un meccanismo applicativo complesso, dal quale generano numerose e significative controversie. Ciononostante la rilevanza delle accise sul piano economico-finanziario è indubitabile.

Il settore è attualmente oggetto di attenzione da parte delle Istituzioni europee e degli Stati membri, anche in virtù della crisi dell'imposizione sui redditi, personale e progressiva, della rigidità dell'imposta sul valore aggiunto, imposta generale, fortemente armonizzata dalle Direttive comunitarie, nonché dei rigori di bilancio imposti dai trattati europei.

La crisi della finanza pubblica europea, e delle classiche forme di imposizione legate ai sistemi di *welfare*, ha ridestato l'attenzione sulle vecchie imposte di fabbricazione e su nuove forme di tassazione dei consumi alternative all'imposta sul valore aggiunto.

Nell'attuale contesto politico-istituzionale ed economico-finanziario le accise si mostrano come tributi funzionali allo sviluppo delle politiche europee e delle politiche socio-economiche nazionali, in quanto per struttura e modalità applicative risultano confacenti sia ad esigenze di gettito, sia a finalità extrafiscali.

Proprio negli ultimi anni, le accise hanno manifestato la loro peculiare propensione evolutiva, prestandosi a mutare profondamente la propria struttura impositiva, specialmente a seguito del recepimento delle Direttive europee 2003/96/CE e 2008/118/CE, così adeguandosi sia alla crescente sensibilità verso i profili ambientali collegati ai cambiamenti climatici, sia alle nuove esigenze di informatizzazione volte ad una generale semplificazione delle procedure negli scambi intracomunitari.

Sul piano quantitativo l'esperienza italiana risulta quanto mai significativa, giacché il gettito delle accise si colloca al terzo posto dopo quello delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto. Dalle fonti istituzionali risulta chiaro che la crescita del gettito fiscale deriva, in particolare, dall'IVA e dalle accise, che hanno fatto registrare un aumento del 3,1% attribuibile essenzialmente agli scambi interni (nota del MEF ottobre 2015). Al-

tresi, dalla Relazione annuale 2014 della Banca d'Italia emerge che le imposte indirette di competenza erariale sono state sospinte dall'aumento delle accise e dalla ripresa dell'IVA (3,8%, pari a 90,9 miliardi) legata all'innalzamento dell'aliquota ordinaria, nonché ai versamenti relativi al pagamento dei debiti commerciali pregressi delle Amministrazioni pubbliche.

Rispetto a tali premesse di carattere generale lo studio delle accise non può certo prescindere dalla tradizionale esperienza finanziaria delle imposte di fabbricazione e di consumo, che nel sistema fiscale italiano post-unitario si configuravano come prelievi alquanto rozzi, giustificati e caratterizzati soprattutto da mere esigenze di cassa. Ne è sintomatica la nota vicenda della tassa sul macinato, la cui istituzione produsse un impatto sull'opinione pubblica davvero rilevante, per l'epoca, in considerazione dell'incidenza sulle classi povere e del disagio applicativo cui dava luogo rispetto al commercio di un bene primario quale la farina.

Sino all'età Giolittiana il sistema di tassazione dei consumi resta alquanto involuto, ma l'ordinamento tributario italiano inizia ad assumere una sua peculiare fisionomia destinata a durare nel tempo.

Nemmeno la radicale riforma di cui al R.D. 14 settembre 1931, n. 1175, Testo Unico delle leggi sulla finanza locale, sembra incidere a fondo sulla tassazione dei consumi, nonostante il riordino del sistema e l'abolizione della maggior parte dei dazi e delle imposte di fabbricazione minori (fu abrogata l'imposta di fabbricazione sulla birra e sulle acque minerali e furono assoggettati ad imposta di consumo altri beni come cioccolato, formaggi, ecc.).

Gli anni '20 e '30 meritano tuttavia grande attenzione, in quanto rappresentano la fase storica di emersione e consolidamento delle categorie dogmatiche del diritto tributario moderno, legato allo stato di diritto, sia pure con le ben note derive autoritarie italiane e tedesche.

Una parte fondamentale della ricerca è poi dedicata alla rilevanza delle accise nell'ambito della finanza pubblica.

Invero dal punto di vista economico-finanziario i consumi si possono colpire sia mediante imposte indirette sulla cessione o sul possesso di beni o su servizi devoluti al consumo finale, sia mediante imposte personali sulla spesa che esonerano la parte del reddito devoluta al risparmio e colpiscono la parte del reddito devoluta al consumo.

Le imposte indirette generali sui consumi, come l'imposta sul valore aggiunto, hanno l'obiettivo di tassare la generalità del consumo: viene applicata ad ogni fase del processo economico, realizzando l'obiettivo di tassare i consumi mediante il meccanismo della detrazione e della rivalsa; viceversa le imposte speciali, come le accise, tassano particolari categorie di beni e servizi.

L'esame della evoluzione delle accise nell'ordinamento europeo assume enorme rilievo in ragione delle esigenze del mercato unico.

Pertanto sotto il profilo sostanziale, il sistema delle accise si deve coordinare con il sistema dell'imposta sul valore aggiunto al fine di attuare una armonizzata tassazione dei consumi mediante una politica finanziaria unitaria.

La questione più complessa è che all'interno dell'Unione europea, sussistono divergenti concezioni sul ruolo della fiscalità intesa, da un lato, come possibile fattore di sviluppo, dall'altro come mero ostacolo alla concorrenza e, quindi, alla neutralità degli scambi.

In altri termini, è di grande attualità, specie in ragione della forte crisi economica in atto, il dibattito sui diversi modelli della finanza neutrale e della finanza funzionale attiva quale strumento utile per la crescita economica.

Tale profilo risulta centrale nell'ambito di un tributo armonizzato, qual è l'accisa che, spesso non trova un'applicazione uniforme.

Infatti, sin dalle fasi iniziali della Comunità economica europea le imposte indirette sono state oggetto di un intenso processo di armonizzazione.

L'armonizzazione viene identificata come un valore primario del processo di integrazione europea, poiché è idonea ad influire in modo determinante sul funzionamento del mercato unico. È evidente che sistemi fiscali differenziati fra gli Stati in tema di imposte sugli affari e sui consumi andrebbero ad incidere su un assetto regolamentare ove maggiormente acuta è la sensibilità economica e, pertanto, potrebbero facilmente ingenerare meccanismi distorsivi.

Non è dunque casuale che l'attenzione europea sia stata focalizzata innanzitutto sul settore dell'imposizione indiretta, con specifico riferimento alla imposta sulla cifra di affari ed alle accise, stante l'idoneità di queste forme di imposizione ad influenzare il prezzo di un bene o di un servizio, ed altresì la commercializzazione e la circolazione dei prodotti, alterando di conseguenza la trasparenza e l'uniformità del mercato.

Per l'imposta sul valore aggiunto, sin dall'inizio, si è pensato ad un sistema unico di intuibile originalità, mentre per le accise si è preso spunto dai modelli già presenti negli ordinamenti degli Stati membri.

Tuttavia, è sul piano europeo che si è sviluppato il più significativo dibattito. Nel processo di armonizzazione europea come per l'imposta sul valore aggiunto, anche per le accise, si è imposta l'elaborazione di principi comuni, in relazione alla fattispecie imponibile.

Sul piano europeo lo spunto iniziale della ricerca è da rinvenire nella convinzione per cui i modelli applicabili all'imposta sul valore aggiunto ed alle accise, presentano una fisionomia per certi versi simile, tanto da dar corpo ad un sistema organico di tassazione dei consumi, giustificato anche dalle immanenti ed imprescindibili esigenze del mercato unico.

In tale contesto emerge sin da ora la criticità rappresentata dal rapporto tra il sistema delle accise armonizzate e l'area delle accise non armonizzate, posto che la Direttiva 2008/118/CE, relativa al regime generale, consente agli Stati membri di introdurre altre forme di imposizione indiretta sui prodotti per i quali già sussiste un'accisa armonizzata e di introdurre accise non armonizzate.

Proprio in tale ambito si riscontrano i più frequenti interventi della Corte di Giustizia che si è trovata spesso a dichiarare l'incompatibilità comunitaria di accise introdotte dagli Stati membri (si pensi al caso italiano dell'imposta di consumo sugli oli lubrificanti o alla tassa ecologica introdotta dalla Svezia sulle emissioni inquinanti dovute al traffico aereo interno o da ultimo all'accisa introdotta dall'ordinamento spagnolo sulle vendite al dettaglio di determinati oli minerali).

Risulta quindi evidente che nello studio della tassazione sui consumi, sia per quanto riguarda le accise, sia per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto, le problematiche europee assumono un ruolo determinante.

La parte della ricerca più tradizionalmente centrata sull'indagine del dato positivo è ovviamente dedicata all'analisi del sistema tributario italiano.

Con la riforma tributaria degli anni '70 le imposte di fabbricazione e di consumo hanno subito un processo di razionalizzazione con la conseguente abolizione di numerosi tributi sul consumo. Rimasero in vigore soltanto le imposte erariali su determinati prodotti (cacao, caffè, energia elettrica, ecc.), nonché le imposte di fabbricazione disciplinate dai testi unici del 1924 (bevande alcoliche, zucchero, ecc.).

La riforma ha fortemente valorizzato il ruolo dell'imposta sul valore aggiunto ed ha riaffermato la preminenza dell'imposizione diretta in quanto meglio rispondente al sistema del *welfare*.

Successivamente il progetto di armonizzazione che si è realizzato in materia di accise ha reso necessaria la sottoposizione della disciplina di diritto interno alla normativa comunitaria mediante il recepimento delle Direttive degli anni '90.

Il passo successivo, nell'ambito del processo di armonizzazione e razionalizzazione delle accise si è avuto con il "Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative", approvato con il D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504 (d'ora in avanti TUA).

La disciplina contenuta nel TUA, si presenta articolata e stratificata oltre che dalle norme europee, anche da disposizioni interne, di rango primario e secondario, per la cui corretta applicazione non si può mai prescindere dalla disamina di complessi aspetti tecnici.

Nella sistematica delle accise assume particolare rilievo la disciplina relativa alla struttura della fattispecie imponibile e l'articolazione del principio di capacità contributiva.

Si analizzeranno gli elementi strutturali del tributo, ripercorrendo sinteticamente gli orientamenti della dottrina e soffermandosi su profili ritenuti utili al dibattito politico istituzionale, fermo restando che si tratta di una ricerca che nella sua interezza è di parte speciale.

Dal Testo Unico del 1995 emerge chiaramente che è l'immissione in consumo a giustificare l'applicazione del prelievo. Infatti, si scinde temporalmente il momento in cui nasce l'obbligazione tributaria, da quello in cui essa diviene concretamente esigibile.

Le ragioni di ciò si collegano all'esigenza di vigilare sulla produzione e sulla circolazione dei beni, di differire l'applicazione dell'accisa fino a quando non sia raggiunto lo Stato di destinazione, e di giustificare la tassazione pure su prodotti perduti.

Cosa sia l'immissione in consumo, in verità, non è detto esplicitamente né dalla disciplina comunitaria, né dal Testo Unico. Si individuano solamente delle fattispecie assimilate.

Per quanto riguarda la soggettività passiva, si analizzeranno le molteplici figure coinvolte nella circolazione dei prodotti assoggettati ad accisa come lo speditore registrato, il destinatario registrato ed il depositario autorizzato.

Dalla disciplina relativa alle suindicate professionalità si evincerà come il Legislatore abbia individuato nel fabbricante o nell'intermediario che immette i beni al consumo nel territorio dello Stato, i soggetti che rispondono del debito tributario.

In linea generale, si potrà osservare come nel settore delle accise l'onere economico collegato al prelievo tributario è solitamente sopportato dal consumatore finale, sul quale il produttore o l'intermediario lo riversano mediante il meccanismo della traslazione che si articola secondo differenti modalità.

Nella ricostruzione che si propone, un ruolo fondamentale sarà attribuito al consumo, quale presupposto valido per tutte le tipologie di accise al fine di dimostrare che si tratta di imposte sul consumo, superando le ricostruzioni tradizionali ancorate alla distinzione tra imposte di consumo in senso stretto ed imposte di fabbricazione.

Alla soggettività passiva si affianca, poi, la problematica connessa al profilo della capacità contributiva che va rapportato alle diverse ricostruzioni sistematiche del tributo.

Un altro aspetto rilevante riguarda il profilo attuativo del tributo anche

in funzione della circolazione dei prodotti all'interno dell'Unione e quindi dell'attività di controllo che in virtù degli interessi erariali è sorretta da incisive attività ispettive finalizzate a ricercare, prevenire e reprimere le condotte dirette all'evasione del tributo.

L'ampia indagine sul dato positivo, nonostante le peculiarità dell'ordinamento italiano, sarà orientata a verificare se, pur in presenza di potenziali distorsioni derivanti dalla presenza di accise non armonizzate, da differenziali di aliquote per le accise armonizzate e da modalità applicative talvolta inficianti il principio di neutralità per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto, si possa identificare un sistema armonico e coordinato di tassazione dei consumi a livello europeo.

Nell'ultima parte del lavoro si cercheranno di delineare i principi sottesi al profilo applicativo delle accise anche al fine di verificare se quanto già affermato rispetto alla struttura sostanziale che caratterizza questa tipologia di tributo possa essere confermato anche per l'attuazione del prelievo.

Partendo dalla teoria generale delle diverse fasi attuative si individueranno i punti di contatto con le peculiarità delle accise.

All'interno dei procedimenti attuativi riveste un ruolo fondamentale la tematica delle agevolazioni. Si tratterà di comprendere, partendo dal dato positivo e dalla casistica giurisprudenziale, le diverse problematiche della tematica in oggetto, verificando se, ed in quali termini, le esenzioni possano essere ricondotte nell'ampio e disorganico genere delle agevolazioni fiscali e se si inseriscono nella struttura del tributo al fine di poter ribadire il carattere di imposta sul consumo delle accise.

Ciò che qui si propone è, dunque, una analisi sul regime giuridico delle accise che, partendo dai principi generali desumibili dalla disciplina europea e dai principi di diritto interno, possa dimostrare come tali tributi, in una ottica di finanza pubblica, dovrebbero essere fortemente incentivati da parte degli Stati membri con un effetto compensativo rispetto alla tassazione dei redditi.

Come si avrà modo di verificare infatti, l'accisa è un'imposta poco nota anche in virtù della scarsa conflittualità e quindi, del numero limitato delle controversie.

Proprio in virtù di tale ulteriore aspetto è un tributo che andrebbe ampiamente rivitalizzato anche a livello europeo mediante l'elaborazione di una disciplina più uniforme soprattutto per ciò che concerne le procedure applicative ed il profilo sanzionatorio che attualmente presenta profili di dubbia compatibilità con i principi europei.

CAPITOLO I

LE ACCISE NELLA FINANZA PUBBLICA

SOMMARIO:

1. La centralità delle imposte sui consumi nelle finanze pubbliche contemporanee. – 2. L'origine delle imposte di consumo e delle imposte di fabbricazione. – 3. Le imposte di consumo e di fabbricazione: profili economici e finanziari. – 4. *Segue*: l'IVA quale imposta generale sul consumo. – 5. *Segue*: le accise quali imposte speciali sul consumo. – 6. Il ridimensionamento delle imposte di consumo e di fabbricazione nella riforma tributaria degli anni '70. – 7. L'evoluzione e la tipologia delle accise. – 8. *Segue*: l'accisa sugli oli minerali. – 9. *Segue*: l'imposta erariale sul consumo di energia elettrica. – 10. *Segue*: l'imposta sugli spiriti. – 11. *Segue*: l'accisa sui tabacchi lavorati. – 12. Le accise sui prodotti energetici nell'economia globalizzata. – 13. La finalizzazione delle accise a esigenze extra-fiscali. – 14. *Segue*: il caso delle "fat tax". – 15. La valorizzazione delle accise in una prospettiva *de iure condendo*.

1. *La centralità delle imposte sui consumi nelle finanze pubbliche contemporanee*

L'intero sistema della tassazione sul consumo è attualmente oggetto di una rilevante attenzione da parte dei teorici, funzionale alla crisi dell'imposizione sul reddito, infatti, come è noto, si elaborano costantemente forme eque di intervento sui consumi di massa che rappresentano utili strumenti flessibili capaci di colmare situazioni di deficit di bilancio che riguardano sempre più la finanza pubblica contemporanea.

Negli ultimi anni si assiste alla crisi di modelli impositivi che si ritenevano ormai acquisiti e stabilizzati. L'impianto solidaristico dei sistemi tributari, il principio di progressività, la centralità delle imposte sui redditi, ecc., subiscono l'impatto di quegli orientamenti di politica economica, di impronta prevalentemente neoliberista, che sono fondati su criteri di giustizia fiscale meno impegnativi, come quello del beneficio¹, e sono favore-

¹ Riemergono le problematiche che nei Paesi anglosassoni danno vita al *Pay – as – you – go government* proprio centrato sul principio del beneficio (*The Economist* 29 agosto 2015).

voli alla proporzionalità piuttosto che alla progressività².

Il nostro sistema fiscale, specie negli ultimi trent'anni, risulta in effetti disseminato di norme che si ispirano più ai valori della stabilità e della sicurezza individuale che a quelli distributivi e che si preoccupano, in definitiva, della conservazione degli assetti patrimoniali e non della mobilità degli assetti sociali. Anche a livello internazionale la tendenza in alcuni Paesi sembra essere in questo senso. Basti pensare alle numerose proposte sia di *flat tax*, senza quota esente e senza detrazioni e deduzioni, sia di tassazione generale sulla spesa (non accompagnata da una consistente imposta patrimoniale), avanzate in diversi Paesi europei e negli Stati Uniti. E si pensi, ai sistemi di tassazione rigidamente proporzionale sui redditi (con un primo scaglione esente) applicati in alcuni Paesi dell'Europa dell'Est³.

Come è noto, la c.d. "*flat tax*" rappresenta un tema "classico" nel dibattito tra progressività e proporzionalità della tassazione⁴. Nell'ambito della dottrina economica i vantaggi dell'imposta proporzionale sulle persone fisiche sono individuati in un aumento della base imponibile ed in una semplificazione nella fase di attuazione del prelievo.

Posto che, tuttavia, non sussistono evidenze empiriche circa gli effetti diretti della *flat tax* sull'aumento del PIL e del gettito nonché sulla diminuzio-

² Alcuni economisti, di estrazione nordamericana, arrivano addirittura al punto di riprendere in considerazione le vecchie teorie, secondo cui una redistribuzione economica operata in via progressiva "distrukge" la ricchezza. Invocano perciò, in alternativa, forme di tassazione di tipo cedolare e proporzionale ed una razionalizzazione delle aree impositive. Tra i tanti, EPSTEIN, *Takings*, Cambridge, Harvard University Press, 1985, 100; MASSEY, *Takings and progressive rate taxation*, in *Harvard Journal of law and public policy*, 1996, pp. 85-96.

³ Il sistema tributario della Federazione Russa, per esempio, è caratterizzato dalla tassazione proporzionale sulle persone fisiche (c.d. *flat tax*). Per le diverse teorie economiche relative alla *flat tax*, con particolare riferimento ai Paesi dell'Europa dell'est v. VILLANI, *La flat tax, l'europa e i paesi dell'Est*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, p. 395; PERRET, BRYNS, *Moving beyond the Flat tax – Tax policy reform in the Slovak Republic*, OECD taxation working Paper, n. 22/2015; OWENS, *Flat taxes: myths and realities*, in *Bulletin for International Taxation*, 2013, p. 679.

⁴ Su tale specifico profilo e sul dibattito che è emerso negli anni v., SCHIAVOLIN, *Flat tax, equa tassazione del reddito e principio di progressività*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, p. 291, ID., *Il principio di "progressività del sistema tributario"*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di Perrone-Berliri, Napoli, 2007, p. 151 ss., per il quale «una progressività eccessiva e sperequata, pur imputabile solo al legislatore ordinario, può porre in cattiva luce nella percezione dei consociati anche il principio costituzionale, facendo venir meno il consenso sulla sua funzione di equità»; LUPI, SBROIACCA, *Flat tax tra esperienze poco indicative e utile provocazione*, in *Dialoghi trib.*, 2015, p. 19; con particolare riferimento alla Federazione russa MONTANARI, *Il dibattito sul sistema tributario russo: prospettiva italiana ed europea*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, p. 343 ss.

ne dei fenomeni di elusione e di evasione fiscale, ovviamente la scelta dei diversi modelli impositivi è legata a scelte sociali e culturali⁵.

La crisi del tributo personale progressivo si è per di più aggravata anche a causa del processo economico di globalizzazione e delocalizzazione in atto, che ha reso incerto il presupposto su cui sono stati fino ad oggi elaborati gli ordinamenti fiscali, e cioè il presupposto della coincidenza tra chi fruisce della spesa pubblica e il contribuente che la dovrebbe finanziare⁶.

Secondo autorevole dottrina «la globalizzazione⁷ attenta, in effetti, alla regola generale secondo cui il cittadino deve pagare i tributi che i rappresentanti popolari da lui eletti impongono per finanziare la spesa di cui egli si avvantaggia. Con essa il cittadino continua a votare nel Paese di appartenenza e a godere in tale paese dei benefici della spesa pubblica, ma può, in casi sempre più frequenti, scegliere il paese meno esoso dove pagare almeno una parte di tributi attraverso un'opportuna localizzazione sia degli investimenti finanziari e delle attività produttive sia della propria sede di lavoro. Non v'è dubbio, quindi, che la prospettiva della delocalizzazione contempla per gli Stati nazionali il rischio della perdita della sovranità tributaria e, conseguentemente, esclude dalla progressività quote consistenti di imponibile. Nel tentativo di arginare le emorragie fiscali ogni Stato, è, perciò, spinto ad abbassare le aliquote sulla parte mobile della materia imponibile (soprattutto, plusvalenze, rendite finanziarie e reddito d'impresa)⁸».

La conseguenza di tutto ciò è che allo Stato di origine resta l'imponibile offerto dai fattori poco mobili: il lavoro, i consumi, le rendite immobiliari. Ogni sistema tributario può tendenzialmente diventare strutturalmente regressivo e, quanto al gettito, incontrerà sempre più limiti nella prevedibile reazione dei contribuenti verso una tassazione eccessiva.

Inoltre, negli ultimi anni, anche in ragione della profonda crisi economi-

⁵ Sull'impatto economico dei livelli di tassazione v. KAPLOW, *The theory of taxation and public economics*, Princeton, 2011; SALANIÈ, *The economic of taxation*, Cambridge, 2011.

⁶ Con particolare riferimento all'elemento della progressività, GIOVANNINI, *Il limite quantitativo all'imposizione nel principio costituzionale di progressività*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 1340; ID., *Equità impositiva e progressività*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, p. 10675; ID., *Il re fisco è nudo*, Milano, 2016, pp. 101-110; MARONGIU, *La concezione etica del tributo*, in *Neotepa*, n. 2/2015, p. 17.

⁷ Sul tema delle correlazioni fra diritto ed economia e sul nuovo ordine creato dall'economia globalizzata, CALABRESE, *The future of Law&Economics. Essays in reform and recollection*, 2016, Yale University; GALLO, *Il diritto e l'economia. Costituzione, cittadini e partecipazione*, in *Rass. trib.*, 2016, p. 287 ss.

⁸ GALLO, *Disuguaglianze, giustizia distributiva e principio di progressività*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 287 ss.; ID., *Ancora in tema di uguaglianza tributaria*, in *Riv. fin. sc. fin.*, 2013, p. 321 ss.

ca che ha fatto emergere ancor di più le disuguaglianze sociali, si è riaperto, sia a livello politico, sia dottrinale, un significativo dibattito sull'opportunità di utilizzare imposte patrimoniali e tributi sui consumi⁹.

In tale scenario una riflessione sui rapporti tra imposizione tributaria e commutatività nel finanziamento dei servizi pubblici pone in evidenza: – i confini tra l'area della fiscalità e quella della contrattualità; – la rilevanza della categoria dei prezzi pubblici; – la suddivisione tra servizi pubblici divisibili ed indivisibili; – le peculiarità dei tributi collegati alla fruizione dei servizi divisibili: – l'articolazione della capacità contributiva nelle diverse tipologie di tributo; – la rilevanza della capacità contributiva nelle forme di prelievo correlate alla fruizione di servizi pubblici essenziali, quand'anche tali prelievi siano configurati come extratributari¹⁰.

Il filo conduttore tra queste complesse problematiche emerge nel differenziato articolarsi della capacità contributiva, ma altrettanto significativo risulta l'equilibrio tra l'autoritatività dell'imposizione tributaria e la libertà negoziale.

Dal punto di vista dell'economia della finanza pubblica le entrate sono articolate a partire dal prezzo privato, sino alle imposte, tenendo conto che, con l'aumentare dell'interesse pubblico e dell'indivisibilità del costo del servizio ci si allontana sempre più dai criteri di fissazione dei prezzi analoghi a quelli che si hanno nell'offerta dei beni e dei servizi da parte dei privati ed acquistano maggior rilievo prelievi di natura coattiva.

È quindi evidente che gli economisti fanno riferimento ai prezzi pubblici per identificare le entrate pubbliche fondate sui principi del beneficio e della controprestazione, più o meno caratterizzate dalla divisibilità del servizio e dall'intensità dell'interesse pubblico, con l'obiettivo di studiarne gli effetti nell'ambito della finanza pubblica. In tale prospettiva, considerando in ogni caso i criteri di determinazione dei prezzi, anche le tasse, i contributi ed i meri corrispettivi privatistici, sono ricondotti alla categoria dei prezzi pubblici.

In concreto, il costo dei servizi pubblici può essere coperto mediante la

⁹Sul punto v. MARELLO, *Contributo allo studio delle imposte patrimoniali*, Torino, 2006, p. 189 ss.; ID., *Disuguaglianza, consenso, visibilità: riflessioni sull'introduzione di un'imposta generale sul patrimonio*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 1069; GIOVANNINI, *Imposizione patrimoniale e capacità contributiva*, in AA.VV., *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, a cura di Melis, Salvini, Padova, 2014, p. 270; MARINI, *Le nuove imposte patrimoniali*, in *Treccani. Il libro dell'anno del diritto*, Roma, 2013; GALLO, *Le ragioni del Fisco*, Bologna, 2011, p. 101 ss.; STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta. Tributi e determinabilità della ricchezza tra diritto e politica*, Bologna, 2014, p. 413 ss.

¹⁰Per ulteriori spunti di riflessione su tale tematica v. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, p. 85 ss.; ID., *La giustificazione etica e costituzionale dei tributi paracommutativi*, in *Neotepa*, n. 2/2015, p. 47.

fiscalità generale, e quindi, indirettamente, attraverso le imposte, con le quali si finanzia indistintamente la spesa pubblica, ovvero mediante “prezzi” direttamente correlati alla prestazione pubblica.

Allo stato attuale sarebbe opportuno cominciare a pensare alla costruzione, nel medio e lungo termine, di un nuovo sistema tributario che, avvalendosi anche degli strumenti comunitari e nella prospettiva della creazione di un’Unione (anche) fiscale europea, meglio distribuisca le basi imponibili secondo il concetto allargato di capacità contributiva, spostando l’onere fiscale dal reddito d’impresa e di lavoro su altre entità che siano valutabili economicamente e meglio si prestino all’equo riparto dei carichi pubblici. Si pensi all’uso di beni ambientali scarsi, all’emissione di gas inquinanti, alle diverse forme di occupazione dell’etere (ad esempio la c.d. “*bit tax*”), al consumo di alimenti dannosi (le c.d. “*fat tax*”), alla raccolta gratuita di dati compiuta dalle imprese dell’economia digitale per produrre redditi tassati poi in altri Stati a fiscalità privilegiata.

In realtà si tratta di tributi sul consumo tutti ispirati ad una logica simile a quella dei tributi ambientali e d’altra parte emerge anche dall’ultimo rapporto OCSE¹¹ il maggior peso delle imposte sui consumi (le entrate tributarie rappresentate dall’IVA sono la fonte principale – nel 2014 hanno raggiunto un massimo storico del 6,8% del PIL e il 20,1% del gettito complessivo). Lo studio, aggiornato con cadenza biennale, sottolinea che il gettito IVA è aumentato in percentuale del PIL in 22 dei 34 Paesi OCSE. Le aliquote IVA hanno raggiunto un livello medio record del 19,2% nel 2015, dieci Paesi hanno un’aliquota superiore al 22%. L’evoluzione emerge anche nel confronto con gli anni precedenti: nel 2009 era del 17,7% (dal 2009, 22 dei 34 Paesi OCSE hanno aumentato la loro aliquota ordinaria almeno una volta). Nel *report* si sottolinea altresì che la maggior parte dei Paesi sta attuando misure per l’applicazione dell’IVA sul volume sempre crescente delle vendite *on line*.

La tendenza a livello internazionale a valorizzare la tassazione sul consumo emerge anche dal *Final Report OECD sulla digital economy* (pubblicato nell’ottobre 2015)¹², il quale, nel rilevare le obiettive difficoltà ad assoggettare a tassazione tali manifestazioni di ricchezza, ipotizza alcune misure fonamen-

¹¹ OECD *Consumption tax trend 2016*.

¹² *Addressing the tax challenges of the digital economy*, Action 1-2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Sulla specifica questione, per considerazioni economico-finanziarie si rinvia a MICCOLI, *Digital economy: le multinazionali digitali e i nuovi modelli di business*, Savona, 2016. Per il profilo più strettamente giuridico si rinvia anche per la bibliografia ivi citata a DEL FEDERICO, *La Digital Economy ed il sistema tributario: considerazioni introduttive*, in AA.VV., *La Digital Economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, a cura di Del Federico, Ricci, Padova, 2015, p. 1 ss.

tali, senza tuttavia raccomandarne l'adozione; si tratta segnatamente: – di un nuovo criterio di identificazione della stabile organizzazione basato su una significativa presenza economica/digitale, – di nuovi sistemi di ritenute fiscali su certi tipi di transazioni digitali, – di un nuovo tributo compensativo sui consumi digitali (il c.d. “*equalization levy*”) volto a realizzare la tassazione nel Paese del consumatore. L'OCSE palesa tuttavia la possibilità che alcune di queste misure possano essere unilateralmente ed autonomamente introdotte nei sistemi tributari nazionali (unitamente alle altre azioni di contrasto BEPS, di carattere generale) ed è degna di segnalazione una tempestiva iniziativa del governo Indiano per l'immediata introduzione dell'*equalization levy*¹³.

Tra le spinte funzionali a dare maggiore peso alle imposte sul consumo rispetto alle imposte sul reddito si segnalano anche le indicazioni che provengono dalle Raccomandazioni del Consiglio e della Commissione europea rivolte agli Stati membri al fine di arginare la crisi economica e finanziaria che ha sicuramente creato grandi tensioni all'interno delle finanze pubbliche dei vari Paesi¹⁴. Dall'esame dei documenti emerge che nel 2009, il deficit a livello europeo ha raggiunto il 6,8% del PIL ed il debito pubblico è passato dal 59% del 2007 all'83% del 2012. È ormai ampiamente riconosciuto che la debolezza della crescita in Europa è generata da una carenza di domanda effettiva, a seguito dei processi di *deleveraging* del debito pubblico e del debito privato messi in atto contemporaneamente da tutti i Paesi. In presenza di una domanda interna che resta debole le imprese non investono e i consumi rallentano a seguito della contrazione del reddito disponibile e della caduta di fiducia determinata dalla crisi. In virtù di tale situazione di criticità si esortano gli Stati membri ad elaborare politiche fiscali che siano in grado di assicurare alti livelli di occupazione. In tale contesto è necessario ripensare alla qualità dei sistemi fiscali. Infatti, la tassazione deve essere funzionale al finanziamento della spesa pubblica e alle politiche di redistribu-

¹³ *Finance Act* Indiano del febbraio 2016 contiene un apposito Cap. VIII, intitolato “*Equalization Levy*”. Nel settore dei servizi pubblicitari digitali queste nuove norme introducono un “*equalization levy*” del 6% sui pagamenti effettuati in favore di soggetti non residenti (privi di stabile organizzazione in India); il tributo compensativo va riscosso mediante una ritenuta che deve essere operata da soggetti qualificati residenti in India o da soggetti non residenti dotati di stabile organizzazione.

¹⁴ PRAMMER, *Quality of Taxation and the Crisis: Tax shifts from a growth perspective*, in *Taxation Papers, Working paper*, n. 29/2011; European Commission, *Growth-friendly tax policies in member States and better tax coordination in the EU*, all. 4 alla Comunicazione della Commissione, *Analisi annuale della crescita per il 2012*, del 23 novembre 2011, COM (2011), 815 final.

zione della ricchezza ma deve anche stabilizzare l'economia mediante l'utilizzo di tributi sul consumo con una funzione extrafiscale come, per esempio le imposte ambientali e le accise sul tabacco o sugli alcolici.

In concreto si tratta di elaborare strategie fiscali in grado di promuovere la crescita economica e di ridurre al minimo i costi legati all'attuazione del prelievo. Si potrebbe avere una maggiore efficienza, spostando la tassazione dal lavoro al consumo. Un'imposta di consumo su beni a domanda anelastica non riduce in modo significativo la domanda di quei beni; al contrario, un'imposta di consumo su beni a domanda elastica dovrebbe avere un prezzo molto basso per non distorcere, in modo significativo, il comportamento dei consumatori.

Un'altra caratteristica positiva delle imposte sul consumo è che, diversamente dalle imposte sul reddito, consentono di monitorare direttamente la parte del gettito a carico dei consumatori e di decentrare il gettito sul territorio. Pertanto le accise potrebbero essere utilizzate anche come strumento di governo del territorio¹⁵.

2. L'origine delle imposte di consumo e delle imposte di fabbricazione

Analizzata la rilevanza delle imposte sul consumo nell'ambito dei sistemi fiscali moderni risulta più agevole ripercorrere le tappe storiche significative che hanno caratterizzato lo sviluppo di una simile forma di prelievo.

L'applicazione delle imposte sui generi di consumo, pur avendo origini antichissime¹⁶ ha sempre suscitato scarso interesse da parte della dottrina giuridica¹⁷.

¹⁵Per MAJOCCHI, *Nuove risorse per il finanziamento del bilancio europeo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2015, p. 467, «l'imposizione sui consumi è destinata ad aumentare sia per la sempre maggiore difficoltà di accertare i redditi ai fini della tassazione in un mondo in cui aumenta progressivamente la quota di redditi da lavoro autonomo o da rendite finanziarie, sia per disincentivare consumi opulenti in una società in cui risultano sempre più stringenti i vincoli ambientali». Per altri considerazioni v. anche VITALETTI, *Fisco e Costituzione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2014, p. 166.

¹⁶Come rileva DUS, *Imposte di fabbricazione*, Roma, 1965, p. 9 ss., la prima classificazione scientifica delle imposte sui consumi si ebbe con SMITH, il quale nel suo lavoro del 1776 (*Ricerche sopra la natura e le cause delle ricchezze delle Nazioni*, 1776, libro V, pp. 829-830 dell'ed. italiana del 1950, Torino) le distinse a seconda che esse fossero riscosse con il sistema del monopolio, oppure all'atto dell'importazione, o della produzione o dello spaccio. È interessante rilevare che fin dal primo momento l'unitarietà di tale categoria di tributi, si fondò sulla considerazione che, per effetto della traslazione, essi colpiscono il consumo.

¹⁷Per il tradizionale inquadramento delle imposte sui consumi e delle imposte di fab-

Si ha notizia che già gli Ateniesi applicavano una tassa sui prodotti che provenivano dal mare; fin dal 547 a.C. i Romani istituirono i *vectigalia*¹⁸, tributi che colpivano determinati beni di consumo destinati alla vendita nei mercati. Dal titolo IV lib. 39 del Digesto, si apprende che il sistema tributario romano era poi integrato dalle *gabelle*, diverse dal *tributum*¹⁹, che colpivano l'introduzione nei comuni di determinati generi, come pepe, seta, lana, vestiti ed il cui gettito era destinato a coprire i costi derivanti dalle guerre²⁰.

Con lo Stato moderno si istituirono alcuni tributi di consumo che assunsero la struttura di dazi interni, o di dazi comunali.

bricazione v.: DUS, *Imposte di fabbricazione*, cit., p. 3 ss., il quale analizza il concetto di consumo e di fabbricazione, partendo dai diversi presupposti che caratterizzavano all'epoca il sistema dell'imposizione indiretta; ALESSI, *Monopoli fiscali, imposte di fabbricazione, dazi doganali*, Torino, 1956, p. 71; GIACOBELLI, SAPONARO, *Consumo (imposte di)*, in *Enc. dir.*, vol. IX, Milano, 1961, p. 552 ss.; RINALDI, *Consumo (imposte erariali di)*, in *Enc. giur.*, vol. VIII, Roma, 1988.

In tema di principi generali delle accise cfr.: PACE, *Il mondo delle accise: le imposte di fabbricazione. I monopoli fiscali e le imposte doganali*, in *Tratt. dir. trib.*, diretto da A. Amatucci, Padova, 1994, p. 267 ss.; SCHIAVOLIN, *Accise*, in *Enc. dir.*, Agg. IV, Milano, 2000, p. 22; CIPOLLA, *Accise*, in *Dizionario dir. pubbl.*, diretto da S. Cassese, Milano, 2006, p. 72 ss.; DE CICCO, CULTRERA, *Accise*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, Agg., 2007, p. 14 ss.

¹⁸PUGLIESE, *Note sul «Vectigal» e sull'imposta fondiaria romana nel periodo postdiocleziano*, in AA.VV., *Per il XIV centenario delle Pandette e del Codice di Giustiniano*, Pavia, 1934, p. 529 ss., il quale tenta di recuperare la natura tributaria del "vectigal", differenziandolo dalle mere obbligazioni *propter rem* e dagli oneri reali, ma configurandolo come imposta fondiaria, quantomeno nel periodo postdiocleziano; sull'origine consuetudinaria dei "vectigalia" nelle finanze comunali, con riferimento all'opera di Bartolo da Sassoferrato, v. BERLIRI, *L'ordinamento tributario della prima metà del secolo XIV nell'opera di Bartolo di Sassoferrato*, Milano, 1952, p. 152.

¹⁹Come è noto il *tributum* consiste nella contribuzione che viene imposta ai sudditi, solitamente è proporzionale all'entità del loro patrimonio, mentre il *vectigal*, a seconda delle diverse epoche storiche, è stato assimilato alle imposte di consumo e ai dazi. Su tale profilo, v.: GRELLE, *Stipendium vel Tributum*, Napoli, 1963; LUZZATO, *Tributum*, in *Nov.mo Dig.*, 1960, p. 851 ss.; SPAGNUOLO VIGORITA, MERCOGLIANO, *Tributi (dir. rom.)*, *ivi*, p. 89 ss.

²⁰Per una ricognizione storica dei dazi sul consumo applicati dai comuni v.: GIANNANZA, *Le leggi sui dazi di consumo*, Torino, 1885, p. 4 ss.; ALESSIO, *Saggio sul sistema tributario*, Torino, 1887, II, p. 259 ss.; RICCA SALERNO, *Storia delle dottrine finanziarie in Italia* (1ª ed. Palermo), 1896, p. 196 ss., ristampa Padova, 1960, ID., *Le finanze locali, nel Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, a cura di V.E. Orlando, Milano, 1902, vol. IX; FERRABINO, *L'impero ateniese*, Torino, 1927, p. 11 ss.; SCOTTI, *Il dazio di consumo nella legislazione e nella storia*, in *Il foro daziario*, 1930, p. 65, il quale fa risalire l'imposta di consumo in Italia ai primi re di Roma; DI LORENZO, *Principi di diritto doganale*, Napoli, 1935; PRIVITERRA, *Il trattato sulle imposte di consumo*, vol. I, Roma, 1938; SPINELLI, *Le imposte di consumo*, vol. I, Padova, 1938; CLERICI, *Economia e finanza dei romani*, Bologna, 1943, p. 407 ss.; BERNARDINO, *Le imposte comunali di consumo*, Padova, 1948; MORSELLI, *Le imposte in Italia*, Torino, 1959, p. 203 ss.

Il dazio, probabilmente derivato nella sua denominazione dalla parola latina *datio*, pagamento, quale espressione del fatto del contribuente, a differenza della denominazione originaria francese *octroi*, quale riconoscimento della potestà del percipiente, ha come presupposto, il consumo reale o presunto di determinati generi. Il dazio concorreva a fornire allo Stato ed ai Comuni il gettito finanziario necessario per il finanziamento delle funzioni pubbliche essenziali. Più precisamente, il dazio aveva natura reale, indiretta, proporzionale, e colpiva la ricchezza destinata al consumo.

Dalla risalente dottrina vengono abbozzati principi, concernenti l'imposta sul consumo, ancor oggi validi. Tale dottrina considera il dazio sul consumo come imposta reale, perché incide sul consumo indipendentemente dalla persona a cui appartiene e dalla sua condizione sociale, economica e familiare; inoltre, per il carattere dell'universalità, eccetto i casi tassativamente indicati dalla legge, grava sulla generalità dei cittadini proporzionalmente al consumo.

È tributo indiretto il cui presupposto è rappresentato dalla ricchezza destinata al consumo indipendentemente dal reddito e dal patrimonio del soggetto passivo.

Trattasi inoltre di una forma di imposizione autonoma in quanto espressione di una potestà impositiva propria del comune. Si applica secondo una tariffa e può riguardare solo i beni compresi in un particolare elenco.

In realtà l'istituzione di tali tributi era collegata soprattutto alla mera esigenza di cassa del bilancio pubblico e l'unico effetto che si proponeva il legislatore era la possibile incidenza socio-economica su determinate classi di contribuenti²¹. Esempio di tale atteggiamento fu la nota vicenda della tassa sul macinato, la cui istituzione produsse un impatto sull'opinione pubblica davvero rilevante per l'epoca, in considerazione dell'incidenza sulle classi povere e le difficoltà applicative cui dava luogo rispetto al commercio di un bene primario come la farina. Risolta con un espediente tecnico la seconda questione (mediante l'applicazione di un contatore meccanico) ed asserita l'inconferenza del primo problema, il tributo fu introdotto con la L. 27 giugno 1868. Mai il problema di istituire la tassa sul macinato fu posto in termini alternativi con un aumento dell'imposizione diretta, né venne rappresentato come la manifestazione di una politica di ristrutturazione del sistema fiscale e di articolazione dei tributi, bensì rappresentò una mera misura di politica economica dettata dall'esigenza di risolvere velocemente ed efficacemente il grave problema del disavanzo finanziario²².

²¹ V. BORIA, *Il sistema tributario*, Milano, 2008, p. 47.

²² L'imposta sulla macinazione dei cereali esisteva già in alcune parti d'Italia, in Toscana

Anche nel resto d'Europa, la finanza pubblica era sorretta da forme di imposizione indiretta: nel Belgio i dazi furono soppressi con la L. 18 luglio 1860, in Olanda con la L. 7 luglio 1865; ma in entrambi gli ordinamenti furono ripristinati sotto forma di imposte di consumo. In Francia furono introdotti nel 1566 e subirono diverse vicende in rapporto alla potestà impositiva, passando dallo Stato ai comuni e viceversa. Furono denominati *octrois*, deformazione della parola latina *auctoritas*, quale riconoscimento della potestà a riscuotere il tributo da parte dell'ente. L'*actroi* unito ai privilegi feudali, si rese opprimente, tanto che la rivoluzione sopprime la parte che andava a vantaggio dei feudatari, lasciando solo quella destinata ai comuni. Nel 1791 l'*actroi* fu soppresso, ma fu ripristinato, prima a Parigi nel 1797 e poi gradatamente in tutti i comuni.

In Inghilterra furono applicati anche i dazi od *assisa* fino al 1860, per poi essere soppressi. Successivamente furono ripristinati sotto altra forma, e furono applicati sulle ferrovie, sulle vetture a noleggio e sulle licenze.

In Prussia nel 1891 fu sostituita l'imposta indiretta sui consumi con l'imposta reale e personale, ma a distanza di appena due anni si ritornò alle origini. Anche in Spagna la finanza degli enti locali è stata sempre sostenuta dalle imposte indirette sui consumi²³.

Tornando al caso italiano, si può osservare come le gabelle, sotto forma di dazi al consumo, continuarono ad essere applicate nei vari territori in modo diversificato, finché si giunse alla L. 3 luglio 1864, n. 1827, che unificò la legislazione esistente nelle diverse regioni d'Italia.

Per ciò che concerne le imposte di fabbricazione è opportuno fare una precisazione. Prima del 1864 non esistevano in Italia imposte di fabbricazione, la prima fu quella sulla birra e sulle acque gassose che per comodità veniva conteggiata tra i dazi interni di consumo²⁴.

e in Sicilia, ma ordinata con metodi indiziari, vessatori e malfidi, era cagione di abusi gravi e di forte malcontento, tanto che in Sicilia venne abolita da Garibaldi nel 1860. Fu ripristinata nel nuovo regno per le stringenti necessità della finanza con la L. 7 luglio 1868. Si adottò il sistema del contatore meccanico, col quale, vincendosi a poco a poco gravissime difficoltà, si evitavano gli abusi precedenti, in quanto si poteva prescindere dalle dichiarazioni dei contribuenti e dall'opera degli agenti fiscali. Sull'argomento v. MARONGIU, *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 1988, p. 343 ss.

²³ Sul punto v. CHECCHI, *La finanza locale*, vol. I, Empoli, 1932, p. 175.

²⁴ Al riguardo si osservò che: «Trattandosi di imposte che necessariamente vincolano l'industria, assoggettandola a gravi e spesso vessatorie misure fiscali, e che nella loro applicazione generano sempre danni e contrasti non lievi, è necessario limitarle a quei pochi oggetti nei quali si trovano le condizioni accennate, e dove l'utile del fisco si accompagna coi minori inconvenienti per i privati. Il criterio della maggiore produttività e necessità fi-

Inizialmente il dazio di consumo riguardava i vini, i liquori e le carni, ed era tributo dello Stato, con aliquote addizionali fino al limite del 40% a favore dei comuni i quali avevano poi il potere di istituire dazi su altri generi (commestibili, combustibili, ecc.) di stretto consumo locale.

Nel corso degli anni la L. n. 1827/1864 subì diverse modifiche: furono, ad esempio, concesse forme di esenzione a favore dei beni destinati allo Stato come la carta o i metalli necessari alla coniazione delle monete.

Successivamente la L. 22 luglio 1894, n. 339, abolì il dazio di consumo sulle farine, sul pane e sulle paste di frumento, dando la facoltà ai comuni di aumentare in proprio favore le tasse addizionali esistenti su detti generi fino alla metà del dazio governativo soppresso. Cominciò così ad affermarsi il dazio comunale ed i canoni dovuti allo Stato furono consolidati per un decennio (1896-1905) con un gettito complessivo di circa 50 milioni di lire.

Con la L. 14 luglio 1898, n. 302, si dà ai comuni una maggiore libertà nell'ordinamento e nella gestione dei dazi. Si abolisce definitivamente il dazio sui farinacei in tutti i comuni e si elaborano disposizioni per facilitare la soppressione delle barriere comunali che costituiscono un ostacolo allo sviluppo dell'industria e del commercio.

scale è il solo che può giustificare ordinamenti tributari, inevitabilmente perturbatori delle industrie; e non trova riscontro adeguato che in pochi casi determinati, i quali si diversificano, a seconda del grado di svolgimento della economia sociale. In alcuni paesi o periodi di cultura meno avanzata e di più lento progresso industriale si assoggettavano alle tasse di fabbricazione oggetti di prima necessità; e in tal modo si ebbero le imposte sulla macellazione delle carni e sulla macinazione dei cereali, come in Italia e in Prussia. Essendo assai limitato il consumo di altri generi meno necessari, l'azione del fisco non potrebbe trovare una base larga, che nei prodotti della prima categoria. Nei paesi di cultura più avanzata e di più diffusa agiatezza le tasse di fabbricazione si riferiscono ad altri oggetti di uso generale che danno cospicui proventi all'erario. Ed ormai gli spiriti, gli zuccheri, la birra, le acque gassose e pochi altri generi costituiscono la materia più adatta allo stabilimento delle imposte di fabbricazione. Le maggiori difficoltà consistono nell'adottare un sistema di accertamento e di riscossione, che valga a conciliare gli interessi del fisco con quelli dell'industria, e proporzionare la tassa di fabbricazione al dazio d'importazione. Il che richiede un'esatta conoscenza degli elementi e processi tecnici di produzione ed un criterio legislativo scevro di preconcetti protezionisti e di pregiudizi di classe. In Italia prima della unificazione politica esistevano in varie province le tasse di fabbricazione sulle bevande spiritose, ordinate col sistema che aveva per base la capacità degli apparecchi e la quantità delle materie grezze, in altre l'imposta sulla macinazione dei grani che dava proventi considerevoli allo Stato. Nei primi anni del nuovo regno fu molto trascurata questa parte dell'ordinamento tributario, non senza gravi danni per la finanza pubblica; e si può dire che non esistevano tasse di fabbricazione. (...) Il regime delle tasse di fabbricazione percorre due stadi diversi nel primo dei quali predomina l'imposta sulla macinazione dei grani, e nell'altro acquistano importanza crescente quelle sugli spiriti e sulle bevande spiritose» (così RICCA SALERNO, *Le entrate ordinarie dello Stato*, in *Primo trattato completo*, cit., vol. I, pp. 331-332).

In sintesi si può affermare che alla fine dell'ottocento il dazio assume più propriamente le caratteristiche dell'imposta di consumo.

Successivamente, per coordinare il continuo e caotico succedersi di leggi in materia di dazi fu emanato un Testo Unico²⁵ che rappresentò la prima radicale modificazione che si è avuta nel XX secolo; modifica tendente a distinguere i dazi in: governativi, addizionali e comunali; a distinguere i comuni in quattro classi secondo la popolazione agglomerata nonché a perfezionare il sistema di riscossione.

Il successivo 24 settembre 1923, n. 2030, ha apportato una riforma radicale nel sistema della tassazione dei consumi, invertendo le posizioni dei soggetti attivi del tributo: il Comune acquisisce l'intero gettito derivante dai dazi di consumo mentre lo Stato istituisce un'addizionale in proprio favore su alcuni prodotti (vino, alcolici e birra).

Tuttavia, continuano a verificarsi gli inconvenienti inerenti all'esistenza di barriere daziarie comunali che ostacolano il libero movimento delle merci. La stessa relazione di accompagnamento al R.D. n. 2030/1923, proponeva una complessa trasformazione dei dazi, prevedendo l'applicazione solamente sui generi di largo consumo in modo tale da perequare il tributo fra le diverse categorie di consumatori.

L'obiettivo era quello di creare una imposta generale sul consumo locale, escludendo l'applicazione del tributo per i beni non consumati all'interno del comune; a tal fine bisognava prevedere l'obbligo della restituzione del dazio per i generi spediti all'estero e per i beni trasportati da un comune aperto ad un altro. Si affermava inoltre che il tributo doveva avere solamente una funzione fiscale e non produrre effetti extrafiscali, infatti con R.D. 30 marzo 1930, n. 141, fu disposta l'abolizione delle cinte daziarie comunali e dei dazi interni di consumo e furono istituite le imposte di consumo sulle bevande alcoliche, sulla birra, sulle acque minerali da tavola, sulle acque gassate, sulle carni, sul gas-luce, sull'energia elettrica e sui materiali da costruzione.

Pur attraverso le numerose leggi che apportarono modifiche all'originario impianto, il sistema fino al R.D. del 1930 rimase fondamentalmente poggiato su questi principi:

– raggruppamento dei generi in categorie, a cui corrispondeva la tariffa (le categorie giunsero ad essere otto, cioè, commestibili, materie grasse, saponi e profumerie, combustibili, foraggi, materiale da costruzione, mobili, generi diversi);

²⁵ Approvato con R.D. 7 maggio 1908, n. 248.

– distinzione dei comuni, per l'applicazione delle tariffe, in classi e secondo la popolazione aggregata;

– distinzione dei comuni, ai fini della riscossione, in aperti, ai quali era consentita una addizionale sui dazi governativi, e chiusi, ai quali, oltre quanto detto per i comuni aperti, era consentito un dazio speciale sulla vendita del vino e delle carni. Nei primi, il presupposto del dazio era quello della introduzione del bene tassato nella cinta comunale quale presunzione del consumo ed indipendentemente dall'accertamento dello stesso; nei comuni aperti, salvo eccezioni, il fatto generatore del tributo era quello della vendita al minuto o della distribuzione dei generi compresi nella tariffa a istituti di educazione, ecc. Nei comuni chiusi la riscossione del dazio avveniva in base a tariffa, eccetto i casi in cui poteva avvenire per abbonamento; nei comuni aperti sia a tariffa, sia con abbonamento²⁶;

– concessione di esenzioni soggettive, in relazione alla qualità dei soggetti (Sovrani, membri della Santa Sede), ed oggettive in relazione alla natura (generi di monopolio) ed alla destinazione dei beni (generi destinati ad uso delle Amministrazioni dello Stato, della Croce Rossa, ecc.);

– rimborso del dazio obbligatoria (per i beni trasportati all'estero e per evitare le doppie imposizioni per la merce che transitava da un comune all'altro) o facoltativa (secondo norme fissate nei regolamenti);

– esercizio della vigilanza per evitare omissioni fraudolenti con l'applicazione di sanzioni penali per i trasgressori;

– distinzione della gestione in: diretta quando gestita direttamente dai comuni o dai consorzi fra comuni limitrofi; per appalto quando è affidata in base ad un canone fisso, proporzionale o misto ad un appaltatore;

– formazione del personale ai fini dell'accertamento e della riscossione del tributo.

La legge sui dazi di consumo del 1930 non soddisfò pienamente le aspettative del Legislatore dell'epoca, si giunse così ad una radicale riforma del sistema tributario dei comuni²⁷.

L'idea di fondo fu quella di abolire la maggior parte dei dazi, sostituendo-

²⁶Le amministrazioni comunali preferivano il sistema del comune chiuso, nel quale la riscossione del dazio era più sicura, in quanto colpiva indistintamente tutta la merce che entrava nella cinta. Nel comune aperto venivano assoggettate al dazio solo le merci acquistate al minuto nei mercati o nei negozi, lasciando esenti quelle acquistate all'ingrosso. Tendenzialmente lo Stato preferiva questo secondo sistema, poiché si basava sulla tassazione effettiva.

²⁷Con il R.D. 14 settembre 1931, n. 1175 (Testo unico delle leggi sulla finanza locale).

li con un tributo che doveva incidere solo sul consumo di determinati beni; infatti fu soppressa l'imposta sulla birra e sulle acque minerali da tavola (sottoposte ad imposta governativa di fabbricazione) e furono assoggettati ad imposta di consumo i seguenti generi: pesce conservato, dolciumi e cioccolato, formaggi e latticini, profumerie e saponi fini, mobili e pellicce. Con tale ultimo intervento normativo, le voci tariffarie aumentarono notevolmente.

Con il manifestarsi delle accresciute esigenze finanziarie dei bilanci comunali, il TU del 1931 fu oggetto di continue modificazioni, fino alla riforma approvata con la L. 16 settembre 1960, n. 1014.

Per ciò che concerne le imposte di fabbricazione²⁸, queste costituiscono la più recente forma di imposizione sui consumi²⁹. Tali imposte non erano disciplinate da una propria normativa uniforme, il Legislatore mantenne fermo il principio dell'autonomia delle fonti anche con l'emanazione dei testi unici del 1924. Ciò si spiega, osservando che la disciplina del fenomeno impositivo, basato sulle diverse tecniche di fabbricazione, impone regole solitamente autonome. Né va ignorato che l'utilizzo delle imposte di fabbricazione come strumento di politica economica consiglia, per selezionare ed agevolare l'intervento, discipline distinte ed autonome per i singoli prodotti. Al di là delle specificità normative, indotte da peculiarità fisico-chimiche dei prodotti per la fabbricazione dei quali l'imposta è istituita, è comune, di regola, la disciplina relativa all'accertamento, al contenzioso, alla riscossione,

²⁸A partire dal 1300, le imposte di fabbricazione si diffusero con nomi diversi (*accise, aides, ungeld – da indebitum – bolla, ecc.*) nell'Europa continentale. Le ragioni della diffusione sono legate a profili economici (consentivano di colpire le merci prodotte nei centri urbani e di sottoporre, almeno parzialmente ad imposizione anche i redditi delle classi privilegiate) e politiche (costituivano una manifestazione del potere sovrano). Dall'Olanda, le imposte di fabbricazione furono introdotte in Inghilterra nel 1643 dal *Long Parliament* al fine di raccogliere i fondi per la guerra contro Carlo I e colpirono la birra, il sidro e l'acquavite. In seguito vi furono assoggettati numerosi altri generi: carni, sale, stoffe, tabacchi fino alla riforma del *Welfare* che ridusse il numero dei generi assoggettati e gettò le basi del riordinamento del sistema dell'imposizione indiretta sul consumo.

²⁹Le imposte di fabbricazione, collegate come sono alla produzione industriale, sono il segno più evidente della tendenza del sistema tributario a modellarsi, seguendo l'evoluzione dei fatti economici; per la bibliografia di riferimento v.: URSO, *Nozioni sulle imposte di fabbricazione*, Roma, 1954; ALESSI, *Monopoli fiscali, imposte di fabbricazione, dazi doganali*, cit., p. 71 ss.; ID., *Fabbricazione (imposte di)*, in *Nov.mo Dig.*, vol. VI, Torino, 1960, DUS, *Imposte di fabbricazione*, cit., p. 9; BAGNOLI, *Imposte di fabbricazione*, in *Enc. dir.*, vol. XVI, Milano, 1967, p. 166 ss.; REGAZZONI, *Fabbricazione (imposta di)*, in *Nov.mo Dig.*, app. III, Torino, 1982, p. 569 ss.; SVIZZERETTO, *Fabbricazione (imposte di)*, in *Enc. giur.*, vol. XII, Roma, 1989; FIORENZA, *Fabbricazione (imposte di)*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, Torino, 1990, p. 301 ss.

anche coattiva, alla decadenza, ai criteri di definizione delle fattispecie di esenzione e di esclusione dell'imposta³⁰.

In senso lato, sono di fabbricazione tutte le imposte per le quali il fatto generatore è configurato dalla legge tributaria in un atto economico destinato a rendere possibile, immediatamente o mediamente, la fornitura di un bene o di un servizio e per le quali il *quantum* dovuto è stabilito in relazione alle quantità o al valore dei beni o dei servizi oggetto dell'atto economico stesso. Quando l'atto economico è destinato immediatamente alla fornitura di un bene o di un servizio destinato a soddisfare un bisogno, l'imposta è classificabile "di consumo" in senso stretto. Nei casi in cui, invece, l'atto economico è destinato mediamente alla fornitura suddetta, l'imposta viene definita come imposta di fabbricazione.

Orbene, una volta asserito che il presupposto delle imposte di fabbricazione è la produzione di beni destinati al consumo, non si può prescindere dalla formulazione di criteri analogici con il presupposto delle sovrimposte di fabbricazione. In altri termini, posto che la destinazione definitiva al consumo rappresenta il presupposto delle sovrimposte di confine, le quali hanno natura di imposte sui consumi, sarebbe incongruo, non far discendere una medesima classificazione dalla analogia del presupposto³¹. La correlazione tra produzione e consumo è di necessaria strumentalità. Se si considera che

³⁰ Rinvii ed analogie con le disposizioni doganali profilano corrispondenze e paralleli-smi rilevanti, ma non tali da assimilare l'una all'altra forma di imposizione. Ne è diverso, in ogni caso, il presupposto che per il tributo doganale consiste nella destinazione definitiva al consumo e per le imposte di fabbricazione, nella esistenza del prodotto quale risultato di un processo di trasformazione (sul presupposto dell'imposta doganale, v.: FIORENZA, *Dichiarazione e destinazione doganale*, Padova, 1982). In questo senso hanno natura diversa le sovrimposte di confine che, corrispondenti all'imposta di fabbricazione gravante sugli analoghi prodotti interni, il Legislatore riconduce al genere dei diritti di confine. Su tale profilo si rinvia a MARESCA, *Le imposte di fabbricazione e le sovrimposte di confine rispetto ai diritti doganali: gli equivoci di una ricostruzione sistematica*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, II, 1098, il quale pare volersi richiamare alla rilevanza delle "finalità" anziché del fatto economico. Le sovrimposte di confine realizzano per le merci di produzione nazionale e di produzione estera uguali condizioni di mercato. Questa specifica *ratio* esclude, tuttavia, che a loro fondamento stiano altresì quei medesimi fini (extrafiscali) che hanno occasionato l'istituzione delle corrispondenti imposte di fabbricazione. Normalmente le imposte di fabbricazione erano istituite per proteggere o controllare lo sviluppo e/o le condizioni del mercato per un determinato settore produttivo.

³¹ La dottrina pone solitamente i diritti doganali tra le imposte sui consumi al pari delle imposte di fabbricazione (cfr. POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, p. 563) oppure ne trascura la classificazione (cfr. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1969, p. 491).

l'imposta è dovuta sulla quantità prodotta (produzione) come risulta dalla dichiarazione di lavorazione e che il pagamento si esegue, salvo che per le fattispecie di abbonamento³² e di rilevazione a contatore³³, sulla base della dichiarazione di lavorazione o di estrazione del prodotto dal magazzino di fabbrica per l'immissione in consumo, risulta evidente che il legislatore abbia colto nei due fatti (produzione-consumo) una consequenzialità necessaria senza farne, tuttavia, un *unicum*³⁴. Ciò conferma la disposizione per la quale l'ammanco della merce immessa a deposito non esclude l'esistenza dell'obbligazione d'imposta ma è, ricorrendone le circostanze, fatto liberatorio dell'obbligo di pagamento. Infatti l'ammanco non estingue l'obbligazione ma è fatto che legittima il provvedimento amministrativo di "sgravio" e/o di "abbuono", vale a dire l'atto con il quale si accerta l'evento negativo, la non immissione in consumo (v. *infra*, par. 6, Cap. III).

Certo la "produzione" è altro rispetto al "consumo", ma essa non rileva quale fatto astratto, rileva, invece, quale fatto qualificato dalla dichiarazione di lavoro³⁵, vale a dire quale produzione di beni la cui destinazione al consumo è in *re ipsa*, per la natura del prodotto e per la determinazione operata dal proprietario delle merci così trasformate³⁶. Avallando tale ricostruzione, si potrebbe concludere, affermando che: il presupposto delle imposte di fabbricazione consiste nella trasformazione della materia per l'uso o l'impiego che il produttore definisce e qualifica con la "dichiarazione di lavorazione";

³²Le fattispecie di abbonamento costituivano una eccezione ed erano previste per casi marginali, così per la birra (art. 11, D.M. 8 luglio 1924), l'energia elettrica (art. 13, D.M. 8 luglio 1924); sulla rilevanza dell'abbonamento cfr. FIORENZA, *Rilevanza delle nozioni di "capacità contributiva" e di "capacità produttiva" nelle imposte di fabbricazione riscosse con il sistema dell'abbonamento*, in *Dir. prat. trib.*, 1982, II, p. 990.

³³Anche la rilevazione a contatore, non era un sistema generale, poiché l'impossibilità della installazione poteva dipendere dalla natura stessa del prodotto.

³⁴Invero, per alcune imposte di fabbricazione una sommaria analisi della disciplina del procedimento impositivo potrebbe mettere in dubbio la centralità della dichiarazione nell'ambito della fattispecie, ma, la circostanza per cui il pagamento del tributo sia previsto nel momento in cui la merce viene estratta dal magazzino di fabbrica è irrilevante per individuare il momento della nascita dell'obbligazione.

³⁵Nel senso che la produzione è qualificata dall'utilità del prodotto, cfr. TRIMELONI, *Abbuono e sgravio sulle imposte di fabbricazione: una terminologia legislativa ambigua*, in *Dir. prat. trib.*, 1976, II, p. 1120.

³⁶In altri termini, o le imposte di fabbricazione sono *sic et simpliciter* imposte sui consumi ed il fabbricante è indicato quale soggetto passivo di imposta per ragioni di tecnica impositiva oppure, come pare più logico, la capacità contributiva è espressa dall'atto di impiego della ricchezza nel processo di trasformazione della materia, essendo tale impiego diretto alla utilizzazione del mercato.

il produttore, pone in essere il fatto economico espressivo di capacità contributiva ed è anche il soggetto individuato dalla norma quale soggetto passivo³⁷ (sugli sviluppi di tale orientamento v. *infra*, Cap. III).

Da quanto sinora esposto appare chiaro che presupposto delle imposte di fabbricazione è la “produzione”. Ma occorre una ulteriore puntualizzazione poiché il “consumo”, come si è già osservato, acquisisce rilevanza nella realizzazione della fattispecie. Le norme vi fanno spesso riferimento in diverse occasioni e anche per stabilire il momento in cui deve essere effettuato il pagamento dell'imposta³⁸. Da tale riferimento, comunque, non può discendere che il presupposto si identifica con l'immissione in consumo, in primo luogo perché l'obbligazione d'imposta sorge in un momento antecedente, e, in secondo luogo, perché il tempo dell'adempimento può ben essere separato e diverso da quello in cui l'obbligazione viene ad esistenza. L'immissione in consumo, nell'ipotesi rilevata, opera, più semplicemente, come termine di scadenza. Né varrebbe notare che l'immissione in consumo, senza l'effettuazione del pagamento, costituisce illecito giacché la violazione sussiste per il fatto che il pagamento sia stato omesso in relazione all'avvenuta produzione³⁹.

Più probante potrebbe essere l'osservazione che l'impossibilità della immissione al consumo è causa esimente dell'obbligo di pagamento⁴⁰. Tutta-

³⁷ Il che pare coerente con il principio di congruenza che pure deve ispirare la corretta lettura del ricollegamento del presupposto al soggetto passivo d'imposta giacché, come autorevolmente rilevato, nella valutazione degli effetti negativi dell'imposizione non può prescindersi dall'incidenza sulla economia del soggetto designato dalla legge quale contribuente; su tali profili v.: GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, p. 104.

³⁸ Il che avviene tutte le volte che l'obbligo di pagamento è collegato con l'estrazione del prodotto dal magazzino di fabbrica per l'immissione in consumo.

³⁹ È opportuno rilevare che, volendo ricondurre ad unità le diverse ipotesi di violazioni previste dalle singole leggi d'imposta, le fattispecie contravvenzionali ruotano intorno alla violazione degli obblighi strumentali (omessa dichiarazione, irregolare tenuta dei registri di carico e scarico, omesso o ritardato pagamento del diritto di licenza, ecc.). Per una ricostruzione sistematica delle violazioni relative alle singole imposte di fabbricazione, v.: ALESSI, *Monopoli, imposte di fabbricazione, dazi doganali*, cit., p. 1104.

⁴⁰ In tal senso cfr. art. 8, D.L. 11 ottobre 1949, n. 707 sostituito dall'art. 9, D.L. 23 ottobre 1964, n. 989 e modificato dall'art. 20, L. 15 dicembre 1971, n. 1161, il quale stabilisce che «nei casi di perdita o di distruzione di prodotti gravati da imposta di fabbricazione o dalla corrispondente sovrimposta di confine ed eventualmente da diritto erariale è accordato l'abbuono degli stessi quando sia provato che la perdita o la distruzione dei prodotti è avvenuta per caso fortuito o per forza maggiore o comunque per fatti imputabili a titolo di colpa non grave a terzi od allo stesso soggetto passivo (...)». La norma è stata interpretata autenticamente dall'art. 22 *ter*, L. 22 dicembre 1980, n. 891, il quale ha escluso che l'espres-

via sarebbe agevole ribattere che, se è vero, come si è detto, che il presupposto sta nella produzione per la necessaria destinazione al consumo dei beni prodotti, è evidente che l'impossibilità oggettiva ad immettere in consumo i beni prodotti è elemento che esclude l'attualità della capacità contributiva⁴¹.

In altri termini l'impossibilità, resa oggettiva dal caso fortuito e dalla forza maggiore, ad utilizzare la ricchezza è fatto che esclude il presupposto per l'inesistenza materiale del bene espressivo dell'indice di capacità contributiva.

Per ciò che concerne l'analisi degli elementi strutturali tipici della fattispecie imponibile e del requisito della capacità contributiva, ci si soffermerà più ampiamente nel Cap. III.

3. *Le imposte di consumo e di fabbricazione: profili economici e finanziari*

Dopo aver esaminato l'evoluzione storico-normativa che ha caratterizzato l'imposizione sul consumo dall'epoca dei Romani fino ai primi anni del Novecento, opportuno analizzare il profilo funzionale in considerazione del fatto che essa occupa da sempre un ruolo fondamentale nell'ambito della finanza pubblica⁴².

sione "perdita" possa essere intesa nel senso di sottrazione della disponibilità (Cass. 7 settembre 1974, n. 4779).

⁴¹ Sul requisito di attualità della capacità contributiva: v. MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, in *Enc. giur.*, V, Roma, 1988; ID., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973; ID., *Profili generali*, in MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993; ID., *Il principio di capacità contributiva espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra singolo e comunità*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di Perrone, Berliri, cit., p. 39 ss.; tale requisito comporta che il fatto indice di capacità contributiva assunto a presupposto di imposta debba mantenere un collegamento temporale con la potenzialità economica espressa dal contribuente; GAFFURI, *Il senso della capacità contributiva*, ivi, p. 25 ss.; ID., *Diritto tributario. Parte generale e parte speciale*, Milano, 2016, pp. 22-34; TESAURO, *Istituzioni di Diritto tributario, Parte generale*, Torino, 2016, pp. 70-71, il quale sostiene che il tributo, nel momento in cui trova applicazione, deve essere correlato ad una capacità contributiva in atto, non ad una capacità contributiva passata o futura. Pertanto, i tributi retroattivi sono in contrasto con il principio costituzionale se colpiscono fatti del passato che non esprimono una capacità contributiva attuale. Per la giurisprudenza costituzionale cfr. tra le tante, Corte cost. 9 marzo 1959, n. 9, in *Foro it.*, 1960, I, 31; Corte cost. 26 giugno 1964, n. 45, in *Giur. cost.*, 1965, I, 12; Corte cost. 23 maggio 1966, n. 44, in *Giur. cost.*, 1966, I, 961; Corte cost. 20 luglio 1994, n. 315, in *Giur. it.*, 1995, I, 2650.

⁴² Per un esame dei profili economici e finanziari delle imposte sui consumi v.: GRIZIOTTI, *L'imposizione dei consumi e i monopoli fiscali*, in *Studi di Scienze delle finanze e diritto finanziario*, II, Milano, 1956, p. 449 ss.; COSCIANI, *Istituzioni di scienze delle finanze*, Torino,

Si è passati, nel corso della storia, da imposte di consumo primordiali ad imposte di fabbricazione molto sofisticate⁴³.

Secondo l'impostazione tradizionale la funzione fiscale dell'imposta di consumo è quella di colpire la capacità contributiva del consumatore da solo o congiuntamente a quella del produttore.

Tra le funzioni extrafiscali si possono ricordare: a) la protezione economica, la quale può giungere anche al punto di cambiare natura all'istituto finanziario se, anziché funzione accessoria a quella fiscale, si presenta come esclusiva, in tal caso si è in presenza di una misura protettiva pura e semplice e non di un'imposta; b) la restrizione dei consumi non desiderabili, ma non proibiti o proibibili, tipico esempio è l'imposta sui consumi di beni di lusso, l'imposta sui liquori o sulle bevande molto alcoliche e l'imposta sui consumi di beni dannosi alla salute o all'ambiente; c) la redistribuzione della ricchez-

1961, p. 266 ss.; EINAUDI, *Saggi sul risparmio e l'imposta*, Torino, 1941, p. 41; AA.VV., *Il sistema tributario*, in F. FORTE (diretto da), *Trattato di economia pubblica*, Milano, 1983, p. 523 ss.; FORTE, *Il consumo e la sua tassazione*, I, *Elementi di una teoria generale*; II, *Le imposte sulle vendite e sul valore aggiunto*, Torino, 1973; ID., *Scienze delle finanze*, Milano, 2002, p. 297 ss.

⁴³ Come già più volte ribadito, le imposte di fabbricazione, nel quadro delle imposte indirette sui consumi, si applicano convenientemente a quelle merci la cui produzione, per gli ingenti capitali fissi che richiede, tende ad accentrarsi in poche grandi imprese ed hanno quindi il pregio di rendere possibile un accertamento agevole ed una sorveglianza sulla produzione nello stesso tempo efficace e poco onerosa, perché ristretta ad un piccolo gruppo di stabilimenti. Mette bene in luce questo pregio, ALESSI, *Monopoli fiscali, imposte di fabbricazione, dazi doganali*, cit., p. 72, secondo cui «oltre ai pregi di natura squisitamente giuridica che, si concretano in una evidente semplificazione del meccanismo di accertamento (poiché un solo rapporto giuridico d'imposta, tra Stato e produttore, si sostituisce agli innumerevoli ipotetici rapporti giuridici tra Stato e consumatori) con conseguente riduzione delle possibilità di evasione dell'imposta, sono da prendere in considerazione, nel valutare il sistema di imposizione del consumo, che con l'imposta di fabbricazione si attuano, altresì, quei pregi derivanti dalla utilizzazione delle norme che disciplinano le singole imposte di fabbricazione per finalità economiche e sociali. Da una parte, infatti, il Legislatore fiscale realizza manovre di politica economica, incentivando o disincentivando, mediante la determinazione di differenti livelli di aliquote o per mezzo di agevolazioni (sotto forma di esenzione o di abbuono), determinate attività; dall'altra, favorisce la fabbricazione di determinati prodotti di genere non voluttuario o di utilità sociale: si pensi, all'art. 19, D.M. 8 luglio 1924 (testo unico delle disposizioni legislative in vigore per l'imposta di fabbricazione sugli spiriti) che esenta da imposta di fabbricazione lo spirito adoperato a scopo di illuminazione o di deterzione. Inoltre, talune norme permettono l'osservanza di elementari postulati igienici nella fabbricazione di certi prodotti, impedendo o limitando l'uso di certe materie prime nocive; altre tutelano la salute pubblica, indicando i requisiti di alcuni prodotti destinati al consumo. Questi fini possono essere raggiunti anche grazie agli ampi poteri di controllo concessi all'amministrazione competente».

za, colpendo spese eccessive o voluttuarie e assorbendo sopraredditi.

Dal punto di vista economico-finanziario i consumi si possono colpire, sia mediante le imposte indirette poste sulla cessione o sul possesso di beni o servizi devoluti al consumo finale, sia mediante imposte personali sulla spesa che esonerano quella parte del reddito devoluta al risparmio e colpiscono la parte del patrimonio e dei redditi devoluti al consumo.

Le imposte sulla spesa che si conoscono, sono concepite, per lo più, come tributi che, tramite indici del reddito speso, desunti da determinati consumi o dal possesso di beni di consumo, colpiscono il reddito presunto, che non si riesce ad individuare in altro modo: tale l'imposta comunale di famiglia, abolita con la riforma tributaria.

L'imposizione personale sulla spesa, intesa come vera e propria imposta e non come strumento analitico-indiziario per la tassazione del reddito complessivo è di difficile accertamento in quanto comporta un doppio passaggio: prima la determinazione del reddito come prodotto, ovvero come entrata netta, ovvero come provento delle fonti indicate dal Legislatore e poi la determinazione della parte di esso destinato al risparmio e, quindi non tassabile.

Più precisamente, costituiscono forme pure di imposizione sui consumi: a) le imposte sulle vendite di merci e sulle prestazioni di servizio effettuate direttamente nei confronti del consumatore; b) l'imposta sul valore aggiunto, cioè un'imposta plurifase non cumulativa. Costituiscono invece forme impure di imposizione sui consumi: a) l'imposta monofase sulla produzione; b) l'imposta plurifase sul valore pieno.

Le imposte speciali sui consumi colpiscono soltanto determinati beni ed in modo differenziato. Il nome attribuito all'imposta (di produzione, di consumo) non è rilevante sotto l'aspetto economico perché inerisce alla struttura tecnica dell'imposizione o al momento in cui il prelievo viene effettuato.

Nella maggior parte dei casi, le imposte di consumo sono indirette⁴⁴ o

⁴⁴Le imposte vengono tradizionalmente suddivise in imposte dirette e indirette. Si tratta di una classificazione il cui contenuto e la cui interpretazione è però variata nel corso del tempo. Essa può essere fondata su una distinzione fra gli indici che le singole imposte utilizzano per valutare la capacità contributiva dei soggetti cui commisurare il prelievo, ovvero sulla diversa probabilità che il loro onere venga trasferito dal contribuente cui si applicano per legge ad altri soggetti economici. Secondo il primo approccio si definiscono: a) imposte dirette, quelle che colpiscono manifestazioni immediate della capacità contributiva del contribuente, quali il reddito ed il patrimonio; b) imposte indirette, quelle che colpiscono manifestazioni mediate della capacità contributiva e cioè atti quali il consumo di beni o il trasferimento di attività che portano a desumere l'esistenza di un reddito o di un patrimonio. In base al secondo approccio, sono chiamate: a) dirette, le imposte il cui one-

nel senso che colpiscono la produzione (imposte di fabbricazione, imposte sul valore aggiunto della produzione) o il passaggio di una linea daziaria (dazi di confine) o la cessione del bene destinato al consumo (imposte sulle vendite finali e imposte sul valore aggiunto dei consumi) o nel senso che colpiscono il possesso di beni durevoli che si presume siano usati (come televisori, auto, aerei).

In tale ultimo caso, tali tributi si configurano, più propriamente, come imposte patrimoniali.

L'argomento centrale a favore della tassazione dei soli consumi o almeno di una minor tassazione del risparmio è che il risparmio, che si forma nella società, è minore di quello che apparirebbe ottimale, per cui si presenta come un bene meritorio da incentivare con agevolazioni fiscali. Tale ragionamento dovrebbe portare ad un'attenuazione della tassazione sul reddito e sul patrimonio che si affiancherebbe a sua volta a forme di tassazione indiretta sui consumi.

La tassazione indiretta dei consumi può trovare giustificazione anche in virtù del principio del beneficio⁴⁵, soprattutto in rapporto ai servizi degli enti locali correlati, per lo più, ad attività proprie della vita urbana; infatti i numerosi servizi pubblici di cui godono i non residenti che si recano in una città possono esser finanziati quasi esclusivamente con imposte sui consumi⁴⁶.

re grava effettivamente sul contribuente individuato dalla legge, che si trova nell'impossibilità di trasferirlo su altri soggetti economici; b) indirette le imposte il cui onere può essere trasferito dal contribuente ad altro soggetto economico (ad esempio attraverso un aumento del prezzo dei beni che egli vende) e che quindi gravano, indirettamente, su questo secondo soggetto (così BOSI, *Corso di scienza delle finanze*, Bologna, 1996, pp. 214-215).

⁴⁵ Per un esame del principio del beneficio in una prospettiva economico-finanziaria, si segnalano: GRIZIOTTI, *Il principio della capacità contributiva e le sue applicazioni*, in *Riv. dir. fin.*, 1949, I, p. 15 ss.; ID., *Il principio del beneficio e l'imposizione delle rendite fiscali*, *ivi*, 1950, I, p. 332 ss.; STEVE, *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, 1976, p. 248 ss.; LECCISOTTI, *Lezioni di scienza delle finanze*, Torino, 1991, p. 332 ss.; FORTE, *Principi di economia pubblica*, I, Milano, 1993, p. 758 ss.

⁴⁶ Si tratta di un tema attualissimo considerata la previsione contenuta nella legge sul federalismo municipale (art. 4, D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23) che consente ai Comuni capoluogo di provincia o a quelli inclusi negli elenchi delle località turistiche di istituire un'imposta di soggiorno che grava su coloro che alloggiano nelle strutture ricettive ubicate nel territorio comunale, per alcune riflessioni sul nuovo tributo si rinvia a: DAMIANI, *L'imposta di soggiorno: prove di federalismo fiscale "disarticolato"*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 2631; LOVECCHIO, *Proposte correttive per "service tax" comunale e imposta di soggiorno*, *ivi*, 2011, p. 3756; VERRIGNI, *La nuova imposta di soggiorno ed i primi orientamenti della giurisprudenza amministrativa*, in *Riv. it. dir. tur.*, 2012, p. 69 ss., SCANU, *La fiscalità del turismo: un'opportunità*

Al riguardo si ricorda anche l'art. 27, comma 4, D.Lgs. 5 maggio 2009, n. 42 (Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 Cost.), il quale prevede che, a fronte dell'assegnazione di ulteriori nuove funzioni alle regioni (sia ordinarie, sia a Statuto speciale), si assegneranno corrispondenti modalità di finanziamento aggiuntivo attraverso forme di compartecipazione a tributi erariali e alle accise, fatto salvo quanto previsto dalle leggi costituzionali in vigore. Tale previsione ha creato un acceso dibattito nell'ambito degli Statuti delle regioni autonome che sono approvati con norma di rango costituzionale.

Significativo è il caso della regione Sicilia, il cui Statuto, all'art. 36 attribuisce alla regione l'intero gettito di tutti i tributi erariali riferibili al suo territorio, riservando allo Stato soltanto «le imposte di produzione e le entrate dei tabacchi e del lotto». Alla regione spetta, invece, oltre a quello derivante dall'istituzione di tributi propri, il gettito riferibile al proprio territorio, derivante da tutti i tributi comprese le imposte sui consumi, salva la possibilità dello Stato, prevista dall'art. 2 delle norme di attuazione dello Statuto in materia finanziaria, di introdurre riserve, a proprio favore, con legge, sulle nuove entrate di spettanza regionale⁴⁷.

Negli studi a matrice prevalentemente economica il criterio del beneficio rileva in ordine al finanziamento dei servizi pubblici c.d. "divisibili", essendo i servizi pubblici c.d. "indivisibili" finanziati attraverso tributi di tipo contributivo.

per le regioni, una tentazione per lo Stato, in AA.VV., *Tourism taxation. Sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività*, a cura di Ficari, Scanu, Torino, 2013, p. 2 ss.

⁴⁷In virtù dell'art. 36, Statuto, il Ministero dell'Economia ha negato alla Sicilia il gettito delle accise sui prodotti energetici quali il carbone, la lignite, il coke di carbon fossile e il gas naturale, riscosse nel territorio regionale, considerandole tributi sulla produzione. Sulla questione la regione ha proposto conflitto di attribuzione innanzi alla Corte Costituzionale, la quale con sent. 25 marzo 2010, n. 115, attesa la mancanza nello Statuto di una disposizione che attribuisca alla Regione il gettito di tutte le imposte sul consumo, ha ritenuto che al bilancio regionale debba esclusivamente confluire il gettito delle imposte sul consumo specificatamente indicate (su tali profili cfr. CAMELI, *Incertezze in tema di accise e Statuto della regione Sicilia*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 448 ss.). Per casi analoghi v.: Corte cost. 23 giugno 1998, n. 233, riguardante un conflitto di attribuzione sollevato dalla regione Sardegna per quote di accise spettanti sulla benzina per autotrazione; Corte cost. 21 novembre 2006, n. 382, relativa ad un conflitto di attribuzione promosso dalla Valle d'Aosta in tema di gettito dell'accisa sulla benzina spettante in base alle norme statutarie. Secondo LA SCALA, *Accise e tributi per l'ambiente: quale rapporto Stato - Regioni alla luce del c.d. federalismo fiscale*, in *Fin. loc.*, 2009, p. 54 ss., a favore dell'assegnazione alle regioni, del gettito derivante dalle accise che gravano sui prodotti petroliferi milita anche la previsione del principio di territorialità, fondamentale architrave dell'ingegneria costituzionale in materia di federalismo fiscale.

Deve peraltro osservarsi che già da tempo (in particolare da quando la riscossione avveniva ordinariamente per mezzo del ruolo d'imposta e quindi prima dell'avvento della c.d. "fiscalità di massa"), attraverso una rivalutazione della funzione della *ratio legis* si era in qualche modo autorevolmente cercato di attribuire rilevanza giuridica al principio del beneficio nel quadro dell'art. 53 Cost.⁴⁸.

In tale ottica i tributi solidaristici, denominati anche «tributi a titolo contributivo» (o meglio redistributivo), sarebbero caratterizzati dal conseguimento di finalità generali, *rectius* dal finanziamento dei servizi indivisibili; si tratta in buona sostanza delle imposte, dirette o indirette, che per loro natura hanno essenzialmente finalità redistributiva; per tali tributi l'equo e razionale criterio di riparto non potrebbe che essere la capacità economica «solidaristica». Viceversa i tributi paracommutativi sarebbero caratterizzati da una specifica correlazione giuridicamente rilevante nella fattispecie imponibile tra attività pubblica e responsabilità o vantaggio del contribuente; in linea di principio ove la responsabilità o il vantaggio rilevano individualmente avremo le tasse, ove, viceversa, rilevano per il contribuente in quanto membro di una collettività qualificata avremo i contributi; per i tributi paracommutativi l'equo e ragionevole criterio di riparto non potrebbe 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 pubblico⁴⁹.

Il principio del beneficio è molto importante in relazione alla tassazione differenziale di certi consumi ambientali, come ad es. quelli di carburante per l'uso delle strade.

⁴⁸Difatti, secondo BETTI, *Teoria generale del negozio giuridico*, Torino, 1952, p. 193, «poiché le norme tributarie perseguono in generale lo scopo pratico di organizzare stabilmente nello Stato fonti di reddito per raggiungere fini d'interesse pubblico, o comunque collettivo, e trovano il fondamento giuridico delle loro disposizioni nei vantaggi che i contribuenti ricavano dall'appartenere alla comunità sociale, e specialmente nei benefici che loro ridondano dalla trasformazione dei tributi in servizi ben capaci di soddisfare bisogni pubblici, la *ratio* della norma tributaria sarebbe appunto rappresentata dalla trasformazione del gettito dei tributi in beni e servizi in grado di soddisfare i bisogni pubblici; in tal modo il collegamento economico tra imposte e spese pubbliche, acquisterebbe rilevanza giuridica fornendo base concreta all'art. 53 Cost., al quale spetterebbe comunque il ruolo di distribuire il prelievo secondo la capacità contributiva del singolo, appunto da commisurarsi al costo dei servizi pubblici determinato in base a criteri di equità, efficacia ed efficienza ovvero, in assenza di beneficio, direttamente attraverso la capacità contributiva».

⁴⁹In tal senso, DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, cit., p. 102 ss.

Mentre le imposte indirette generali sui consumi mirano a colpire la generalità del consumo, quelle speciali, come le accise sul valore o sulla quantità mirano a colpire particolari categorie o specie di consumi.

Le imposte generali sui consumi possono applicarsi all'atto della vendita dei beni o dei servizi, come imposte sulle vendite o al passaggio di una linea di confine, come dazio, in quanto solo questi due fenomeni hanno carattere di generalità.

La tassazione della produzione con controllo dell'Amministrazione finanziaria presso i luoghi di produzione consente di colpire la produzione di beni di massa e non consente di raggiungere la produzione artigianale.

Essa, se limitata a pochi beni, prodotti in poche grandi imprese, alla luce della teoria della tassazione ottimale e di quella delle diseconomie esterne o, talora del principio del beneficio, non si presta alle critiche del passato, salvo la presenza di aliquote elevate che possono incentivare fenomeni di evasione.

I dazi, un tempo comunemente applicati dagli Stati e dai comuni, come strumento fiscale generale sui consumi, nell'attuale sistema economico ostacolerebbero il commercio internazionale e, quindi sarebbero in contrasto con l'unificazione crescente dei mercati⁵⁰. Inoltre, poiché esplicano anche funzioni di protezione della produzione interna, sarebbero visti con una certa diffidenza.

⁵⁰La materia dei dazi doganali è stata oggetto di un processo di armonizzazione nell'ordinamento europeo che ha prodotto un assetto normativo tendenzialmente stabilizzato nella legislazione nazionale degli Stati membri. Ed invero, l'abbattimento delle frontiere doganali al fine di consentire la libera circolazione di beni e servizi nell'ambito commerciale europeo costituisce una regola del tutto fondamentale per il mercato comune che trova, peraltro, un esplicito riconoscimento nel Trattato di funzionamento (in specie all'art. 3, punto a) ove il divieto di istituire dazi doganali o tasse ad effetto equivalente per le merci in entrata ed in uscita dallo Stato è indicata come la prima tra le azioni fondamentali dell'Unione che devono essere preferenzialmente perseguite per il raggiungimento dell'integrazione comunitaria. Sulla unificazione doganale e sulla creazione di uno spazio di libero scambio, senza pretesa di completezza, cfr.: ARDIZZONE, *Comunità economica europea*, in *Enc. giur.*, VII, Roma, 1988, p. 2 ss.; GUIZZI, *Politiche comunitarie*, in *Enc. dir.*, Agg. III, Milano, 1999, p. 844; GALLO, *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 725 ss.; PENNETTA, *Unione doganale*, in *Enc. dir.*, Agg. V, Milano, 2001, p. 1073; BERR, *Union douanière*, in *Rev. Trim. dr. Eur.*, 2010, pp. 289-402; DRAETTA, *Elementi di diritto dell'Unione Europea*, Milano, 2010, pp. 99-139; BLUMANN, *Droit materiel de l'Union européenne*, Paris, 2012, pp. 253-269; SCHEPISI, *Unione doganale*, in TIZZANO (a cura di), *Trattati sull'Unione europea*, Milano, 2014, pp. 549-567.

4. Segue: l'IVA quale imposta generale sul consumo

La più importante imposta indiretta sul consumo, di carattere generale è rappresentata dall'IVA.

Si considera un'imposta europea che trova il suo fondamento economico e giuridico nella disciplina comunitaria di cui rappresenta uno degli strumenti più rilevanti previsti per la realizzazione delle finalità politiche, economiche e sociali alla base del Trattato di Roma. Dunque, si tratta di un tributo in grado di influire sensibilmente sulla creazione del mercato interno e sugli obiettivi dell'Unione, anche di tipo diversi da quelli meramente "mercantili".

Nel caso dell'IVA siamo in presenza di una regolamentazione che istituisce l'imposta e ne disciplina il funzionamento totalmente comunitaria, nell'ambito della quale ai singoli Stati membri viene riservata l'attuazione di aspetti di dettaglio al fine di evitare misure protezionistiche volte a favorire l'esportazione dei propri prodotti e la penalizzazione delle importazioni dei prodotti degli altri Stati.

Il dato indiscutibile è che si tratta di un'imposta sul consumo che colpisce solo l'incremento di valore che un bene o un servizio acquisisce ad ogni passaggio economico che precede il consumo, partendo dalla fase della produzione del bene o servizio a quella finale di destinazione all'utilizzazione personale. La sua qualificazione giuridica è ormai acclarata, considerando, sia il costante orientamento della Corte di Giustizia, sia la prassi delle istituzioni europee.

Lo stesso può affermarsi per la dottrina europea⁵¹, pur essendo di grande attualità uno studio del tributo affiancato a quello delle imposte sui redditi e, quindi, ad un'analisi dell'IVA incentrata sulle operazioni.

Tuttavia bisogna sempre tenere presente la tipicità dell'imposta, applicata ad ogni fase del processo economico al fine di tassare i consumi attraverso il meccanismo della detrazione di imposta da imposta che, da un lato, garantisce la neutralità del carico impositivo per coloro che sono qualificabili soggetti passivi in senso giuridico e, dall'altro, simmetricamente, dovrebbe realizzare la traslazione dell'imposta sul consumatore finale, ma a condizione che le operazioni siano poste in essere nell'esercizio di un'attività economica e che le stesse siano gravate dal tributo.

⁵¹ Per un'analisi dettagliata in merito alle diverse tipologie di imposte sul consumo v., i contributi citati nel volume, in particolare, CNOSSEN, *A primer vat as perceived by lawyers, economists and accountants*, in AA.VV., *Value added tax and Direct Taxation. Similarities and differences*, a cura di Lang, Melz, Amsterdam, 2009, p. 126 ss.

Pertanto, la caratteristica essenziale dell'IVA, concepita come imposta "plurifase", è quella di essere «preordinata attraverso gli istituti della rivalsa e della detrazione, alla traslazione del carico tributario dai soggetti passivi di diritto, al consumatore finale o contribuente di fatto, mantenendo, tendenzialmente la neutralità nei confronti dei primi. La sua struttura mostra come si tratti di un tributo che, attraverso la concatenazione di varie fasi, tende ad un preciso risultato finale, cioè l'incisione del contribuente di fatto, diverso da quello preso in considerazione dalle norme come soggetto passivo»⁵².

Il tema della rivalsa nell'ambito della tassazione sul consumo sarà trattato più ampiamente nel Cap. III.

La previsione di regimi speciali, di esclusioni ed esenzioni, nonché di diverse aliquote d'imposta, tendenzialmente uniformi a livello comunitario, consente di ponderare il prelievo tenendo conto della natura del consumo, riservando ai consumi di prima necessità un carico fiscale minimo, prevenendo per quelli non essenziali una tassazione più rilevante.

L'IVA così come strutturata realizza anche una funzione perequativa nella tassazione generale dei consumi, in quanto, aggiungendosi al prezzo determinato dal mercato, concorre all'equilibrio dei prezzi dei generi di prima necessità, ma anche alla realizzazione di politiche economiche nazionali e comunitarie di indirizzo delle scelte economiche private.

A livello europeo è necessaria la collaborazione degli Stati membri al fine del buon funzionamento dell'IVA soprattutto in relazione agli scambi intra-comunitari che si sviluppano in ambito UE⁵³. D'altra parte, poiché è possi-

⁵² SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, p. 1287; ID., *La detrazione Iva nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997, II, p. 1043.

⁵³ La Commissione europea, nel Libro Bianco del 2011 (Doc. COM 851 del 6 dicembre 2011) ha proposto diversi interventi, sia con l'introduzione di strumenti nuovi, quali il VAT Forum e il Group on the future of VAT, sia con il miglioramento di quelli esistenti, come la pubblicazione *on line* dei risultati degli incontri del VAT Committee. Alla base di queste modifiche altro non vi è che l'auspicio del dialogo fra le Amministrazioni fiscali e fra queste e gli operatori, come base necessaria per il raggiungimento di un mercato definitivo, come indica il Libro Bianco, solido e robusto. Proprio nell'ambito del *Global Forum* sull'IVA i diversi Stati membri dell'Unione hanno accettato di partecipare al progetto pilota con l'obiettivo di migliorare e rafforzare la cooperazione fra le autorità fiscali nel rapporto con gli operatori. Ed è nel quadro del dialogo che si innesta il progetto denominato CBR – *Cross Border Ruling*, partito a giugno 2013, il cui termine di scadenza è fissato al 30 settembre 2018. L'obiettivo del CBR è di sottoporre al giudizio delle Amministrazioni fiscali, interessate da un'operazione transnazionale, il corretto utilizzo delle norme ad essa applicabili concretamente. Per i primi commenti sul CBR, cfr. CENTORE, *Luci e ombre del*

bile che una parte del tributo generale sui consumi rimanga sull'offerta, in quanto non tutta l'imposta riesce a trasferirsi in avanti in modo completo e poiché alcuni beni sono maggiormente prodotti da alcuni Stati, è risultata indispensabile l'armonizzazione dell'IVA, rivolta ad evitare distorsioni allocative fra gli Stati membri dell'UE. Infatti, sussistono forchette di aliquote con minimi e massimi entro cui si deve applicare l'aliquota normale e la lista dei beni che possono essere tassati con aliquote ridotte nonché il livello minimo a cui tali aliquote possono scendere.

5. Segue: le accise quali imposte speciali sul consumo

È nel settore delle accise che si possono realizzare nell'UE, le distorsioni allocative più insidiose, poiché si tratta di imposte selettive su particolari beni e servizi che possono avere aliquote molto elevate, in relazione alla natura degli stessi.

Le distorsioni concorrenziali, fra gli Stati Membri dell'UE, tramite accise possono attuarsi, in linea teorica, mediante: a) applicazione da parte dello Stato m , membro dell'UE, ai prodotti j di altri Stati n membri dell'UE, *similari ai beni i prodotti in m* , di imposte superiori a quelle applicate dallo Stato m ai beni i ; b) applicazione da parte dello Stato m a prodotti g di Stati n di imposte intese a proteggere indirettamente beni h prodotti in m (tipica la tassazione elevata dell'olio d'oliva nei paesi che producono burro o l'imposta sulla margarina nei paesi produttori di oli di semi, della birra nei paesi che producono vino e viceversa).

Come è noto, nell'Unione Europea tali forme discriminatorie sono vietate dagli artt. 111 e 112 del Trattato di funzionamento⁵⁴.

Inoltre per evitare l'insorgenza di situazioni discriminatorie, sono state

"ruling" intra-europeo sull'IVA, in *Corr. trib.*, 2016, p. 598 ss.; GABELLI, PORRELLO, *La revisione della disciplina degli interpelli*, in *Fisc. comm. int.*, 2016, pp. 59-60; FURLAN, ORIOLI, *Il nuovo "Cross Border Ruling" per l'IVA*, *ivi*, 2016, p. 23.

⁵⁴L'art. 111 TFUE afferma testualmente: «I prodotti esportati nel territorio di uno degli Stati Membri non possono beneficiare di alcun ristorno di imposizioni interne che sia superiore alle imposizioni ad essi applicate direttamente o indirettamente». A sua volta l'art. 112 dispone che «per quanto riguarda le imposizioni diverse dalle imposte sulla cifra d'affari, dalle imposte di consumo e dalle altre imposte indirette, si possono operare esoneri e rimborsi all'esportazione negli altri Stati Membri e introdurre tasse di compensazione applicabili alle importazioni provenienti dagli Stati Membri, soltanto qualora le misure progettate siano state preventivamente approvate per un periodo limitato dal Consiglio, su proposta della Commissione».

elaborate Direttive al fine di realizzare un buon livello di armonizzazione tra i vari Stati Membri sia per quanto riguarda la struttura, sia per quanto riguarda le aliquote.

La Corte di Giustizia⁵⁵ è intervenuta più volte sulla questione, stabilendo che «la differenza tra le aliquote minime rispettivamente applicabili al vino e alla birra, non è, *stricto sensu*, una misura adottata dal Consiglio, bensì la conseguenza dei ravvicinamenti parallelamente operati tra le aliquote di accisa nazionali previste rispettivamente sul vino e sulla birra, (...) la Direttiva 92/84 (disciplinante l'accisa sugli alcolici) non si prefigge il ravvicinamento delle accise sul vino e sulla birra, ma è intesa a fissare un'aliquota minima per le accise su ciascuna delle due categorie di prodotti».

Attualmente i beni soggetti ad accisa armonizzata includono: i prodotti energetici, il tabacco lavorato, le bevande alcoliche.

Orbene, le accise sono pagate dal produttore in rapporto al volume dei beni tassabili, egli solitamente trasferisce il tributo sull'acquirente che lo trasla ulteriormente in avanti sull'utilizzatore finale, mediante una traslazione⁵⁶.

La traslazione è un fenomeno studiato per lo più dalla scienza delle finanze, si tratta di un *modus operandi* più o meno connaturale allo svolgimento delle attività economiche, in forza del quale, solitamente, gli oneri finanziari

⁵⁵Corte di Giustizia UE 17 giugno 1999, causa C-166/98, in *Racc.*, 1999, I, 3791; in senso analogo Corte di Giustizia UE 11 agosto 1995, cause riunite C-367/93 a C-377/93, in *Racc.*, 1995, I, 2229, secondo cui nell'applicazione dell'art. 95 del Trattato (ora 90), per il quale è essenziale la definizione della nozione "prodotti nazionali", il Belgio, i Paesi Bassi ed il Lussemburgo si considerano alla stregua di un territorio unico per ciò che concerne le accise sul vino, ne consegue che tutti i vini di frutta o di uva prodotti negli Stati del Benelux si considerano prodotti nazionali e pertanto, il trattamento fiscale di favore riservato dagli Stati del Benelux ai vini di uva prodotti nel Lussemburgo rispetto ai vini importati non risulta essere in contrasto con il Trattato ma sulla base di questo non si possono privilegiare i vini di frutta, diversa dall'uva, prodotti nel loro territorio a scapito di bevande similari provenienti da un altro Stato membro della Comunità.

⁵⁶La traslazione come fenomeno dell'economia di mercato si colloca all'interno della teoria degli effetti delle imposte, esso studia se e come un determinato tributo, concepito dal legislatore a carico di alcuni contribuenti, finisca per trasferirsi su altri; si tratta di una teoria che ha impegnato soprattutto gli studiosi di scienza delle finanze. È soltanto con PANTALEONI, il primo è più importante studioso del fenomeno della traslazione (*Teoria della traslazione dei tributi – Definizione, dinamica e ubiquità della traslazione*, Paolini, Roma, 1882), che fu definitivamente fatta chiarezza in ordine ad una terminologia che in precedenza, sul tema, era piuttosto confusa. Sul punto, senza pretesa di completezza, cfr. altresì: DE VITI DE MARCO, *Principi di economia finanziaria*, Torino, 1961; COSCIANI, *Istituzioni di scienza delle finanze*, cit., p. 266; STEVE, *Lezioni di scienza delle finanze*, cit., p. 248; BISES, *Traslazione delle imposte*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, Torino, 1999, XVI, p. 48 ss.; SOBRIO, *Economia del settore pubblico*, Milano, 2010, p. 241 ss.

di qualsiasi natura sopportati dal soggetto agente vengono trasferiti sui consumatori dei beni e dei servizi prestati, mediante fissazione di un prezzo (comprendente anche tutta o parte dell'imposta pagata), opportunamente dimensionato per garantire un utile netto compatibile con il mantenimento della domanda⁵⁷.

Il processo di traslazione di un'imposta avviene mediante variazioni nei prezzi dei beni o dei fattori produttivi scambiati sul mercato. Le variazioni nei prezzi dei beni sono la conseguenza di modificazioni nei comportamenti economici degli operatori in risposta all'introduzione di specifiche forme di imposizione. Il contribuente di diritto potrà infatti cercare di evitare di subire l'onere di un'imposta, riducendo le attività da cui deriva la nascita dell'obbligazione tributaria (il lavoro prestato per un'imposta sul reddito di lavoro, l'acquisto di beni di consumo per un'imposta sul consumo) o eliminando le situazioni di fatto che costituiscono il presupposto della tassazione (ad esempio con la vendita di un cespite patrimoniale in presenza di un'imposta sul patrimonio), le quali potranno subire un aumento nel prezzo a seguito dell'aumento della domanda⁵⁸.

Nell'ambito delle imposte sul consumo, non sempre l'acquirente è un commerciante che immette il bene nel consumo; può essere un'impresa che l'impiega nella produzione o nell'investimento. Non è possibile distinguere le due classi di utenti in quanto la destinazione effettiva non è ancora nota, quando i beni sono prodotti o posti dal fabbricante nei circuiti commerciali. Se i beni soggetti al tributo non sono acquistati dai consumatori finali bensì dai produttori di altri beni (come può accadere per le imposte sui prodotti petroliferi), si ha una tassazione di prodotti diversi, in misura variabile a seconda dell'importanza, nel loro costo, dei fattori produttivi. Così il tributo si diffonderà, in misura difficilmente calcolabile, in tutta la domanda finale di consumi ed investimenti.

⁵⁷ ALLENA, *Gli effetti giuridici della traslazione delle imposte*, Milano, 2005, p. 15 ss.; RANDAZZO, *Le rivalse tributarie*, Milano, 2012, p. 3 ss. il quale, dopo aver dato conto della posizione dottrinale sull'irrelevanza giuridica della traslazione economica, segnala il dato giurisprudenziale registratosi a partire dagli anni '80 in materia di tributi assolti all'interno dello Stato e contrastanti con l'ordinamento comunitario (...). Muovendo da questa ricostituzione l'Autore afferma che: «la traslazione economica ha assunto rilevanza giuridica anche all'interno dell'ordinamento tributario italiano, divenendo elemento condizionante il diritto alla restituzione del tributo nel caso di indebito comunitario ...». Si tratta di profili che saranno analizzati nel prosieguo del lavoro (v. *infra*, Cap. III).

⁵⁸ Per BISES, *Traslazione delle imposte*, cit., p. 51, «l'entità e la direzione della traslazione dipendono principalmente dalle caratteristiche dell'imposta, dalla elasticità della domanda e dell'offerta dei beni e dei fattori produttivi e dal regime del mercato in cui i beni e i fattori vengono scambiati».

Una delle obiezioni mosse alle accise è che esse colpiscono le quantità prodotte e non il valore dei beni. Esse quindi sarebbero sperequate a danno dei tipi di prodotti che, a parità di quantità, hanno minore valore. A tale sperequazione si può solo porre parzialmente rimedio, distinguendo le aliquote per le diverse classi o sottospecie di un determinato bene.

Alla luce delle suesposte considerazioni si osserva come le accise sulla produzione sono una forma imperfetta di tassazione indiretta.

Andrebbero applicate a pochi beni, possibilmente destinati, in gran parte, al consumo finale e realizzati da poche imprese in modo da facilitare l'attività di accertamento e realizzare un cospicuo gettito.

Se il tributo grava sulle merci interne è necessario applicare un dazio corrispondente per le merci importate, per evitare una distorsione della concorrenza a loro favore. Inoltre, poiché le imposte speciali sul consumo si propongono di colpire i consumi interni, non si applicano alle esportazioni: si concede l'esonero per i prodotti esportati soggetti al tributo; si concede il rimborso all'esportazione per il tributo già pagato sui beni da esportare; infine si consente l'importazione di beni destinati successivamente all'esportazione come prodotti semilavorati, in esenzione d'imposta.

A questo punto si possono svolgere alcune specifiche riflessioni sulle principali accise.

L'accisa sui prodotti petroliferi ha da sempre grande importanza per il suo cospicuo gettito che si presta ad essere utilizzato anche per finalità di politica economica. Essa presenta di solito una moderata progressività rispetto al reddito, connesso al fatto che le famiglie più modeste – di media – hanno una sola autovettura ed usano mezzi di minor cilindrata. Si tratta, peraltro, di un tributo che può contenere le diseconomie esterne ambientali, stimolando – con l'elevata tassazione – lo sviluppo e l'impiego di motori a più alto rendimento e quindi ecocompatibili.

D'altra parte, scoraggiando l'impiego dell'automobile, il tributo può ridurre le diseconomie esterne generate dalla congestione, sebbene a tal fine sarebbero utili per lo più tributi sul possesso, tendenti a ridurre il numero di veicoli e a disincentivare l'acquisto di auto di grosse dimensioni.

La possibile funzione extrafiscale della tassazione della benzina come strumento per promuovere il risparmio energetico è diversa tra un Paese ad alto/basso reddito ed un paese ad alto/basso prezzo della benzina: in un Paese ad alto reddito con un basso prezzo, il consumo di benzina per abitante è alto in rapporto ai consumi energetici totali per abitante. Viceversa, quando un paese ha minor reddito, e, tradizionalmente un prezzo sostenuto della benzina, il consumo di benzina per abitante rappresenta una quota bassa del

consumo energetico totale per abitante. È evidente che, come misura globale per il risparmio energetico, la tassazione della benzina non risulta molto efficace, vi sono strumenti migliori, sia nell'ambito della tassazione automobilistica, sia nel campo della politica energetica.

Come è noto ci sono Paesi nei quali il prezzo dei carburanti gode di sussidi di Stato, come in America Latina o in Nord Africa. Dove è possibile costruire raffinerie in quanto i margini degli impianti sono ancora elevati e la legislazione ambientale è molto meno rigorosa che in Europa. Agli elementi che determinano il prezzo va poi aggiunto il trasporto. Un tempo le raffinerie venivano costruite in prossimità dei mercati in cui si pensava di vendere, oggi la benzina viene prodotta spesso lontano e questo non fa che accrescere il prezzo. La stessa struttura delle imprese petrolifere è cambiata. Alcune società hanno abbandonato le loro reti di distribuzione e si sono concentrate sulle estrazioni e sulla vendita del petrolio, altre hanno continuato ad estrarre il petrolio, a raffinarlo e a distribuirlo. Alla base di tutto rimane, però, il regime contrattuale di acquisto di grandi quantità di petrolio, speculando sul suo prezzo futuro mediante meccanismi finanziari. Anche l'imposizione fiscale può influenzare il prezzo e le variazioni sono determinate dall'eventuale orientamento al profitto a breve termine delle imprese distributrici. Ci sono imprese che preferiscono operare con un regime di sconti pur di garantirsi la massa dei consumatori ed altre che scommettono sul fatto che l'utente non abbia molta scelta, costringendolo a servirsi con un regime di prezzi più elevati. La concorrenza nella vendita della benzina è garantita dalle *authority*, in Italia abbiamo l'autorità per l'energia; tuttavia, ci sono condizionamenti perché non è possibile un libero mercato del petrolio. I giacimenti non possono essere messi in competizione. Assicurare la concorrenza solo nella parte finale della distribuzione è molto difficile, per cui il consumatore non può tutelarsi in alcun modo. Il prezzo, in definitiva, si modula anche sull'incidenza dell'imposta e l'Italia è uno dei Paesi dove la tassazione dei carburanti è la più alta al mondo⁵⁹.

Nel ribadire la funzione extrafiscale delle accise sui carburanti, basti pensare che negli anni '50 il governo italiano giustificò l'aumento delle accise

⁵⁹ Peraltro, negli ultimi anni l'accisa sui carburanti è aumentata vertiginosamente. Si tratta di aumenti diventati strutturali e utilizzati anche per far fronte all'emergenza finanziaria derivante dalle calamità naturali (L. 1° agosto 2012, n. 122 per terremoto Emilia; L. 7 ottobre 2013, n. 112 per copertura oneri *tax credit*, ecc.). Su tali specifici profili si rinvia a VERRIGNI, *Aumento dei tributi propri delle Regioni e fondo nazionale della protezione civile*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, p. 751; SCANU, *Il riparto degli interventi di finanza pubblica fra Stato, Regioni ed enti locali nei casi di calamità naturali*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 64 ss.

sulla benzina con la necessità di finanziare l'autostrada del Sole. Quando l'autostrada fu terminata, però, le imposte rimasero. Anzi sono sempre state soggette a costanti aumenti. A tutto questo va poi aggiunto che da circa 25 anni il cosiddetto mercato oligopolistico del petrolio non ha luogo più attraverso scambi di quantità fisiche, ma dipende dall'oscillazione del prezzo del petrolio sulla base di un complesso meccanismo di strumenti finanziari chiamati "future". In questo modo non si incide più né sul prezzo che possono praticare coloro che detengono i giacimenti, né sul prezzo praticato dalle grandi compagnie, perché entrambi sono condizionati dal comportamento dell'elemento finanziario.

In virtù del rapporto tra principio del beneficio e uso delle strade, risulta evidente come la tassazione differenziale della benzina, rispetto alla generalità degli altri beni e servizi, si giustifichi a condizione che: a) la spesa stradale non coperta da pedaggi⁶⁰ ed imputabile agli automobilisti con veicoli a benzina non sia superiore all'incidenza differenziale di questo tributo; b) non si applichino altri tributi che siano giustificabili in rapporto alle spese stradali, poiché, in tal caso, essi vanno detratti dalle spese stradali imputabili all'automobilista, oppure l'imposta differenziale sulla benzina va detratta dalla spesa stradale che si reputa di dover collegare idealmente a questi tributi, oppure, infine, si deve effettuare una riduzione proporzionale di tutti i tributi che si possono individuare come collegati all'utenza stradale, per arrivare alla quota di essi che eguaglia le spese stradali.

Proseguendo nel rapporto costi stradali – imposte sull'utente automobilistico della strada, si può osservare come la destinazione dei proventi a "fondi speciali" destinati a finanziare le spese di costruzione e di esercizio delle strade accrescerebbe il ruolo del principio del beneficio.

Infatti, ove il gettito aumentasse, anche la spesa stradale potrebbe accrescere; ove la spesa stradale, a sua volta, aumentasse, vi sarebbe un motivo per aumentare l'aliquota del tributo o per ridurla nel caso di riduzione di tale spesa. Tuttavia, in tale ipotesi si presentano complicazioni in relazione all'assegnazione dei proventi fra i diversi livelli di governo (Stato, Regioni,

⁶⁰ Il settore dei pedaggi autostradali riveste un ruolo centrale sia a livello europeo, nell'ambito delle politiche europee dei trasporti, sia a livello nazionale, quale corrispettivo ricompreso nel complesso delle entrate pubbliche conseguite dai singoli Stati membri: se da un lato tali oneri condizionano il traffico intracomunitario, dall'altro presentano interesse nell'ambito della finanza pubblica, che li considera come "imposte sul transito". Su tali profili, per ulteriori dettagli cfr. GALEAZZI, *I pedaggi autostradali nella finanza pubblica*, in AA.VV., *I trasporti nel sistema tributario italiano ed europeo*, a cura di Del Federico, Verriani, Padova, 2016, p. 461 ss.

Enti locali) che sostengono spese stradali, ma non è questa la sede per approfondire tale profilo.

Per ciò che riguarda la funzione extrafiscale dell'accisa sugli alcolici, le esigenze di politica socio-sanitaria a favore di una tassazione particolare degli alcolici e superalcolici sono diverse da Stato a Stato, poiché il problema dell'alcolismo, sebbene presenti dovunque aspetti preoccupanti, si manifesta con diverse modalità e criticità nelle diverse nazioni, conseguentemente i costi sociali dell'abuso di alcool sono molto elevati.

I paesi nordici, ad esempio, tassano fortemente sia i superalcolici, sia il vino, poiché temono, che di fronte all'elevato costo dei liquori, coloro che abusano del consumo di prodotti alcolici, si rivolgano al vino. Tuttavia, l'elevata tassazione protegge la produzione di birra.

Per l'accisa sui tabacchi ci sono argomenti a favore sia della tassazione sulle quantità, sia sul valore. Lo sviluppo della consapevolezza dei danni del fumo alla salute renderebbe più idonea un'imposta sulla quantità che – a prescindere da tale considerazione – appare priva di logica allocativa e distributiva. I danni, infatti, sono molto più correlati alla quantità che al valore. Il tabacco, però, si presta ad una pesante accisa anche perché è un bene voluttuario a domanda rigida. Dunque, la tassazione incide poco sulle scelte dei consumatori e, ove le distorce, provoca interferenze discutibili.

È evidente che l'imposta calcolata sul valore del bene consente di tenere conto delle possibili distorsioni rispetto ad un tributo la cui base imponibile sia rapportata ad un valore quantitativo.

Alcune considerazioni di tipo esclusivamente deduttivo e le analisi svolte in diversi Paesi fanno ritenere l'imposta sui consumi legati al fumo soddisfacente sotto il profilo dell'efficienza allocativa e della minimizzazione dei costi di amministrazione, ma fondamentalmente iniqua se il criterio di giustizia sociale che si assume prevede la progressività dell'imposizione fiscale. Infatti, la rigidità della "domanda di fumo" fa ritenere minimi gli effetti distortivi derivanti dall'imposta, anche per aliquote elevate, ma allo stesso tempo risulta regressiva quando il consumo di sigarette non risulta correlato positivamente con il reddito del consumatore.

Dalle considerazioni che precedono emerge che l'accisa, quale forma di tassazione sul consumo, può determinare effetti distonici nell'ambito del mercato, soprattutto per l'incidenza sul prezzo di determinati prodotti. Proprio in virtù di tale profilo, le istituzioni europee, sin dagli anni '70 hanno elaborato una disciplina uniforme al fine di ridurre gli eventuali effetti distortivi.

6. *Il ridimensionamento delle imposte di consumo e di fabbricazione nella riforma tributaria degli anni '70*

Dopo aver esaminato gli aspetti economico-finanziari delle imposte di fabbricazione e di consumo si può passare a delineare il sistema di tali tributi nell'ambito dell'ordinamento tributario italiano all'epoca della riforma fiscale degli anni '70 che costituisce, altresì, la base del sistema vigente.

Come visto, si tratta di due forme di imposizione legate all'evoluzione economica e tecnologica dei mezzi di produzione che, pur vantando origini antiche, ricevono un'applicazione sistematica solo nel periodo tra le due guerre.

Sul piano concettuale, il dato che sembra di maggiore rilievo è da rintracciare nella collocazione a-sistematica delle imposte di fabbricazione e di consumo, volendosi con ciò intendere la mancanza di relazioni o di collegamenti con altri tributi (o anche tra le medesime accise)⁶¹.

Già nel passato l'introduzione di un dazio o di una gabella non era stabilita sulla base di una valutazione complessiva dell'incidenza tributaria a carico del contribuente o in riferimento ad un giudizio relazionale con altri tributi, né tantomeno si era sviluppata una sensibilità teorica in ordine alla individuazione specifica delle accise nell'ordinamento tributario.

La disciplina di dazi e gabelle rimase inalterata, sotto il profilo strutturale, fino alla riforma tributaria degli anni '70, salve modifiche di carattere non

⁶¹ A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, VIII ed., 1960, p. 427 ss., afferma che «nella generica denominazione di imposte sui consumi sogliono comprendersi tutte quelle destinate a gravare, in definitiva, sul consumatore. Senonché, ordinariamente non è quest'ultimo il soggetto passivo dell'imposta, ma un'altra persona che viene a trovarsi in un certo rapporto con la merce destinata al consumo prima che essa pervenga nelle mani del consumatore. Si hanno, quindi, altrettante sottospecie di imposte sui consumi, secondo il momento in cui sorge e della persona su cui grava l'obbligazione tributaria; più specialmente l'imposta può colpire la merce: a) nel momento della produzione: imposte di fabbricazione; b) nel momento dell'introduzione o dell'uscita delle merci dal territorio dello Stato: dazi di confine o doganali; c) nel momento del passaggio della merce dall'industriale al commerciante, o dall'uno all'altro esercente, o da questo al consumatore: imposta sull'entrata; nel momento in cui la merce è adoperata o, comunque, una certa utilità è goduta: imposta sugli autoveicoli, sui trasporti, sugli spettacoli. Come si vede, solo in quest'ultimo caso, l'obbligazione ricade a carico del consumatore; negli altri casi l'imposta deve essere soddisfatta da una persona diversa e cioè dal produttore, dall'importatore o esportatore, dall'industriale o dal commerciante, i quali tutti, secondo l'ordine economico dei trasporti, cercheranno di conglobare nel prezzo della merce l'imposta pagata, in modo che l'onere tributario sia sopportato dal consumatore: processo di traslazione che nella massima parte dei casi, rimane estraneo al regolamento giuridico del tributo, pur costituendo il presupposto tenuto presente dal legislatore nell'istituire l'imposta; altre volte invece è regolato dalla stessa legge, che conferisce al debitore del tributo il diritto di rivalsa sul consumatore».

sostanziale e revisioni normative perlopiù di ordine redazionale.

Con la riforma tributaria si assiste ad un forte ridimensionamento delle imposte di consumo e delle imposte di fabbricazione, per ragioni diverse: in primo luogo, sul piano tecnico, in virtù della tendenza comunitaria, si valorizza oltremodo l'IVA che, pur essendo un'imposta generale sui consumi costituisce parte delle risorse proprie dell'Unione⁶²; in secondo luogo, sul piano politico, si assiste ad una preponderante affermazione dell'imposizione diretta in quanto più rispondente alle esigenze dello Stato sociale.

Con l'abolizione di numerose imposte di consumo preesistenti, rimasero in vigore soltanto le imposte erariali su determinati prodotti⁶³ nonché le

⁶²L'art. 311 TFUE, prevede che le spese siano integralmente finanziate da risorse proprie e che il sistema relativo a queste ultime sia oggetto di una procedura legislativa che vede susseguirsi la proposta della Commissione, il parere del parlamento, infine la decisione unanime del Consiglio, che affida poi alle legislazioni nazionali l'adozione effettiva delle misure, in conformità alle rispettive norme costituzionali. Considera il catalogo delle risorse proprie (prelievi agricoli, dazi doganali, imposte sulle retribuzioni corrisposte ai dipendenti delle istituzioni comunitarie, percentuale del gettito IVA, percentuale del PIL), pur in presenza di prelievi tributari, di secondaria importanza, BASILAVECCHIA, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, p. 361 ss., per il quale la concezione delle risorse proprie persegue fini di stabilizzazione e di uniformità dei prezzi dei beni nel territorio dell'Unione. Sull'evoluzione delle forme di finanziamento v.: LA SCALA, *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione europea*, Milano, 2005, p. 241 ss.; MELIS, *Coordinamento fiscale nell'Unione europea*, in *Enc. dir.*, Annali I, Milano, 2008, p. 394 ss.; DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, pp. 67-68, secondo cui le amministrazioni finanziarie dei vari Stati Membri continuano a gestire direttamente non soltanto i tributi armonizzati, ma anche l'applicazione e la riscossione dei tributi costituenti risorse proprie dell'Unione europea.

⁶³Si tratta dell'imposta erariale di consumo sui seguenti prodotti: a) Banane e farine di banane (L. 9 ottobre 1964, n. 986, e successive modificazioni); b) Cacao, burro di cacao, pellicole e bucce di cacao (D.Lgs. 14 ottobre 1946, n. 206, e successive modificazioni); c) Caffè (D. Luog. maggio 1917, n. 736, e successive modificazioni); d) Energia elettrica (TU approvato con D.M. 8 luglio 1924 e successive modificazioni. Con D.L. 22 dicembre 1981, n. 786, recante disposizioni in materia di finanza locale, conv. con modificazioni nella L. 26 febbraio 1982, n. 51 (art. 17) è stata attribuita ai Comuni la facoltà di istituire, per le utenze ubicate nel proprio territorio, un'addizionale sul consumo nell'anno 1982 dell'energia elettrica; le modalità di liquidazione e di riscossione di tale addizionale sono le stesse stabilite per l'imposta erariale; e) Gas metano usato come carburante per l'autotrazione (art. 1-10, D.L. 18 marzo 1976, n. 46, conv. con modificazioni, nella L. 10 maggio 1976, n. 249, modificati dall'art. 5, D.L. 8 ottobre 1976, n. 691; l'art. 3, L. 26 aprile 1985, n. 154, ha poi soppresso tale imposta erariale di consumo) e come combustibile per impieghi diversi da quelli delle imprese industriali ed artigianali (art. 10, D.L. 7 febbraio 1977, n. 15, conv. nella L. 7 aprile 1977, n. 102). Il D.L. 30 dicembre 1982, n. 953, recante misure in materia tributaria, conv. con modificazioni nella L. 28 febbraio 1983, n. 53, ha istituito un'imposta

imposte di fabbricazione disciplinate dai testi unici del 1924⁶⁴ relativi ai seguenti prodotti: a) Alcool e spiriti; b) Birra; c) Zucchero da barbabietola; d) Glucosio, maltosio ed analoghe sostanze zuccherine; e) Cicoria ed altri surrogati del caffè.

L'imposta sui fiammiferi, istituita con la L. 8 agosto 1895, n. 486, era, invece soggetta ad una disciplina ondeggiante tra il sistema del monopolio⁶⁵ e quello delle imposte di fabbricazione, mentre sarà pure abolita l'imposta sui vini dopo che, introdotta come straordinaria nel 1919, sarà stata trasformata in imposta ordinaria.

Nel corso degli anni successivi il sistema delle imposte di fabbricazione si arricchirà di altre imposte: a) Olio di semi⁶⁶; b) Oli minerali e loro derivati (benzina, nafta, gasolio, petrolio, lubrificanti, ecc.); c) Organi di illuminazione elettrica⁶⁷; d) Oli e grassi animali⁶⁸; e) Oli e vegetali liquidi⁶⁹; f) Filati⁷⁰; g) Margarina; h) Melasso; i) Minerali di mercurio e prodotti derivati⁷¹; l) Cementi e agglomerati cementizi⁷², ma la riforma del 1973 ne riporterà la maggior parte al regime IVA abrogando l'imposta: a) sui filati delle fibre tessili; b) sugli oli e grassi animali; c) sugli oli vegetali liquidi; d) sugli acidi grassi di origine animale e vegetale; e) sugli organi di illuminazione elettrica; f) sui surrogati di caffè.

Con L. 4 agosto 1975, n. 417, sarà poi soppressa l'imposta di fabbricazione e la corrispondente sovrimposta di confine sull'olio di oliva nonché l'imposta di fabbricazione sui tubi catodici per televisori a colori.

erariale di consumo per la cessione e l'importazione di taluni prodotti del settore audiovisivo e cinefotografico (quali radio, televisori, registratori, ecc.) elencati nell'art. 4 dello stesso decreto e nell'art. 1, D.M. di attuazione 23 marzo 1983 e nell'art. 1, D.M. 10 giugno 1983.

⁶⁴Trattasi dei testi unici, emanati in forza della delega di cui all'art. 2, R.D. 10 maggio 1923, n. 1723, che a sua volta rinvia alla L. 3 dicembre 1923, n. 1601.

⁶⁵Con R.D.L. 11 marzo 1923, n. 560, viene istituito il Consorzio tra i fabbricanti di fiammiferi e viene altresì disciplinata l'imposta di fabbricazione. Con successivo R.D.L. 5 aprile 1925, n. 396, i fiammiferi vengono assimilati ai generi di monopolio.

⁶⁶Per uno studio sullo specifico tributo si rinvia a: REGAZZONI, *Oli di semi (imposta sugli)*, in *Nov.mo dig., App.*, 1982, p. 409.

⁶⁷Istituita con il R.D.L. 16 giugno 1938, n. 954, e successivamente abrogata.

⁶⁸Istituita con il D.L. 20 novembre 1953, n. 843, e successivamente abrogata.

⁶⁹Istituita con il D.L. 26 novembre 1954, n. 1080, e successivamente abrogata.

⁷⁰Istituita con D.L.C.P.S. 3 gennaio 1947, n. 1, e successivamente abrogata.

⁷¹Istituita D.L. 22 febbraio 1940, n. 57, e successivamente abrogata.

⁷²Istituita con D.L. 24 novembre 1954, n. 1069, conv. in L. 10 dicembre 1954, n. 1159, e successivamente abrogata.

Orbene, se la riforma tributaria degli anni '70 ha fortemente ridimensionato il sistema delle imposte di fabbricazione e di consumo, attualmente c'è un interesse a livello europeo per le forme di finanziamento in qualche modo correlate alla fruizione dei servizi divisibili e legate al criterio del beneficio.

Difatti, proprio la recente crisi dell'imposizione sui redditi, personale e progressiva, la rigidità dell'imposta sul valore aggiunto, il ridimensionamento dell'imposizione indiretta sugli affari, i rigori di bilancio imposti dai trattati comunitari, la concorrenza fiscale fra Stati, hanno costretto le finanze pubbliche dei vari Paesi a rivitalizzare multiformi meccanismi di prelievo, tra cui si possono annoverare le imposte sui consumi, tali da consentire, da un lato, di focalizzare l'attenzione sulla fase della produzione della ricchezza⁷³ e, dall'altro, di manifestare uno scarso impatto impositivo (quanto me-

⁷³ Per le differenze tra la struttura progressiva e quella proporzionale del sistema tributario, le ricadute costituzionali orientate verso un modello di tipo personale e progressivo (piuttosto che proporzionale e di natura tendenzialmente reale) nonché la tendenza del legislatore ad attenuare gli elementi di progressività dell'ordinamento tributario si rinvia *retro*, par. 1 anche per la bibliografia ivi citata. Tuttavia è necessario evidenziare il fenomeno ripetutamente individuato con l'espressione "crisi della progressività" rinviando – per quanto concerne le cause a quanto evidenziato già dagli anni '30 da D'ALBERGO, *La crisi dell'imposta personale sul reddito*, Pavia, Istituto di Finanza, 1931 – ai più recenti ed autorevoli contributi sul tema ed, in particolare, COSCIANI, PEDONE, STEVE, TREMONTI, in AA.VV., *La crisi dell'imposizione progressiva sul reddito*, Milano, 1984; MURARO, *Alla ricerca dell'equità tributaria: dalle scritture ai problemi attuali*, in *Riv. dir. fin.*, 1998, I, p. 358; TREMONTI, *Una nota di politica fiscale: la crisi dell'IRPEF e la questione della progressività. Il caso dell'Italia*, in *Riv. dir. fin.*, 1999, I, p. 2; FEDELE, *Imposte reali e personali nel sistema tributario italiano*, in *Riv. dir. fin.*, 2002, I, p. 450; ID., *La crisi dell'imposta personale ed il ruolo dell'imposta sostitutiva. L'esperienza italiana*, relazione tenuta al Convegno "Le ragioni del diritto tributario in Europa", Giornate di studio per Furio Bosello, Bologna 26-27 settembre 2003, 17 del dattiloscritto. In tale contesto l'autore descrive il collegamento tra la crisi dei criteri soggettivi di imputazione del reddito e la contemporanea emersione dei profili di realtà nell'imposizione, rilevando il minor peso – quale indice dell'appartenenza del soggetto passivo alla collettività alle cui spese il tributo sovviene – della presenza personale sul territorio e, dunque, della titolarità del patrimonio e dei suoi incrementi. Per converso, divengono quindi determinanti le modalità tipizzate dell'agire economico (esercizio dell'impresa o dell'attività professionale, atti di "impiego" del capitale, destinazioni produttive dei beni, ecc.), consentendo dunque di apprezzare relazioni personali ed economiche quale giustificazione di una fiscalità che – per rispondere al processo di "dematerializzazione" – non può più essere limitata da una dimensione esclusivamente patrimoniale o, comunque, suscettibile di essere scambiata sul mercato; GALLO, *Ancora in tema di uguaglianza tributaria*, cit., p. 330; MARONGIU, *La concezione etica del tributo*, cit., p. 17; GIOVANNINI, *Il limite quantitativo all'imposizione nel principio costituzionale della progressività*, cit., p. 1340; ID., *Equità impositiva e progressività*, cit., p. 10675 ss.

no in termini di visibilità fiscale) unitamente ad una maggiore efficienza e semplicità dei relativi controlli.

Si può sostenere che la visibilità del tributo attiene alla percezione che di esso ha il contribuente, ossia alla consapevolezza dell'esistenza e dell'entità dell'obbligo tributario impostogli.

Già alcuni secoli or sono gli studiosi suggerivano ai governi di adottare i tributi "occulti" come le imposte sui consumi che erano le meno sentite dal popolo⁷⁴.

La virtuosità delle accise dovrebbe essere maggiormente sfruttata dagli Stati europei proprio in una ottica di finanza pubblica che da sempre pone l'attenzione, soprattutto, sulla tassazione diretta del reddito senza tener conto della struttura giuridica dei tributi sul consumo che consentirebbero lo spostamento del peso fiscale delle imprese dal reddito al consumo.

In definitiva, si dovrebbe ipotizzare un incremento delle accise per le produzioni di determinati beni, a fronte di una diminuzione dell'imposta sul reddito d'impresa, riducendo in tal modo anche i fenomeni di delocalizzazione verso Stati a fiscalità privilegiata.

7. L'evoluzione e la tipologia delle accise

A questo punto della trattazione, assodato che le accise sono tributi fortemente armonizzati e funzionali alla finanza pubblica, si tratta di analizzare il percorso evolutivo che si è sviluppato nell'ordinamento tributario italiano dopo il ridimensionamento degli anni '70.

Il progetto di integrazione che si è realizzato in materia di accise ha reso indispensabile la sottoposizione della disciplina di diritto interno ad un profondo processo di razionalizzazione cosicché le numerose e stratificate normative relative alle imposte di fabbricazione e di consumo sono state riformate dal D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, la quale ha assolto il compito di coordinare la disciplina nazionale delle principali accise con quella degli altri Stati Membri dell'Unione europea, recependo le Direttive n. 92/12/CEE del 25 febbraio 1992 e nn. 92/78/CEE,

⁷⁴WAGNER, *La scienza delle finanze*, Torino, 1898, pp. 1070-1071, il quale afferma che «le imposte sui consumi si sono diffuse proprio per il "fattore psicologico", esse si confondono nel prezzo e si riceve una controprestazione», tale teoria fu ripresa da PUVIANI, *Teoria della illusione finanziaria*, Milano, 1903, p. 43 ss.; più recentemente MARELLO, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, cit., pp. 231-243.

92/79/CEE, 92/80/CEE, 92/81/CEE, 92/82/CEE, 92/83/CEE e 92/84/CEE del 19 ottobre 1992.

Nel nostro ordinamento l'adeguamento alle Direttive comunitarie ha determinato oltre alla definizione normativa delle "accise" (il termine era impiegato in precedenza nel diritto europeo e nell'economia), l'abolizione – data l'esiguità del loro gettito – di numerose imposte di fabbricazione e di consumo fino ad allora vigenti (art. 35, L. n. 427/1993).

Trattasi dell'imposta di fabbricazione sui sacchetti di plastica, quella sullo zucchero, quella sul glucosio, maltosio e analoghe materie zuccherine, quella sugli oli di semi e sulla margarina, quella sulle armi da sparo e sulle munizioni, quella sugli apparecchi di accensione e sugli accendigas, nonché le imposte di consumo sul cacao e sul burro di cacao, quella sul caffè e quella sui prodotti audiovisivi e cinefotoottici.

A seguito della L. n. 427/1993, era possibile distinguere, da una parte, un nucleo di accise "armonizzate" (quelle sugli oli minerali, sugli alcolici e sui tabacchi lavorati), per le quali sono state introdotte regole generali relative alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli, e, dall'altra parte, un gruppo di accise "non armonizzate", le quali sono state mantenute secondo la disciplina previgente (imposta di consumo sull'energia elettrica), o riformate (imposta di fabbricazione sui fiammiferi) o introdotte *ex novo* (contributo di riciclaggio sul polietilene).

Le accise armonizzate a livello europeo riguardano tre categorie di prodotti: i prodotti energetici⁷⁵, l'alcool e le bevande alcoliche, i tabacchi lavorati. Tali prodotti ai sensi dell'art. 3.2 della Direttiva 92/12/CEE (ora art. 1.2, Direttiva 2008/118/CE), possono essere assoggettati dagli Stati membri ad altre imposizioni indirette le quali tuttavia devono perseguire finalità specifiche e devono essere conformi alle norme fiscali comunitarie applicabili per le accise o per l'imposta sul valore aggiunto in materia di determinazione della base imponibile, calcolo, esigibilità e controllo dell'imposta. Sono escluse da tali norme le disposizioni relative alle esenzioni.

Il passo successivo, nell'ambito del processo di armonizzazione e razionalizzazione delle accise si è avuto con il «Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative», approvato con il D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504.

Il testo unico è suddiviso in quattro titoli: il primo è dedicato alla disci-

⁷⁵ Con la Direttiva 2003/96/CE è stato riordinato tutto il settore degli oli minerali e dei prodotti energetici, armonizzando anche la tassazione dell'energia elettrica.

plina generale delle accise (artt. 1-51); il secondo riguarda l'energia elettrica (artt. 52-60); il terzo le norme sulle altre imposte indirette (artt. 61 e 62 *ter*); l'ultimo, le disposizioni diverse e finali (artt. 63-68). Seguono, infine, un allegato, recante l'elenco dei prodotti assoggettati ad accisa e delle aliquote vigenti, nonché una tabella, indicante gli impieghi dei prodotti energetici che comportano l'esenzione dall'accisa o l'applicazione di un'aliquota ridotta.

Come affermato nella relazione parlamentare, l'esigenza di un riordino nel settore delle accise era da tempo avvertita sia dagli operatori economici, costretti ad operare nell'ambito di disposizioni arcaiche e superate (testi unici del 1924) ed a sottostare a controlli non più adeguati alle esigenze operative degli impianti, con conseguente penalizzazione della loro competitività sul piano internazionale, sia dalla stessa Amministrazione finanziaria, che adottava procedure di controllo basate su adempimenti cartolari e su controlli preventivi e fisici, anziché utilizzare moderne apparecchiature e strumenti informatici, che sicuramente avrebbero consentito un recupero di efficienza e di funzionalità dei servizi dell'intera attività di controllo.

Il Testo Unico è stato emanato sulla base della delega contenuta nella L. n. 427/1993, il cui art. 1, comma 4, disponeva testualmente che «Il Governo della Repubblica è delegato ad adottare, entro due anni dalla data di entrata in vigore della presente legge, un decreto legislativo contenente un testo unico nel quale siano raccolte e riordinate le disposizioni vigenti in materia di imposte di fabbricazione e di consumo e relative sanzioni penali e amministrative, apportando ad esse le modifiche e le integrazioni necessarie ai fini del loro ordinamento e aggiornamento anche in relazione alle esigenze derivanti dal processo di integrazione europea»: alla luce della delega contenuta nella L. n. 427/1993, è possibile classificare il Testo Unico delle accise, dal punto di vista formale, fra i testi unici delegati in senso tecnico (cioè adottati dal governo a seguito di esplicita e formale delegazione legislativa, nel rispetto degli artt. 76 e 72, comma 4, Cost.), e, dal punto di vista materiale, fra i testi unici innovativi (i quali, com'è noto, non si limitano a raccogliere le disposizioni previgenti, ma possono anche modificare o abrogare determinate norme).

Nonostante l'ampia delega legislativa da cui esso ha tratto origine, il Testo unico n. 504/1995 non regolava l'intero settore delle accise, poiché ai sensi dell'art. 1, comma 1, il suo ambito di applicazione concerneva soltanto «l'imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi, esclusa quella sui tabacchi lavorati e sui fiammiferi». Queste due ultime imposte restavano pertanto ancora regolate dalle disposizioni della L. n. 427/1993 le quali, peraltro, coincidevano sotto molteplici aspetti con quelle del testo unico.

A questo punto pare opportuno analizzare sinteticamente la disciplina delle principali accise presenti nell'ordinamento italiano, interessate al processo di integrazione europea.

8. Segue: *l'accisa sugli oli minerali*

È stata istituita con R.D.L. 28 febbraio 1939, n. 334, intitolato "Istituzione di un'imposta di fabbricazione sugli oli minerali e sui prodotti della loro lavorazione in sostituzione della preesistente tassa di vendita", convertito nella L. 2 giugno 1939, n. 739, successivamente modificata ed integrata.

Prima di tale normativa vigeva un dazio sull'importazione dei prodotti petroliferi istituito con la L. 14 luglio 1891, n. 391, poi esteso ai prodotti ottenuti dalla raffinazione del petrolio greggio importato e, con il R.D. 10 dicembre 1894, n. 532, furono assoggettati al tributo anche i prodotti ottenuti dalla lavorazione degli oli minerali nazionali.

Successivamente fu istituita la "tassa di raffinazione" sostituita poi con la "tassa di vendita".

Lo sviluppo della motorizzazione ed il più vasto impiego di motori a combustione interna in moltissime branche dell'attività industriale e nel settore dei trasporti hanno conferito nel tempo una notevolissima importanza alla gestione di questa imposta. La regolamentazione dell'imposta di fabbricazione sugli oli minerali non aveva mai subito, prima della L. 27 novembre 1982, n. 873, mutamenti considerevoli, a parte le frequenti variazioni tariffarie, dovute talvolta ad esigenze fiscali, talvolta alla volontà di influenzare la motorizzazione del Paese⁷⁶.

La L. n. 873/1982, nata dalla volontà del Legislatore di contrastare il fenomeno delle frodi nel settore petrolifero, ha radicalmente modificato l'assetto giuridico del tributo. Il progresso tecnologico ha indotto il Legislatore ad arricchire il gruppo delle imposte di fabbricazione con l'imposta sui gas petroliferi. Tali gas, che nel passato andavano distrutti, trovarono utilizzazione in quanto potevano diventare liquidi con la compressione ed essere utilizzati come carburanti nell'autotrazione.

Attualmente l'accisa sui prodotti energetici è disciplinata dagli artt. 21-26, D.Lgs. n. 504/1995, ed è l'accisa che assicura il maggior gettito al bilancio statale. La normativa è stata innovata dal D.Lgs. 2 febbraio 2007, n. 26, in recepimento della Direttiva 2003/96/CE.

⁷⁶ Sulla tassazione degli oli minerali v. GAGLIARDI LA GALA, *Olii minerali e carburanti*, in *Enc. giur.*, Roma, 1990, p. 8 ss.

L'accisa colpisce una serie di prodotti (benzina con e senza piombo, cherosene, gasolio, oli combustibili, gas di petrolio liquefatti, gas naturale, carbone, lignite e coke), alcuni come tali, altri in quanto siano destinati ad essere utilizzati come combustibile per riscaldamento o come carburante per motori, e comunque ogni altro prodotto «utilizzato, destinato ad essere utilizzato ovvero messo in vendita, come carburante per motori o come additivo ovvero per accrescere il volume finale dei carburanti», ed ogni altro idrocarburo «utilizzato, destinato ad essere utilizzato ovvero messo in vendita, come combustibile per riscaldamento» (art. 21, D.Lgs. n. 504/1995)⁷⁷.

9. Segue: l'imposta erariale sul consumo di energia elettrica

Disciplinata dagli artt. 52-60 del D.Lgs. n. 504/1995, è determinata, applicando una somma fissa per ogni kwh di energia fornita nelle abitazioni o in altri luoghi nell'ambito di un periodo d'imposta bimestrale⁷⁸.

L'accisa è dovuta, con diritto di rivalsa sui consumatori, dall'esercente l'officina di produzione (art. 53 TUA), anche se la produce per uso proprio, nonché dagli acquirenti (considerati fabbricanti) che l'acquistano per rivenderla, ovvero per utilizzarla per uso proprio⁷⁹.

⁷⁷ Secondo SCHIAVOLIN, *Le accise (Imposte di fabbricazione e di consumo)*, in FALSITTA (a cura di), *Manuale di Diritto tributario*, Padova, 2013, p. 935, «si tratta di una vera e propria imposta sulla vendita (o, come altri preferisce, sulla fabbricazione), attesa la mancanza di alcun meccanismo giuridico idoneo a trasferire l'imposta sul consumatore finale, il quale, rimane completamente estraneo alla debenza del tributo». Diversamente, l'autore considera imposta sul consumo quella sul gas naturale ex art. 26, D.Lgs. n. 504/1995, per la quale si prevede un diritto di rivalsa sui consumatori finali da parte dei soggetti passivi (individuati nei soggetti che procedono alla fatturazione del gas ai consumatori finali o che lo acquistano per uso proprio da Paesi comunitari o Paesi terzi, avvalendosi delle reti di gasdotti ovvero di infrastrutture per il vettoriamento, o che lo acquistano confezionato in bombole o altro recipiente).

⁷⁸ Prima dell'entrata in vigore del testo unico, l'imposta di consumo sull'energia elettrica era disciplinata da una miriade di disposizioni che facevano riferimento al D.M. 8 luglio 1924. L'art. 68, lett. c) ed i) del D.Lgs. n. 504/1995, elenca i provvedimenti legislativi e le norme in materia abrogati con la sua entrata in vigore.

⁷⁹ In argomento v. REGAZZONI, *Energia elettrica e gas (imposta sull)*, in *Nov.mo Dig.*, app., 1982, p. 351, secondo cui «l'imposta erariale di consumo sull'energia elettrica presenta caratteri di analogia con le imposte di fabbricazione sia per il fatto che al pagamento dell'imposta è tenuto il produttore (il quale si rivale sul consumatore) sia per l'analoga disciplina in materia di controlli fiscali. Se ne discosta tuttavia per la diversità dei presupposti, in quanto per l'imposta in oggetto la fattispecie imponibile è costituita dal consumo dell'energia già prodotta, mentre nelle imposte di fabbricazione ha rilevanza l'atto finale di un procedimento produttivo».

La previsione della rivalsa facoltativa (già contenuta nell'art. 14 del D.M. 8 luglio 1924, e confermata dall'art. 52, del D.Lgs. n. 504/1995), nonché la stessa struttura del presupposto (costituito dal consumo dell'energia elettrica), fanno del tributo in esame una vera e propria imposta sul consumo⁸⁰.

Per l'art. 52, D.Lgs., cit., l'energia elettrica è sottoposta ad accisa «al momento della fornitura ai consumatori finali ovvero al momento del consumo per l'energia elettrica prodotta per uso proprio», ed obbligati al pagamento sono i «venditori», ossia «i soggetti che procedono alla fatturazione dell'energia elettrica ai consumatori finali», nonché gli altri soggetti che, nei casi previsti dall'art. 53, D.Lgs. n. 504/1995, per uso proprio la producono o acquistano.

Per ciò che concerne il profilo applicativo, coloro che intendono esercitare una officina di produzione di energia elettrica devono presentare una denuncia all'Agenzia delle dogane, competente per territorio, che, eseguita la verifica degli impianti, rilascia la licenza d'esercizio. Sui profili procedurali v. *infra*, Cap. IV.

In tale contesto è opportuno fare un cenno all'addizionale provinciale e comunale sul consumo dell'energia elettrica delle utenze domestiche che si considerano pur sempre tributi sul consumo⁸¹.

La disciplina delle addizionali è stata più volte modificata fino a raggiungere la struttura definitiva con l'art. 6, D.L. 28 novembre 1988, n. 511 convertito con la L. 27 gennaio 1989, n. 20, aggiornata da ultimo con la L. 13 maggio 1999, n. 133, recante "Disposizioni in materia di perequazione, razionalizzazione e federalismo fiscale", che ne ha disposto l'applicazione obbligatoria.

⁸⁰In giurisprudenza v. Cass. 3 aprile 1990, n. 2702, in *Boll. trib.*, 1990, p. 1653 ss.; Cass. 10 gennaio 2002, n. 216 (inedita), la quale ribadisce che «l'imposta sull'energia elettrica impiegata nei processi produttivi è una specie del genere "imposte di consumo" ...». *Contra*, Cass. pen. 18 giugno 1962, in *Cass. pen. Mass.*, 1962, p. 852, la quale affermò che «l'imposta erariale sull'energia elettrica, pur essendo ritenuta nell'intitolazione del D.M. 8.7.1924, afferente al consumo, è una vera imposta sulla produzione dell'energia elettrica».

⁸¹L'art. 2, comma 6, D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23 e l'art. 18, commi 5 e 6, D.Lgs. 6 maggio 2011, n. 68, hanno disposto dal 1° gennaio 2012, la soppressione delle addizionali comunali e provinciali all'accisa sull'energia elettrica nelle regioni a statuto ordinario. Con decorrenza dal 1° aprile 2012, tali addizionali sono state definitivamente abrogate dall'art. 4, D.L. 2 marzo 2012, n. 16, tanto da non essere più applicabili neppure ai consumi di energia elettrica nei territori delle Regioni a statuto speciale o nelle Province autonome di Trento e Bolzano. Ne discende, pertanto, che l'energia elettrica è gravata attualmente soltanto dall'accisa, le cui aliquote sono state incrementate a seguito della soppressione delle addizionali, in modo da assicurare l'equivalenza di gettito e la neutralità finanziaria dell'intervento.

In merito alle addizionali è sorta una complessa problematica circa la loro applicabilità al consumo di energia elettrica impiegata nei processi industriali siderurgici. A proposito è stata emanata una norma di interpretazione autentica⁸², al fine di definire le numerose controversie sorte a riguardo⁸³.

Tuttavia l'effetto della norma è stato vanificato da un'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria che persisteva nella propria risalente linea interpretativa⁸⁴.

Si impone, a questo punto, una breve ricostruzione del quadro normativo nel quale si è inserito l'art. 6, D.L. cit., nonché l'interpretazione ministeriale precedentemente ricordata.

L'art. 1, D.M. 8 luglio 1924 (testo unico delle disposizioni di carattere legislativo concernenti l'imposta di consumo dell'energia elettrica), successivamente riformulato dall'art. 2, L. 31 ottobre 1966, n. 940, individua al suo

⁸² Art. 4, D.L. 28 giugno 1995, n. 250, conv. con modificazioni nella L. 8 agosto 1995, n. 349.

⁸³ L'art. 4, D.L. n. 250/1995, è costituito da un unico comma che si articola in due proposizioni, le quali così dispongono: «il comma 4 dell'art. 6, D.L. 28.11.1988, n. 511, conv. in L. 27.1.1989, n. 20, ed il comma 3 dell'art. 4, D.L. 30.9.1989, n. 20, conv. in L. 27.11.1989, n. 384, si interpretano nel senso che è assoggettata alle addizionali ivi previste anche l'energia elettrica impiegata negli opifici industriali come riscaldamento negli usi indispensabili al compimento di processi industriali veri e propri. Non è assoggettata alle addizionali l'energia elettrica utilizzata come materia prima nei processi industriali elettrochimici ed elettrometallurgici ivi comprese le lavorazioni siderurgiche e delle fonderie».

Dalla lettura della norma risulta pertanto che, con la sua prima parte, l'ambito di applicazione dell'addizionale all'imposta di consumo sull'energia elettrica si estende fino a comprendere l'energia impiegata come riscaldamento negli opifici industriali (c.d. energia da riscaldamento); mentre con la sua seconda parte si esclude dall'assoggettabilità a detta addizionale l'energia impiegata come "oggetto" di determinati processi industriali (c.d. energia come materia prima). La giurisprudenza di legittimità sin dagli anni '90, ha affermato che l'energia elettrica, impiegata come elemento indispensabile del processo produttivo da un opificio industriale, non è soggetta alle addizionali all'imposta erariale sul consumo di energia elettrica, essendo ciò escluso, con efficacia retroattiva dalle disposizioni di interpretazione autentica contenute nell'art. 4, D.L. n. 250/1995. Ma tale esenzione non può che operare – in forza del tenore letterale della norma interpretativa – limitatamente alle ipotesi di uso dell'energia "come materia prima" nei procedimenti elettrochimici ed elettrometallurgici e non anche nel caso di uso della stessa in funzione di mero riscaldamento (Cass. 26 giugno 1999, n. 6690, Cass. 22 novembre 2004, n. 22021, Cass. 8 settembre 2008, n. 22566; Cass. 29 dicembre 2011, n. 29568, Cass. 25 settembre 2013, n. 22007).

⁸⁴ La Circ. Ag. Dogane 6 ottobre 1995, n. 260/D, afferma che le due proposizioni normative contenute nell'art. 4, D.L. n. 250/1995, hanno differente natura: la prima, che assoggetta ad imposizione "l'energia da riscaldamento", ha natura di interpretazione autentica e conseguentemente ha portata retroattiva; la seconda, relativa "all'energia come materia prima", ha natura innovativa.

comma 2 le fattispecie esenti, mentre al comma 3 specifica che «non è soggetta ad imposta l'energia elettrica ed il gas impiegati negli opifici industriali come riscaldamento negli usi indispensabili al compimento di processi industriali veri e propri», con ciò individuando l'unica fattispecie espressamente esclusa dall'imposta di consumo sull'energia elettrica.

Successivamente viene istituita l'addizionale sul consumo di energia elettrica.

Orbene, va ricordato che i tributi addizionali hanno il medesimo presupposto delle imposte cui si aggiungono⁸⁵.

Il presupposto di un tributo è costituito dalle fattispecie individuate dal Legislatore al cui verificarsi sorge l'obbligo tributario. Invero, le esenzioni introducono delle deroghe alle regole disegnate, in ordine al presupposto del tributo, dalle norme impositrici, esonerando da contribuzione fattispecie che altrimenti rientrerebbero a pieno titolo nella sfera di applicazione del tributo⁸⁶.

Ciò precisato, e stante l'identità di presupposto tra l'imposta "base" e l'imposta "addizionale", ne consegue che le fattispecie dichiarate dal Legislatore esenti dall'imposta saranno esenti anche dall'addizionale, a meno che la legge non stabilisca diversamente⁸⁷.

Nel caso specifico, va notato che nella formulazione prevista dal D.L. n.

⁸⁵ Sulla struttura delle addizionali v. LORENZON, *Sovrimposte e supercontribuzioni*, in *Enc. dir.*, XLIII, Milano, 1990, p. 230 ss., secondo cui «l'addizionale si ricollega in modo sistematico e strutturale ad un altro tributo, ma senza quel grado di autonomia giuridica che invece contraddistingue la sovrimposta; in altri termini, mentre la prima segue in tutto e per tutto il tributo principale, tanto da diventare una semplice maggiorazione quantitativa, per la seconda il legame con il tributo medesimo è limitato alla definizione del suo presupposto di imposizione, di modo che, per esempio, eventuali esenzioni o previsioni particolari non si estendono automaticamente dall'una all'altra e viceversa».

⁸⁶ Per un inquadramento teorico delle agevolazioni in materia tributaria si rinvia a: FEDELE, *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'IVA*, in *Riv. dir. fin.*, 1972, I, p. 138; LA ROSA, *Esenzione (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, XV, Milano, 1989, p. 567 ss.; FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Agg., 2002, p. 48 ss.; BORJA, *Il sistema tributario*, cit., p. 1029 ss.; DEL FEDERICO, *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2006, p. 23 ss., al quale si rinvia anche per l'ampia casistica delle varie forme di agevolazione; GUIDARA, *Agevolazioni fiscali, Diritto on line*, 2013.

⁸⁷ In giurisprudenza v. Cass. 26 luglio 1996, n. 6776, in *Rass. giur. energia elett.*, 1996, 917 e Cass. 26 agosto 2002, n. 12510, entrambe escludono l'applicabilità dell'addizionale all'imposta erariale sul consumo di energia elettrica, per l'energia elettrica utilizzata come materia prima nei processi industriali elettrochimici ed elettrometallurgici, essendo ciò escluso, con efficacia retroattiva, dalla disposizione di interpretazione autentica contenuta nell'art. 4, D.L. n. 250/1995.

511/1988, a differenza dell'originaria previsione (D.L. n. 55/1983), l'addizionale sul consumo di energia elettrica si estende anche laddove operano le esenzioni vigenti per l'imposta erariale; ciò, se da una parte non è ancora da solo sufficiente a far abbandonare per il tributo in questione la definizione di "addizionale", è pur sempre un indice di una certa differenziazione normativa che, se accompagnata da ulteriori sviluppi, potrebbe portare ad una diversa qualificazione giuridica del tributo stesso.

L'addizionale ha creato ulteriori problemi in relazione al profilo della riscossione e delle innovazioni introdotte con la liberalizzazione del mercato dell'energia.

In tale contesto è opportuno segnalare che la soppressione dell'addizionale sull'energia elettrica delle Province, avendo determinato un corrispondente aumento dell'accisa sull'energia elettrica, ha suscitato forti perplessità con riferimento all'impatto economico sulle medie imprese coinvolte⁸⁸.

A seguito del recepimento delle previsioni contenute nella Direttiva 2003/96/CE, da parte del D.Lgs. n. 26/2007, in merito all'armonizzazione dell'accisa sull'energia elettrica, sono stati individuati i soggetti obbligati al versamento del tributo in coloro che procedono alla fatturazione dell'energia elettrica ai consumatori finali; ciò ha comportato un intervento anche sulla disciplina delle addizionali contenuta nell'art. 6, D.L. n. 511/1988, che però, non ha modificato la natura né le originarie finalità del tributo, istituito e regolato dallo Stato con un presupposto ancorato ad una fattispecie collegata con il territorio e il cui gettito era devoluto alla provincia; in tal senso doveva essere intercettata anche la possibilità per l'ente locale di incrementare la misura, pur nel limite fissato dal Legislatore statale, in relazione alle spese sostenute per consentire lo svolgimento degli specifici servizi che lo stesso è tenuto a prestare alla collettività di riferimento.

Il D.L. n. 511/1988 evidenziava che la finalità delle addizionali era intrinseca nella motivazione stessa che ne ha determinato l'adozione ovvero «assicurare le necessarie risorse agli enti della finanza regionale e locale al fine

⁸⁸ Cfr. l'Interpellanza urgente (2-01335), XVI Legislatura, seduta 26 gennaio 2012. La richiesta fa riferimento ad una simulazione di Confindustria secondo cui, a fronte di lievi modifiche per le aziende con consumi inferiori ai 200.000 chilowatt (piccole imprese) e per quelle con consumi superiori a 1.200.000 chilowatt (grandi imprese), la fascia delle medie imprese (con consumi tra i 200.000 e 1.200.000) avrebbe potuto subire anche un aumento superiore al doppio delle accise fino a quel momento pagate. Per alcuni spunti di riflessione, ALFANO, *Tributi a destinazione vincolata ed impatto su alcune tipologie di imprese*, in AA.VV., *Fiscalità decentrata. Prospettive di sviluppo e riflessi sulle PMI*, a cura di Amatucci, Alfano, Nastri, Roma, 2015, pp. 249-251.

di garantire l'assolvimento dei compiti istituzionali».

I dubbi circa la specifica finalità sono stati, sin dalla sua istituzione, immanenti al prelievo: nonostante i molteplici tentativi interni di confermarne la legittimità europea, in quanto espressione del principio di territorialità e, come tali, destinate al finanziamento delle funzioni fondamentali dell'ente locale⁸⁹, solo l'abrogazione – considerata dalla Commissione idonea ad assicurare il riallineamento della legislazione nazionale alla normativa UE – ha fermato la procedura di infrazione contro l'Italia, precedentemente avviata.

In virtù della presunta incompatibilità europea le imprese che procedono alla fatturazione dell'energia elettrica ai consumatori finali hanno ottenuto da parte di alcuni Comuni (es. Gorizia, Udine) il rimborso dell'addizionale precedentemente versata.

Per quanto riguarda, invece, l'addizionale provinciale si è aperto un vivace dibattito nell'ambito della giurisprudenza di merito che ha portato a decisioni ondivaghe rispetto alla richiesta di rimborso da parte degli operatori⁹⁰.

10. Segue: *l'imposta sugli spiriti*

Disciplinata originariamente dal TU del 1924, era strutturata come imposta di fabbricazione che colpiva non solo l'alcool, ma anche tutte le bevande alcoliche, nonché i profumi contenenti alcool. La tassazione avveniva sempre sulla base del contenuto alcolico⁹¹.

Al TU del 1924 furono apportate, nel corso del tempo, numerose modifiche legislative volte, in parte a proteggere la produzione vinicola ed a ga-

⁸⁹ Ag. Dogane, nota 5 gennaio 2012, n. 800/RU; nota 22 marzo 2012, n. 33582/RU; nota 11 ottobre 2012, n. 11910/RU.

⁹⁰ Da un lato ci sono decisioni che negano il diritto al rimborso, evidenziando la sussistenza di un sufficiente grado di determinatezza della finalità propria dell'addizionale (così Comm. trib. prov. Treviso 13 febbraio 2013, n. 20; Comm. trib. prov. Pordenone 9 maggio 2013, n. 63; Comm. trib. prov. Modena 12 novembre 2013, n. 417; Comm. trib. prov. Treviso 25 febbraio 2014, n. 173), dall'altro altre pronunce che legittimano il diritto al rimborso (Comm. trib. prov. Treviso 6 giugno 2013, n. 79, secondo cui «l'imposta della quale viene chiesto il rimborso ha naturalmente carattere di tributo ed altrettanto naturalmente incide direttamente sul diritto soggettivo del contribuente ricorrente il quale è appunto titolare del diritto soggettivo di non dover pagare un'imposta illegittima perché contraria a normativa superiore secondo la gerarchia delle fonti»).

⁹¹ Per alcuni approfondimenti sull'evoluzione normativa dell'imposta di fabbricazione sugli spiriti si rinvia a: BAGNOLI, *Imposte di fabbricazione*, cit., pp. 171-175; SVIZZERETTO, *Fabbricazione (imposte di)*, cit., pp. 1-4; MANGIONE, *Spiriti*, in *Nov.mo dig. it.*, XVIII, Torino, 1956.

rantirle un adeguato sviluppo di mercato nell'industria della distillazione; in parte a rafforzare la repressione del contrabbando.

Sui prodotti alcolici ottenuti dalla materia prima pura era dovuta, in aggiunta all'imposta di fabbricazione, un diritto erariale che costituiva una sovrimposta che aveva lo scopo di proteggere l'utilizzo di determinati prodotti. Erano previste delle agevolazioni per gli alcolici destinati all'uso industriale.

Attualmente l'accisa sulle bevande alcoliche è disciplinata dagli artt. 27-39, D.Lgs. n. 504/1995. Colpisce con un'aliquota fissa un quantitativo pari ad un ettolitro di prodotto finito. I prodotti assoggettati ad imposta sono: la birra, il vino e le bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra, i prodotti intermedi, nonché l'alcole etilico. Sono previste alcune esenzioni per le ipotesi in cui l'alcole viene impiegato per la produzione di medicinali (v. *infra*, Cap. IV, par. 5).

11. Segue: *l'accisa sui tabacchi lavorati*

La disciplina fiscale dei prodotti del tabacco ha subito recentemente importanti cambiamenti che traggono la loro origine, da una lato, nelle politiche di privatizzazione attuate dallo Stato italiano e, dall'altro, nella progressiva espansione del diritto dell'Unione europea.

Allo stato attuale i tabacchi lavorati sono assoggettati ad un regime fiscale complesso, caratterizzato dalla concorrenza di variegata forme di tassazione sul medesimo presupposto. Infatti, oltre all'accisa, correlata al prezzo di vendita al minuto ed alle differenti categorie merceologiche in cui si suddividono i tabacchi lavorati, va considerata anche l'IVA (art. 74, lett. a), D.P.R. n. 633/1972 e art. 39 *sexies* TUA).

Inoltre, la normativa prevede la corresponsione dell'aggio, stabilito in misura fissa sul prezzo del prodotto lavorato, che costituisce il ricavo dell'attività di vendita al pubblico da parte del rivenditore⁹².

Sommando le diverse voci che determinano il prezzo finale al pubblico si delinea un quadro che costituisce un sicuro indice di scelta di politica fiscale sfavorevole nei confronti dei tabacchi, che si traduce in un prezzo al minuto determinato in misura notevolmente superiore a quello corrispondente alla somma dei costi di produzione del prodotto, oltre al profitto dell'imprenditore⁹³.

⁹² Art. 24, L. 22 dicembre 1957, n. 1293 e art. 39 *septies*, D.Lgs. n. 504/1995.

⁹³ Come evidenziato da D'AGOSTINO, *Tabacchi lavorati: sistema impositivo e novità della*

I tabacchi lavorati rientravano in uno dei pochi settori, unitamente al gioco del lotto, dove sussisteva un regime di monopolio fiscale⁹⁴ volto a garantire allo Stato, oltre che un consistente gettito erariale, anche un'entrata di natura finanziaria⁹⁵.

Infatti, la determinazione del prezzo complessivo dei tabacchi lavorati era prestabilita con decreto del Ministero delle Finanze.

La fabbricazione, preparazione, introduzione e vendita erano demandate all'A.A.M.S. (Amministrazione autonoma monopoli di Stato) che svolgeva le attività in regime di monopolio. Tale Amministrazione era poi tenuta al pagamento nei confronti dell'erario delle imposte indirette che gravavano sui prodotti del tabacco.

Il monopolio del tabacco risale alla L. 17 luglio 1942, n. 907, il cui art. 45⁹⁶ vietava in Italia la fabbricazione, la preparazione, l'introduzione e la vendita dei tabacchi e dei prodotti da esso derivati, assoggettando tali attività a monopolio di Stato in tutto il territorio⁹⁷.

Finanziaria 2006, in *Fisco*, 2006, 1819 «l'intera tassazione finisce per sfiorare il 75% del prezzo finale del prodotto». A simili conclusioni è giunta anche l'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato.

⁹⁴La dottrina distingueva, all'interno del monopolio pubblico, le diverse tipologie del monopolio di diritto e del monopolio fiscale. Mentre il primo risponderebbe all'esigenza di concentrare nelle mani di un unico soggetto determinate attività ritenute di primario interesse pubblico, la seconda categoria di monopolio troverebbe la propria giustificazione nella possibilità di procurare un'entrata tributaria allo Stato. Sul concetto di monopolio fiscale e sul dibattito che si è sviluppato in dottrina v.: MORTATI, *Natura giuridica dei proventi attribuiti agli enti pubblici nelle concessioni autorizzate di giuoco*, in *Dir. prat. trib.*, 1954, I, p. 221 ss.; GRIZIOTTI, *L'imposizione sui consumi e i monopoli fiscali*, in *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, cit., p. 449 ss.; E. ANTONINI, *Natura giuridica dei proventi del monopolio fiscale*, in *Studi di diritto tributario*, Milano, 1959, p. 300 ss.; REGAZZONI, *Monopoli di Stato*, in *Nov.mo dig. it.*, App. V, Torino, 1984, p. 125 ss.; LORENZON, *Monopoli fiscali*, in *Enc. giur.*, XXX, Roma, 1990; RUSSO, *Manuale di Diritto tributario*, Torino, 1996, p. 17 ss.; FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1998, p. 63 ss.

⁹⁵ALESSI, *Monopoli fiscali, imposte di fabbricazione, dazi doganali*, cit., pp. 4-6; GALIANA, *Natura giuridica dei monopoli fiscali nell'ordinamento tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 1973.

⁹⁶Il quadro legislativo di riferimento era altresì completato dalla L. 7 marzo 1985, n. 76.

⁹⁷Sul tema della fiscalità dei tabacchi lavorati, cfr. ALESSI, *Monopoli fiscali, imposte di fabbricazione, dazi doganali*, cit., p. 29 ss.; CAPELLI, *Il monopolio italiano dei tabacchi dopo la fine del periodo transitorio*, in *Dir. scambi internaz.*, 1970, p. 259 ss.; MANGIONE, *Natura "tributaria" del monopolio dei tabacchi e diritto costituzionale alla libertà di iniziativa economica privata*, in *Giur. it.*, 1973, II, p. 46 ss.; RUJU, *Monopolio fiscale*, in *Enc. dir.*, XXVI, Milano, 1976, p. 825 ss.; GALIANA, *Natura giuridica dei monopoli fiscali nell'ordinamento tributario italiano*, cit., I, p. 1964 ss.; ITALIA, *Tabacchi*, in *Enc. giur.*, Roma, 1993; D'AGOSTINO, *Tabacchi lavorati: sistema impositivo e novità della Finanziaria 2006*, cit., p. 1819.

Pertanto, nel prezzo complessivo determinato dallo Stato, che il consumatore finale pagava al beneficiario monopolista, erano inglobate due diverse componenti: una quota di natura tributaria ed una quota di carattere non fiscale che corrispondeva alla somma dei costi di produzione del bene, oltre al normale profitto dell'imprenditore monopolista.

Tale assetto è radicalmente mutato a seguito del processo di privatizzazione che ha interessato il settore dei tabacchi lavorati e che si è concluso nel giugno 2004, a seguito della fusione dell'Ente tabacchi italiani S.P.A. con la British American Tobacco Italia S.P.A.

A seguito della privatizzazione è venuto meno il monopolio nell'ambito della produzione e della commercializzazione dei prodotti del tabacco detenuto in precedenza dallo Stato italiano tramite l'Amministrazione dei Monopoli (A.A.M.S.) e l'attività di quest'ultima si è ricalibrata sui compiti di controllo delle attività di produzione, distribuzione e vendita dei tabacchi⁹⁸.

Contemporaneamente al processo di privatizzazione che si è sinteticamente descritto, anche un'altra variabile ha profondamente mutato il quadro di riferimento del sistema dei tabacchi lavorati. Infatti, il settore è stato interessato da una progressiva armonizzazione avviata già negli anni '70 con la Direttiva n. 72/464, seguita dalla Direttiva n. 79/932, entrambe abrogate successivamente dalla Direttiva 95/59/CE.

Il recepimento della disciplina comunitaria è avvenuta con la L. n. 427/1993, che ha costituito fino a tempi recenti il punto di riferimento per la disciplina fiscale dei prodotti del tabacco, atteso che tale materia non aveva trovato spazio nel TUA.

Le ragioni che giustificavano la mancata sistematizzazione all'interno del TUA dovevano ricercarsi nel fatto che, pur nella unitarietà della visione complessiva del sistema delle accise armonizzate da parte del Legislatore comunitario, vi era, a livello interno, una suddivisione «nei criteri di riparto delle competenze dei settori, affidati, già da tempo, a due organi diversi dell'Amministrazione finanziaria: la materia dei tabacchi all'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato, mentre quella relativa agli altri prodotti sottoposti ad accisa all'Amministrazione doganale⁹⁹».

⁹⁸ Con Decreto Ministero Finanze 22 febbraio 1999, n. 67, è stata disciplinata l'istituzione ed il regime dei depositi fiscali, nonché la circolazione dei tabacchi lavorati e tutte le attività di controllo delle imposte riguardanti i tabacchi lavorati, demandate all'A.A.M.S. Si ricorda, peraltro, che l'art. 39 *undecies* TUA, prevede che l'attività di vigilanza fiscale sia svolta anche dalla Guardia di Finanza.

⁹⁹ DE CICCO, CULTRERA, *Accise*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Agg., cit., p. 15, per i quali «le ragioni di questa distonia che ha causato il mancato inserimento in un "corpo unico"»

Obbligata al pagamento dell'imposta era l'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato che versava l'importo delle accise già incluse nel prezzo dei prodotti immessi in consumo. Il meccanismo applicativo del tributo prevedeva una rivalsa necessaria del monopolista sul rivenditore, per cui in definitiva l'onere tributario gravava sul consumatore finale.

Solo con il D.Lgs. 29 marzo 2010, n. 48 che ha recepito la Direttiva 2008/118/CE, la disciplina dell'accisa sui tabacchi lavorati è stata inserita nel D.Lgs. n. 504/1995 (art. 39 *bis* ss.) e modificata, da ultimo dal D.Lgs. n. 31 marzo 2011, n. 57 che ha dato attuazione alla Direttiva 2010/12/UE recante modifica delle Direttive nn. 92/79/CEE, 92/80/CEE, 95/59/CE e 2008/118/CE per quanto concerne la struttura e le aliquote delle accise che gravano sui tabacchi lavorati¹⁰⁰.

L' accisa riguarda una molteplicità di prodotti (sigari, sigarette, tabacco da fumo, ecc.), le cui tariffe di vendita sono stabilite con provvedimento del Direttore dell'Amministrazione autonoma dei Monopoli di Stato.

12. Le accise sui prodotti energetici nell'economia globalizzata

Una volta acclarato che le accise rappresentano degli ottimi strumenti funzionali per arginare i deficit di bilancio del sistema pubblico occorre svolgere delle sintetiche riflessioni per comprendere quanto incide la tassazione sul prezzo del prodotto.

Per quanto riguarda l'ordinamento italiano le aliquote da applicare sulla quantità di ciascun prodotto, sono contenute nell'allegato I del TUA. Dall'esame delle aliquote emerge che esse non rappresentano il frutto di una elaborazione unitaria: nel caso dei prodotti energetici, ad esempio, le aliquote, che peraltro variano con una certa continuità e generalmente sempre in aumento¹⁰¹, sono spesso fissate con il duplice obiettivo di generare il massimo

della disciplina relativa ai tabacchi, quale accisa armonizzata, è da ricercarsi nella mancata visione unitaria della materia, così come voluta dal Legislatore comunitario, ed al mancato coordinamento tra i vari settori dell'Amministrazione finanziaria che gestiscono i singoli rami dell'imposta». Un altro aspetto che va considerato è che ai sensi dell'art. 23 *quater*, D.L. 6 luglio 2012, n. 95, come modificato dall'art. 1, comma 1, L. 7 agosto 2012, n. 135, dal 1° dicembre 2012, l'A.A.M.S. è stata incorporata all'Agenzia delle Dogane.

¹⁰⁰ Sul punto cfr. F. CERIONI, *Modifiche al Testo Unico delle accise*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 1543 ss.

¹⁰¹ Invero, in limitati casi, si è provato a ridurre il costo finale dei carburanti mediante la riduzione temporanea dell'accisa, con risultati a dir poco deludenti. Infatti, essendo il prez-

gettito erariale e, contemporaneamente, non gravare eccessivamente sui costi di accesso alle fonti energetiche per gli usi industriali¹⁰².

Occorre poi considerare che nella base imponibile dell'IVA deve essere sempre inclusa l'accisa; ciò significa che, nell'applicazione reale, il prezzo finale del prodotto cresce anche in funzione del carico fiscale complessivo.

L'inclusione dell'accisa nella base imponibile dell'IVA è prevista dall'art. 78, par. 1, lett. a) della Direttiva 2006/112/CE, il quale stabilisce che la base imponibile su cui calcolare l'IVA debba sempre includere, obbligatoriamente, le imposte, i dazi, le tasse ed i prelievi, ad eccezione della stessa IVA.

Pertanto, se si valuta il carico fiscale complessivo gravante sui prodotti sottoposti ad accisa (considerando sul costo industriale dei prodotti anche l'IVA), si vede che la composizione del prezzo finale di taluni prodotti è condizionata in modo assoluto dal carico fiscale (è facile constatare, ad esempio, che sul prezzo finale di un pacchetto di sigarette, pari mediamente a quattro euro, tre euro rappresentano il peso fiscale)¹⁰³.

In definitiva, l'incidenza dell'accisa sui prezzi finali di vendita al consumo talvolta è addirittura prevalente rispetto al costo industriale del prodotto¹⁰⁴.

Nel settore dei prodotti energetici, tale situazione non muta neppure nel nuovo scenario dell'economia mondiale caratterizzata da riduzioni repentine del prezzo del petrolio legate ad un eccesso di offerta del greggio sul mercato internazionale. Tale fenomeno dipende a sua volta da questioni non necessariamente correlate.

Il primo tema importante riguarda la domanda mondiale di petrolio che fatica a riprendersi dopo la crisi degli ultimi tre anni.

I paesi non – OECD negli ultimi due anni (2012-2014) hanno registrato un più modesto incremento. D'altro canto, per i Paesi OECD le prospettive sono ancora meno brillanti: dal 2011 al 2014 hanno segnato forti riduzioni della domanda di petrolio. Il risultato complessivo dal punto di vista della

zo dei medesimi carburanti liberamente fissato, le modeste riduzioni delle aliquote imposte dallo Stato sono state assorbite dalla dinamica al rialzo dei prezzi al consumo.

¹⁰² Secondo valori indicativi riferiti al 2013, le accise incidono sul prezzo finale di vendita della benzina per circa il 42%, sul gasolio per il 38%, sul GPL per il 19,1%, sul gasolio per riscaldamento per il 29%, sull'alcool etilico per il 52,4% e sulle sigarette per il 58,5%.

¹⁰³ L'incidenza complessiva Accise ed IVA sul prezzo finale di vendita è pari al 51,2% per la benzina, 46,4% per il gasolio auto, per il 23,3% per il GPL, per il 35,4% per il gasolio da riscaldamento, per il 63,9% per l'alcool etilico e per il 71,4% per le sigarette.

¹⁰⁴ Su tali profili cfr. ORSINI, *Qualificazione giuridica e caratteristiche generali del sistema dell'accisa*, in AA.VV., *Le accise sui prodotti energetici e sull'elettricità*, con Prefazione di Tinelli, Torino, 2014, pp. 3-9.

crescita della domanda mondiale è presto detto: secondo l'ultimo rapporto dell'Agenzia internazionale dell'energia, il 2015 si è chiuso con una crescita percentuale molto vicina allo zero.

A livello globale i consumi di petrolio sono circa di 92 milioni di barili/giorno, mentre l'offerta nel corso del 2015 è stata superiore strutturalmente di circa 1 milione di barili/giorno.

Le ragioni dello sbilanciamento sono molteplici: gli Stati Uniti, che rappresentano ormai circa il 10% dell'offerta complessiva, hanno registrato un livello di produzione che non conoscevano da trent'anni. Anche alcune aree critiche hanno contribuito a formare l'eccesso di offerta. La Libia – nonostante la guerra civile – ha quasi raggiunto 1 milione di barili/giorno, mentre l'Iraq ha realizzato un livello di produzione (circa 3,3 milioni di barili/giorno), che non vedeva dai tempi della prima guerra del Golfo.

La seconda questione riguarda la strategia che è stata adottata dalle aziende che operano nel mercato dell'*upstream* petrolifero¹⁰⁵.

La terza questione riguarda il comportamento strategico dei Paesi aderenti all'Opec, il cartello che controlla ormai poco più del 40% del mercato. I prezzi che vengono indicati sono di gran lunga superiori rispetto al costo di produzione (per esempio l'Arabia Saudita ha indicato 45 dollari al barile con un costo di produzione di circa 3 dollari al barile).

La quarta ed ultima questione riguarda il tema dell'incremento dell'efficienza energetica indotto dagli alti prezzi del petrolio.

Resta da capire come e in che misura i cali del prezzo del petrolio si trasformeranno in riduzioni del prezzo dell'energia nei vari Paesi.

Nel caso dei prezzi amministrati, come il gas naturale o l'elettricità, l'Autorità per l'energia comunicherà la riduzione del prezzo al consumatore.

Per i trasporti, che rappresentano la gran parte del consumo petrolifero dei Paesi avanzati, bisognerà attendere le politiche delle diverse imprese operanti nel settore dei carburanti. E oltre all'entità della riduzione, sarà inte-

¹⁰⁵ Secondo gli analisti, negli ultimi anni, le compagnie petrolifere hanno investito moltissimo nella ricerca e nella produzione di nuovo petrolio, determinando un ambiente molto competitivo cresciuto a dismisura in condizioni sempre più complesse. Infatti, i progetti a lungo termine sono per loro natura più vulnerabili, in quanto maggiormente esposti a incrementi di costo (per esempio, l'acciaio o il costo del lavoro specializzato o eventi meteorologici estremi o interventi giuridico-politici). E d'altra parte, il settore petrolifero è sempre stato soggetto a oscillazioni di costo repentine e particolarmente imprevedibili anche a causa dell'enorme influenza della politica sulle forniture e sui prezzi. Su tali questioni si rinvia per ulteriori approfondimenti a GALEOTTI, LANZA, *Il prezzo del petrolio e il califfo contrabbandiere*, in *lavoce.info*, 17 ottobre 2014; LANZA, *Prezzo del petrolio: non decide solo l'Opec*, in *lavoce.info*, 2 dicembre 2014.

ressante osservare anche la rapidità con cui la diminuzione si trasmetterà ai prezzi finali. Resta comunque evidente che la diminuzione del costo industriale della materia prima non può essere molto visibile a causa dell'enorme peso fiscale che incide sul prezzo al consumo¹⁰⁶.

Alla luce di quanto esposto è stata evidenziata l'incidenza delle accise sul prezzo di determinati beni, tenuto conto delle forti variazioni dei prezzi industriali di materie prime fondamentali, come il greggio, tassato con IVA ed accise. In particolare è stato osservato come, pur in presenza di forti oscillazioni del prezzo industriale del greggio il prezzo al consumo, per esempio, della benzina non subisce forti variazioni proprio perché il peso fiscale, rappresentato dalla tassazione sul consumo incide in misura rilevante su gran parte del prezzo.

13. *La finalizzazione delle accise a esigenze extra-fiscali*

Le accise assolvono ad esigenze non solo meramente finanziarie ma anche ad interessi extra-tributari.

Come è noto, la fiscalità per sua stessa natura non è neutrale, con la conseguenza che a ogni tipologia di tributo si ricollegano, indipendentemente da una volontà – espressa o tacita – del legislatore, effetti (anche) extrafiscali.

Caratteristica, questa, che nel caso delle accise si presenta con un vigore ancora più accentuato: per tali tributi, infatti, la finalizzazione ad esigenze ulteriori rispetto a quella meramente finanziaria è un fattore che concorre a determinare la causa stessa del prelievo.

Del resto, i medesimi eventi che vengono assunti a loro presupposto – la produzione ed il consumo di determinati prodotti – sono espressivi delle esigenze di politica economica ad essi sottese.

In concreto, l'attuale sistema delle accise incide – malgrado la tendenziale anelasticità della relativa domanda¹⁰⁷ – sul consumo di alcuni beni perico-

¹⁰⁶ Basti pensare che le accise sui carburanti – tra il Decreto Salva Italia (L. 22 dicembre 2011, n. 214) e le innumerevoli clausole di salvaguardia a garanzia dei tagli alla spesa (L. 28 ottobre 2013, n. 124 e L. 23 giugno 2014, n. 89), sono esplose da 0,564 a 0,728 euro al litro. Complessivamente, le imposte sui carburanti, sono aumentate in 6 anni del 33%, mentre il prezzo totale è salito del 36%, vanificando completamente sia il calo delle quotazioni del petrolio, sia quello dell'euro che avrebbero potuto rappresentare due fattori esogeni positivi ai fini della ripresa economica, riducendo i costi di produzione e spingendo l'export.

¹⁰⁷ In questo senso, tra gli altri, SCHIAVOLIN, *Accise*, in *Enc. dir.*, Agg. IV, cit.

losi per la salute umana – è questo il caso dell'accisa sui tabacchi lavorati; l'accisa sull'alcol e sulle bevande alcoliche o dannosi per l'ambiente – ad es. l'accisa sui petroli¹⁰⁸ o sugli oli lubrificanti – in linea con la loro funzione, lato *sensu* ambientale. Da qui l'esigenza di contemperare i profili fiscali con gli ulteriori principi costituzionali che di volta in volta emergono (tutela della salute, tutela dell'ambiente, ecc.).

Nel settore delle accise, a differenza di altri tributi per i quali sono valorizzate esigenze ulteriori rispetto a quelle finanziarie (ad es. dazi doganali), proprio la possibilità attribuita ai singoli Stati membri di calibrare l'entità del prelievo consente loro una maggiore discrezionalità nella cura di beni giuridici distinti dall'interesse fiscale.

Si tratta di un aspetto che si collega strettamente con il tema della capacità contributiva e della rispondenza del sistema fiscale e dei singoli nuovi tributi che lo compongono, argomenti che saranno trattati più ampiamente nel Cap. III.

14. Segue: *il caso delle "fat tax"*

In virtù delle suesposte considerazioni e, tenendo presente i modelli utilizzati nei diversi Paesi, le accise si prestano molto bene come tributo armonizzato sugli alimenti non salutari, in una prospettiva *de iure condendo*, o come imposta sul consumo non armonizzata applicabile liberamente dai singoli Stati membri purché tale forma di tassazione rispetti la libera circolazione dei prodotti (art. 1, Direttiva 2008/118/CE).

Va, tuttavia, evidenziato che mentre le accise gravano sulla quantità dei beni prodotti con aliquote rapportate all'unità di misura del bene, le imposte sui cibi dannosi dovrebbero essere applicate in funzione dei loro effetti negativi sulla salute (quantità di grassi saturi, di zuccheri o di carboidrati complessi).

I primi Paesi europei ad introdurre nei propri ordinamenti delle *fat taxes* sono stati quelli scandinavi: la Danimarca, già nel 1922, aveva introdotto prelievi fiscali che colpivano prodotti che contenevano elevate quantità di zuccheri, e più di recente (ottobre 2011) ha proposto un nuovo prelievo che colpisce il consumo di cibi che contengono più del 2,3% di grassi saturi (il

¹⁰⁸ Sul tema cfr. MICHELI, *Prospettive della riforma dell'imposta sui prodotti petroliferi*, in *Riv. dir. fin.*, 1968, I, p. 389; CIPOLLA, *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi delle accise nelle cessioni di oli minerali ad intermediari commerciali*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 1859.

tributo è pari a 16 corone danesi per kg. di cibi grassi)¹⁰⁹.

Per l'autorevole dottrina che si è occupata del tema non si possono «esprimere ancora elaborazioni definitive, anche per la limitata applicazione temporale, sembra che questo nuovo tributo non abbia prodotto gli esiti sperati. Le pressioni di produttori di burro e cibi grassi, danneggiati dal generale incremento dei loro prezzi; la crisi di intere filiere produttive legate ai prodotti tassati, nonché la possibilità di acquistare i medesimi generi alimentari a prezzi più bassi dai Paesi confinanti hanno portato all'abrogazione del prelievo»¹¹⁰.

Anche i dati statistici relativi alla percentuale di popolazione danese in sovrappeso non hanno registrato miglioramenti al punto che è stato rimesso in discussione anche il tributo sui cibi ad elevato contenuto di zucchero che si doveva applicare dal 2014.

La scelta danese non è rimasta isolata. La Norvegia, ad esempio, si è dotata, sin dal 1981, di una *fat tax* sui dolci, cioccolata e bevande zuccherate; la Finlandia ha invece, istituito, nel 2011, un prelievo sui prodotti dolciari di 0,75 euro Kg.

Prelievi sui cibi c.d. "spazzatura" sono stati imposti anche ad altri Paesi dell'Unione europea¹¹¹: in Ungheria, ad esempio, dal 2011, si applica una *chips tax* sui cibi confezionati ad alto contenuto di sale, zucchero o carboi-

¹⁰⁹ Secondo alcune stime il gettito previsto è pari ad almeno 200 mln di euro annui cui si aggiunge un risparmio sulla spesa sanitaria. Sullo specifico tema v. PISANÒ, *La Danimarca introduce la fat tax. Londra, Cameron: "Serve anche a noi"*, in *Il fatto quotidiano*, 10 ottobre 2011; BURCHIA, *In Danimarca la prima tassa sui "grassi"*, in *Corriere della Sera*, 11 ottobre 2011; BIVONA, *Danimarca: una fat tax a misura di linea e portafoglio*, in *FiscoOggi*, 21 ottobre 2011. L'aumento dei prezzi di alcune categorie merceologiche si è rivelato infatti dannoso per il mercato, sia dal punto di vista della competitività delle imprese che dell'occupazione dei lavoratori. Per ulteriori considerazioni cfr. BERARDI, *Dietro front in Danimarca: "Aboliremo la tassa sui cibi grassi"*. Dall'Italia arrivano plausi, in *quotidianosanità.it*, 16 novembre 2012; DI MURO, *Danimarca: stop alla fat tax ed exit tax nel mirino della Ue*, in *FiscoOggi*, 7 marzo 2013.

¹¹⁰ URICCHIO, *La tassazione sugli alimenti tra capacità contributiva e fini extrafiscali*, in AA.VV., *La dimensione promozionale del fisco*, a cura di Uricchio, Aulenta, G. Selicato, Bari, 2015, 281 ss.

¹¹¹ EUROPEAN COMMISSION, *Tax reforms in the EU Member States, Working paper*, 2011, n. 28, secondo cui «Excise duties on health related products such as tobacco and alcohol and, in some instances, sugar have been increased in Austria, Bulgaria, Cyprus, Czech republic, Denmark, Estonia, Finland, Greece, Latvia, Poland, Romania, Slovakia, Slovenia and Spain. In Denmark, a novel excise duty has been introduced on saturated fats in dairy products and meat. Finland introduced an excise duty on sweets and ice cream». Per alcuni spunti di riflessione sulle *fat tax* negli Stati Uniti, dove in numerosi Stati si applica un'accisa sulle bevande zuccherate pari a circa il 3-5% del prezzo del prodotto, cfr., DRENKARD, *Strafare nella lotta all'obesità*, in AA.VV., *Obesità e tasse. Perché serve l'educazione, non il fisco*, a cura di Trovato, Torino, 2013, p. 195 ss.

drati quali patatine e cioccolata con aliquote differenziate del 5% ovvero del 20%¹¹².

In Francia nell'anno 2011 ci fu un forte aumento delle accise su sigarette, superalcolici e rum e si propose l'introduzione di un tributo sul consumo delle bevande gasate e zuccherate pari a due centesimi a lattina¹¹³. Secondo il governo francese, il gettito stimato pari a circa 200mln/euro annui doveva essere destinato alla riduzione del costo del lavoro in agricoltura, nonché al sostenimento della produzione di frutta e verdura.

Anche in Italia era stata proposta l'istituzione di un'accisa di scopo sui consumi "non meritevoli" come i prodotti alcolici e lo *junk food*. Il gettito del tributo doveva essere destinato al finanziamento dell'edilizia sanitaria. L'istituzione di una *fat tax* si concretizzò nella bozza del decreto Balduzzi, il quale prevedeva, per il triennio 2013-2015, «un contributo straordinario a carico dei produttori di bevande analcoliche con zuccheri aggiunti e con edulcoranti, in ragione di 7,16 euro per ogni 100 litri immessi sul mercato, nonché a carico di produttori di superalcolici in ragione di 50 euro per ogni 100 litri immessi sul mercato».

La bozza di decreto stabiliva altresì che il gettito doveva essere destinato parzialmente al finanziamento dei livelli essenziali di assistenza ed al programma per la non autosufficienza. Il prelievo avrebbe dovuto colpire le bevande gassate nella misura di 2 centesimi a lattina, producendo un gettito stimato di 250 mln di euro; gli alimenti dannosi non sarebbero stati assoggettati al prelievo a condizione che le imprese produttrici avessero elevato i propri standard qualitativi. Tuttavia l'intera proposta è stata stralciata in quanto necessitava di ulteriori approfondimenti.

La dottrina¹¹⁴ più attenta dimostra la rispondenza di tali tributi al princi-

¹¹² A ciò si aggiunga che i produttori nazionali devono versare alle casse erariali 5 fiorini per litro su bevande zuccherate con contenuto di frutta inferiore al 25%, 100 fiorini per ogni Kg. di dolci pre confezionati e 200 fiorini per ogni Kg. di aromi alimentari e snack salati. Aggravi fiscali sono previsti anche per i produttori i cui cibi presentano contenuti di sale superiore a determinati livelli, ovvero sugli importatori di *junk food*. Sulla *fat tax* ungherese si rinvia a DI MURO, *Ungheria: in arrivo la chips tax. Stop a malattie e obesità*, in *FiscoOggi*, 13 luglio 2011.

¹¹³ Per un'analisi della proposta francese cfr.: HESPEL, BERTHOD, WURMSER, *Rapport sur la pertinence et la faisabilité d'une taxation nutritionnelle*, Parigi, 2008.

¹¹⁴ URICCHIO, *La tassazione degli stili di vita e capacità contributiva*, in AA.VV., *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, a cura di Salvini, Melis, cit., p. 474 ss.; ID., *La tassazione sugli alimenti tra capacità contributiva e fini extra fiscali*, cit., 283 ss.

pio costituzionale della capacità contributiva e la loro funzione extrafiscale. Infatti, «l'esigenza di promuovere stili alimentari corretti ha indotto il legislatore a intervenire, oltre che attraverso modelli di regolazione di natura autorizzatoria o sanzionatoria, anche attraverso strumenti di carattere fiscale sulla base della loro capacità condizionante dei comportamenti degli individui e dei gruppi sociali. È di tutta evidenza, infatti, come la normativa fiscale possa "orientare" le abitudini nutrizionali sia assoggettando a tassazione cibi dannosi, sia detassando cibi sani, sia promuovendo e incentivando il consumo di questi ultimi».

Per l'autore i tributi in esame «pur non dismettendo il proprio fine "fiscale" di procurare entrate, possono generare effetti positivi sia di natura finanziaria (si pensi al potenziale contenimento della spesa sanitaria) sia per la salute. Deve, quindi, ritenersi che i tributi sugli alimenti possano non solo insistere su manifestazioni sicure di capacità contributiva, come la produzione o il consumo, ma possano anche esprimere una sorta di "capacità contributiva qualificata", consistente nel risparmio, pur se futuro ed eventuale, di spesa pubblica (come quella sanitaria). Se appare indubbio che il principio della capacità contributiva nell'esprimere il fondamento, il limite e la misura dell'imposizione, debba essere ricercata tra le inequivoche manifestazioni di ricchezza quali certamente consumo, produzione e cessione di alimenti, appare allo stesso tempo evidente che il contenimento della spesa sanitaria e quindi del debito pubblico costituisca un'espressione dell'interesse all'equilibrio finanziario che è, a sua volta, comprensivo e assorbente di quello fiscale».

Altra parte della dottrina¹¹⁵, pur affermando che nelle relazioni tra gli esseri umani e lo Stato, non tutto possa essere ridotto alla dimensione economico-patrimoniale, critica la pretesa di rapportare la tassazione ad indicatori di tipo "sociale", a qualità individuali e risorse personali non espressive di forza economica, prive cioè dei connotati della "patrimonialità". Secondo l'autore «le capacità sociali e gli indici di benessere non possono essere per loro natura, oggetto di redistribuzione, trattandosi di risorse personali che dipendono da caratteristiche psico-fisiche degli individui, come la loro età o lo stato di salute, da talenti e abilità, dal patrimonio genetico, ecc.».

Occorre inoltre evidenziare che gli studiosi di economia mostrano una certa perplessità verso l'introduzione di accise sul consumo di cibi dannosi.

In particolare, gli economisti di formazione americana rilevano che i contribuenti sono più tolleranti verso gli aumenti delle imposte se l'obiettivo di-

¹¹⁵ STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., p. 413 ss.

chiarato di tali aumenti è quello di ridurre l'incidenza di attività che sono ampiamente disapprovate e aumentare il finanziamento di progetti o programmi che al contrario si ritengono meritori.

Le autorità spesso promettono che i fondi ricavati da queste imposte saranno impiegati nella realizzazione di programmi che facilitano il raggiungimento degli scopi sociali delle imposte stesse. Tuttavia, l'evidenza mostra che normalmente la realtà è molto diversa. I governi, nella maggior parte dei casi, dirottano i fondi verso altri scopi politici senza che i contribuenti ne siano messi a conoscenza o possano esercitare un controllo giuridicamente apprezzabile¹¹⁶.

Un altro elemento di criticità è dato dalla circostanza che, ad esempio, un'accisa sulle bevande gassate può diventare regressiva in quanto il suo prelievo spesso grava in misura sproporzionata sul ceto più povero. Infatti, anche se quel bene fosse consumato nella stessa misura da ricchi e poveri, le spese per le bevande gassate rappresenterebbero una quota maggiore dei redditi delle famiglie meno abbienti.

In definitiva, per gli economisti, il problema della tesi delle esternalità¹¹⁷ è che, se l'obesità fa lievitare i costi dell'assistenza sanitaria, essa stessa dovrebbe essere corretta mediante assicurazioni sanitarie che impongano agli obesi assicurati un sovrapprezzo a copertura dei costi addizionali. È chiaro che tali considerazioni vanno rapportate al sistema sanitario americano, tuttavia possono rappresentare uno spunto per elaborare criteri e principi nel-

¹¹⁶Un classico esempio di ciò è l'imposta sulle bevande analcoliche istituita nel 1922 in Arkansas. Il gettito ricavato avrebbe dovuto contribuire al finanziamento del programma statale *Medicaid*; tuttavia, quando si è tentato di abolire l'imposta, i contribuenti hanno scoperto che le autorità facevano affluire il gettito nella fiscalità generale. Si tratta di considerazioni tratte da: LEE, *Overcoming taxpayer resistance by taxing choice and earmarking revenues*, in AA.VV., *Taxing choice. The predatory politics of fiscal discrimination*, a cura di Shugart II, London, 1997, pp. 105-116. Nel 2011, la maggior parte degli Stati americani ha elaborato proposte per tassare le bibite zuccherate al fine di combattere il fenomeno dell'obesità mediante l'introduzione di un'accisa generale sul consumo. Tali imposte vengono prelevate in una varietà di modalità: Arkansas e West Virginia, ad esempio, applicano l'imposta in base alla quantità di zucchero presente nella bevanda, il Tennessee prevede un'imposta sul ricavo lordo delle bibite, applicando un'aliquota dell'1,9% (SUSAN, *Voters strongly support beverage tax repella*, in *The portland press herald*, 13 marzo 2010; LYNCH, *Bashing sodas and saving schools*, in *Jackson free press*, 24 febbraio 2010).

¹¹⁷Come è noto, alcuni pensatori, a cominciare da Arthur Pigou, (*The economics of welfare*, IV ed., London, 1932) hanno da tempo illustrato le ragioni per imporre tributi speciali su beni e servizi i cui prezzi non riflettano il vero costo sociale del loro consumo. Sono esempi di imposte *pigouviane*, le accise sulle sigarette, sull'alcol, sulle emissioni di gas nocivi per l'ambiente.

l'ambito del sistema delle accise che consentono di razionalizzare la spesa sanitaria collegata a patologie derivanti da inadeguati e scorretti comportamenti alimentari.

Analizzando i modelli utilizzati nei diversi Paesi, i tributi sugli alimenti insani, colpendo il consumo, sono strutturati come accise.

Le *fat taxes* si aggiungerebbero alle attuali accise armonizzate di cui alla Direttiva 2008/118/CE, attuata in Italia con il D.Lgs. n. 48/2010, come quelle sui prodotti energetici e sull'elettricità; sui tabacchi lavorati; su alcol e bevande alcoliche (i profili europei delle accise armonizzate saranno analizzati nel Cap. II).

A tal proposito sarebbe auspicabile un intervento dell'Unione europea al fine di avviare un processo che porti all'armonizzazione della tassazione sui cibi dannosi mediante l'elaborazione di un prelievo che sia coerente con la disciplina europea delle accise.

L'individuazione della materia imponibile non dovrebbe essere differenziata all'interno dei diversi Stati membri e dovrebbe essere condivisa nello spazio europeo sulla base di elementi che individuino le sostanze e le relative quantità potenzialmente dannose per la salute umana.

Spetterà, poi, ai singoli Stati membri e, più in dettaglio ai diversi livelli di governo, definire il presupposto al fine di salvaguardare le tradizioni culturali del territorio in funzione delle caratteristiche demografiche della popolazione¹¹⁸.

Sempre nell'ambito della tassazione sui consumi, un'imposta sui consumi alimentari poco meritevoli può essere strutturata indirettamente mediante un incremento dell'IVA applicabile ad alcuni cibi grassi o bevande zuccherate. In tale circostanza la tassazione dei prodotti non sani non avviene tramite l'introduzione di nuovi tributi ma con un inasprimento della tradizionale imposizione indiretta. Si pensi all'ordinamento francese che sta elaborando una proposta per il graduale incremento dell'IVA dal 5,5% al 19% sugli *snack* grassi, cibi dolci, ecc., a cui, simmetricamente corrisponde una riduzione dell'IVA su frutta e verdura¹¹⁹.

Ulteriori perplessità vengono sollevate con riguardo alla compatibilità europea delle *fat taxes* rispetto ai principi fondamentali di non discriminazione, di libera circolazione dei beni e della libertà di stabilimento delle imprese. Certo, non può escludersi aprioristicamente che la tassazione su alcuni

¹¹⁸ URICCHIO, *La tassazione sugli alimenti tra capacità contributiva e fini extrafiscali*, cit., 298.

¹¹⁹ Sull'applicazione in Italia dell'IVA ridotta nella misura del 4% sulle insalate miste, v. Ris. 8 aprile 2013, n. 23/E, con nota di ANGELI, *Insalate miste pronte da mangiare. A dieta anche l'Iva: aliquota al 4%*, in *Fisco Oggi*, 8 aprile 2013.

tipi di prodotto in luogo di altri, possa essere discriminatoria, ben potendo accadere che la *fat tax* sia strutturata in modo da tassare principalmente i prodotti provenienti da altri Stati membri, trasformandosi, così, in una tassa equivalente ad un dazio doganale. Tale ipotesi, però, è stata ritenuta dalla Commissione europea piuttosto remota in quanto tale tributo non assume alcun impatto significativo sul commercio internazionale¹²⁰.

Risulta evidente che ciò dipende da come vengono definiti gli elementi strutturali della fattispecie imponibile in termini di presupposto, soggettività passiva, base imponibile e modalità applicative del tributo. In via di principio, un prelievo fiscale che colpisce alcune sostanze che creano danni alla salute rientra nei parametri della ragionevolezza e della proporzionalità, richiesti anche in sede europea e soprattutto risulta compatibile con il principio di non discriminazione e con le libertà fondamentali del Trattato.

Orbene, in una prospettiva *de iure condendo*, il ragionamento si può spingere oltre, per valorizzare l'accisa come tributo utile dal punto di vista finanziario e come strumento con funzione extrafiscale.

Infatti, l'introduzione di una *fat tax* o, in generale, un inasprimento fiscale sui consumi non meritori, potrebbe produrre un duplice effetto: da un lato lo Stato disporrebbe di una provvista finanziaria da destinare a campagne informative sui rischi del sovrappeso, dall'altro disincentiverebbe il consumo di prodotti potenzialmente dannosi per la salute umana, conseguendo economie nella spesa sanitaria.

Tuttavia risulta evidente che una seria politica di lotta all'obesità non deve avere solo una portata nazionale, ma deve espandersi a livello europeo e in tutti i Paesi dove sussistono condizioni di benessere al fine di incentivare scelte responsabili e consapevoli.

In definitiva, considerando tutte le caratteristiche strutturali dell'accisa¹²¹ l'Unione Europea o i singoli Stati membri dovrebbero essere indotti ad

¹²⁰ URICCHIO, *La tassazione degli stili alimentari e la capacità contributiva*, in AA.VV., *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, a cura di Salvini, Melis, cit., p. 497.

¹²¹ Per LUPI, *Le illusioni fiscali*, Bologna, 1996, p. 29, si tratta di una forma di imposizione indiretta molto efficace poiché si concentra su poche grandi aziende o su strutture distributive operanti su larga scala, dove le tracce dell'evasione sono difficili da nascondere, tuttavia per l'autore le imposte indirette non possono essere lo strumento risolutivo per superare la crisi fiscale, non foss'altro perché le imposte indirette sono già utilizzate fino alle massime potenzialità, almeno sui consumi facili da tassare; si tratterebbe di allargare la base imponibile, portando le imposte indirette dove oggi non riescono ad arrivare. Anche la maggior parte degli economisti che si occupano di finanza pubblica, trovano preferibile produrre gettito, tassando un'ampia base imponibile con una bassa aliquota, così da mas-

introdurre maggiormente accise (ad es. su cibi dannosi per la salute) capaci di migliorare il gettito senza alterare fortemente la domanda dei beni o ad aumentare le aliquote delle accise già esistenti (ad es. aumentando l'aliquota dei superalcolici o dei prodotti da fumo), ridimensionando però la tassazione delle imprese mediante una diminuzione dell'IRPEF/IRES.

Questo procurerebbe, a livello interno, una ripresa dello sviluppo economico mediante un aumento degli investimenti da parte degli imprenditori; a livello globale il produttore sarebbe indotto a rimanere sul territorio senza andare alla ricerca di Stati, a bassa fiscalità, per localizzare la propria attività.

Del resto il prelievo tributario, e più in generale l'insieme delle regole fiscali che un'impresa deve osservare, costituiscono fattori determinanti che incidono sui suoi risultati economici e sulla sua competitività nel mercato interno e in quello internazionale.

Sulla questione più che mai attuale, autorevole dottrina ha precisato che «l'incidenza del fattore fiscale non è certo limitata alle singole imprese, ma si riflette inevitabilmente nell'andamento e nei risultati dell'intera economia nazionale. Se dunque il Fisco è un potente mezzo a disposizione degli Stati per aumentare la competitività delle proprie imprese e per attrarre ed incentivare investimenti tanto interni quanto esterni mediante una ridotta pressione fiscale, la dimensione complessiva del prelievo, nell'ottica del singolo Stato, dipende da una molteplicità di fattori, ed *in primis* dal livello di spesa pubblica che si vuole (o che si è costretti a) sostenere e dalle politiche redistributive della ricchezza, che travalicano l'ambito prettamente economico e toccano aspetti politici e sociali¹²²».

15. *La valorizzazione delle accise in una prospettiva de iure condendo*

È stata evidenziata nei paragrafi precedenti la funzione extrafiscale delle accise e la valenza di tali tributi nell'ambito della finanza pubblica¹²³.

simizzare l'ammontare delle entrate e nel contempo ridurre le distorsioni (HOLCOMBE, *Selective excise taxation from an interest-group perspective*, in AA.VV., *Taxing choice. The predatory politics of fiscal discrimination*, cit., pp. 81-100; ID., *Teoria politica della tassazione selettiva*, in AA.VV., *Obesità e tasse. Perché serve l'educazione, non il fisco*, cit., p. 25).

¹²² SALVINI, *I regimi fiscali e la concorrenza tra imprese*, in *Giur. comm.*, 2016, p. 130 ss.

¹²³ Per STEVANATO, *La giustificazione sociale dell'imposta*, cit., p. 321, «si avrà un fine extrafiscale se il prelievo fiscale non viene utilizzato per procurare risorse allo Stato da impiegare nel finanziamento di spese aventi una pubblica utilità, ma per attuare un diretto tra-

Tuttavia, la virtuosità delle accise dovrebbe essere maggiormente sfruttata dagli Stati europei che da sempre pongono l'attenzione, soprattutto, sulla tassazione diretta del reddito senza tener conto della struttura giuridica dei tributi sul consumo che consentirebbero lo spostamento del peso fiscale delle imprese dal reddito al consumo.

Sarebbe opportuno ipotizzare un incremento delle accise per la produzione di determinati beni, a fronte di una diminuzione dell'imposta sul reddito d'impresa, riducendo in tal modo anche i fenomeni di delocalizzazione verso i c.d. "paradisi fiscali".

In Italia, tale esigenza è stata in parte avvertita dopo la riforma tributaria introdotta con la legge delega del 1971 – e, forse, dopo la riforma dell'imposizione sui redditi che ha portato all'abolizione dell'IRPEG ed alla sua sostituzione con l'IRES. Infatti, in quell'arco temporale non si sono verificate nell'ordinamento tributario modifiche strutturali di rilievo. Emerge, però, una tendenza evolutiva costante che si risolve, da un lato, nell'introduzione di (o, se si vuole, nella trasformazione di quelli esistenti in) nuovi tributi a carattere patrimoniale reale, dall'altro nella previsione di forme di imposizione sostitutive per singoli redditi o componenti reddituali.

Se si tiene conto della rilevanza strutturale del sistema dell'imposizione sui consumi e soprattutto delle accise, nonché della sua notevole incidenza sulle attività economiche, potrebbe dirsi in calo tendenziale la rilevanza dell'imposizione reddituale, cui la riforma aveva inteso conferire un peso determinante.

Il fenomeno è accentuato dal fatto che le forme di imposizione sostitutiva delle imposte su determinati redditi tendono naturalmente ad essere via via disciplinate come imposte patrimoniali sui relativi cespiti, ed apprezzate come tali dai contribuenti, che possono anche "capitalizzarle" nel calcolo del valore del cespite.

Per altro verso, la "frammentazione" del sistema, il peso determinante dell'imposizione indiretta e la diversificazione dei regimi fiscali di singole componenti reddituali (talvolta sino ad assorbire, di fatto, intere categorie di reddito) mettono in crisi e privano di razionalità, i profili di "personalità" dell'imposizione cui era ispirato il disegno della riforma all'inizio degli anni '70.

In sostanza, l'imposta personale per eccellenza, l'IRPEF, perde di peso e centralità nel sistema, vede limitato il proprio ambito di applicazione e

sferimento di mezzi finanziari, intermediato dai pubblici poteri, tra individui e classi sociali».

risulta irrazionale per ingiustificata disparità di trattamento.

Prevale ormai in dottrina l'idea che la "personalità" del tributo non sia un valore da promuovere nella disciplina fiscale¹²⁴. Si tratta di profili evolutivi del nostro sistema tributario che assumono rilievo anche nell'ambito dell'operatività dei diversi "limiti" all'imposizione.

D'altra parte, in questo momento di crisi fiscale dello Stato bisogna valutare maggiormente la scelta dei presupposti di imposta e dei limiti qualitativi e quantitativi all'imposizione anche perché l'introduzione di tributi che non colpiscono la tradizionale ricchezza costituita dal patrimonio o dal reddito – come sono quelli ambientali, le speciali imposizioni sulle attività delle imprese digitali, la stessa IRAP e le accise gravanti sull'immissione al consumo di beni prodotti da un'impresa – non possono non riproporre l'interrogativo su ciò che, nei tempi attuali, è l'essenza e, insieme, la giustificazione dell'imposizione.

Nell'IRAP come nelle accise il presupposto non prevede elementi patrimoniali, pertanto il criterio distributivo dei carichi fiscali viene così riportato ad un ambito concettuale intriso del valore dell'uguaglianza sostanziale: la capacità di concorrere alle spese pubbliche non è individuata secondo criteri meramente formali (la consistenza numerica del patrimonio), ma è ricostruita in relazione ad aspetti sostanziali del circuito economico, venendo attribuito ad elementi di fatto apparentemente intangibili che però esprimono la "forza" effettiva di un soggetto sul mercato.

È appena il caso di osservare che tale impostazione teorica, ed il conseguente ampliamento della nozione di capacità contributiva, appare coerente con il processo evolutivo della comunità, sempre più ispirato al perseguimento di obiettivi di giustizia sociale¹²⁵.

¹²⁴ Mette in luce il problema, FEDELE, *Ancora sulla nozione di capacità contributiva nella Costituzione italiana e suoi "limiti" costituzionali all'imposizione*, in AA.VV., *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, a cura di Salvini, Melis, cit., p. 13 ss., il quale sottolinea come il fallimento della personalità dell'IRPEF si sia accompagnato ad una sostanziale neutralizzazione del "minimo vitale", sostituito, oggi, da discipline orientate piuttosto alla diversificazione dell'incidenza dell'imposta sulle singole categorie reddituali. Sempre secondo l'autore, «anche un eventuale "limite massimo" al prelievo fiscale (del quale già si è rilevata la difficoltà di applicazione all'operatività complessiva di un sistema tributario articolato come quello vigente), potrebbe ragionevolmente operare solo nell'ambito di tributi personali, dei quali si può misurare l'incidenza soggettiva; anch'esso risulterebbe invece irrazionale se inserito nella disciplina di singoli tributi a carattere sostanzialmente "reale" con criteri di determinazione dell'imponibile e del tributo fortemente differenziati e fra loro non comparabili».

¹²⁵ Cfr. FEDELE, *La funzione fiscale e la "capacità contributiva"*, in AA.VV., *Diritto tributa-*

È evidente che alla base c'è il delicato problema della nozione di capacità contributiva e dell'essere essa una mera espressione o un *quid pluris* del principio di uguaglianza (tale profilo sarà trattato più ampiamente nel Cap. III).

La questione si pone oggi con maggiore intensità, considerato che il livello della pressione fiscale sul reddito e sul patrimonio sta raggiungendo ormai livelli insostenibili e che, quindi, sul piano delle politiche fiscali, devono necessariamente ricercarsi nuovi tipologie di presupposti impositivi e nuovi tipi di ricchezza meno percepibili dai singoli contribuenti, con il fine specifico non solo di finanziare la crescita e lo sviluppo, ma anche di tenere in piedi il traballante Stato sociale¹²⁶.

In tale contesto andrebbero valorizzate le accise quali tributi sul consumo, spostando il carico fiscale dalle persone alle cose: solo in questo modo, infatti, i sistemi fiscali possono reggere nell'età della globalizzazione.

Lo spostamento così operato, come è stato evidenziato in passato da autorevole dottrina¹²⁷ darebbe numerosi vantaggi: miglioramento della struttura dell'IRPEF dal punto di vista dell'equità e dell'efficienza, detassazione del reddito di lavoro dipendente e del reddito professionale; aumento del carico fiscale sui consumi soprattutto se inquinanti. In tale contesto l'abbattimento della tassazione del lavoro potrebbe essere idealmente "finanziato" con la tassazione energetica che porterebbe anche ad un miglioramento dell'ecosistema.

A tutto ciò dovrebbe accompagnarsi anche un riordino dell'IVA all'interno dell'UE con l'armonizzazione delle aliquote e del livello di prelievo, nonché con la semplificazione della struttura applicativa; infatti, l'intera prospettiva di riforma va inquadrata nella dimensione europea, posto che oggi il sistema IVA non funziona adeguatamente¹²⁸.

rio e Corte costituzionale, a cura di Perrone, Berliri, cit., pp. 1-23; GALLO, *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2013, p. 499 ss.; ID., *Ripensare il sistema fiscale in termini di maggiore equità distributiva*, in *Politiche sociali*, 2014, p. 221 ss.; ID., *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 771; BORIA, *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, in AA.VV., *Diritto tributario*, Torino, 2013, pp. 59-132.

¹²⁶ GALLO, *L'evoluzione del sistema tributario e il principio di capacità contributiva*, cit., p. 3 ss.

¹²⁷ TREMONTI, *La riforma fiscale*, Milano, 1995, pp. 93-101; ID., *La paura e la speranza*, Milano, 2008, p. 107.

¹²⁸ Comunicazione della Commissione 7 aprile 2016, COM (2016) 148 *final*. *Verso uno spazio unico europeo dell'IVA – Il momento delle scelte*. Per qualche approfondimento sul punto v. LIBERATORE, *La chimera di "uno spazio unico europeo dell'IVA"*, in *IVA*, 2016, p. 14 ss.

Dal Documento della Commissione europea emerge che l'IVA produce aggravii amministrativi per gli operatori e perde nei vari passaggi circa 170 miliardi di Euro, causati da fenomeni patologici ed evasivi. Per ridurre questo *gap* si sta sempre più ricorrendo al meccanismo dell'inversione contabile, ove il cliente sia un *business* e, da ultimo, al meccanismo dello *split payment*, coinvolgendo nella riscossione del tributo anche chi soggetto passivo non è ma si pone come "affidabile" nei confronti dell'Erario.

La matrice comune dei citati rimedi è quella di non consentire agli operatori economici di utilizzare l'IVA come una "virtuale" disponibilità finanziaria e quindi di impedire di applicare l'imposta in ogni fase intermedia.

La proposta avanzata a livello europeo è quella di creare un'imposta che dovrebbe essere esigibile e riscossa nella sola fase del consumo del bene o del servizio. In questo modo si eliminerebbe l'applicazione del tributo in tutte le fasi intermedie e prodromiche al consumo effettivo e si potrebbero dirottare e razionalizzare le risorse dell'Amministrazione finanziaria nella fase finale di attuazione del prelievo anche con l'ausilio degli strumenti elettronici.

CAPITOLO II

LE ACCISE NEL MERCATO UNICO EUROPEO

SOMMARIO:

1. Le strategie della CEE per la costruzione di un Mercato unico europeo. – 2. L’IVA e le accise nel Mercato europeo comune. – 3. Le accise armonizzate ed il modello europeo. – 4. L’accisa sui prodotti energetici e la sua duplice rilevanza nelle politiche economiche e di bilancio. – 5. Le criticità della tassazione energetica. – 6. *Segue*: la *carbon tax* come strumento funzionale alla crescita dell’Unione europea. – 7. Gli aiuti di Stato nel settore energetico ed i vincoli europei. – 8. *Segue*: l’orientamento della giurisprudenza europea. – 9. *Segue*: il caso italiano del contributo sul consumo di carburante. – 10. L’accisa sulle bevande alcoliche. – 11. L’accisa sui tabacchi lavorati: tipicità e motivi di interesse. – 12. Le accise non armonizzate e le esperienze nazionali. – 13. La tassazione degli oli minerali destinati ad usi diversi: profili di incompatibilità europea. – 14. *Segue*: la tassazione degli oli lubrificanti e le potenziali distorsioni in ambito europeo. – 15. L’accisa italiana sul consumo di sigarette elettroniche. – 16. L’accisa spagnola sui prodotti energetici.

1. *Le strategie della CEE per la costruzione di un Mercato unico europeo*

Le accise, sin dai primi progetti comunitari hanno rappresentato, insieme all’IVA, un indispensabile tassello per la realizzazione degli obiettivi funzionali alla creazione e al corretto funzionamento del mercato interno conformemente alle disposizioni del Trattato istitutivo della Comunità economica europea.

L’esigenza di avviare la creazione di un mercato finalizzato alla piena attuazione della libertà di circolazione delle merci e indirizzato verso l’eliminazione dei controlli alle frontiere, portò le istituzioni comunitarie ad avviare una prima fase di intervento rivolta all’imposizione indiretta sulla fabbricazione e sui consumi, settore nel quale erano rinvenibili le criticità più rilevanti rispetto alle prioritarie esigenze di realizzazione di principi del mercato interno.

Il mercato europeo presentava delle forti disomogeneità a causa dei mol-

teplici ed asistemati mercati nazionali caratterizzati da imposte su produzioni e consumi diversi e con aliquote differenti che, riversandosi direttamente sui prezzi dei prodotti, rilevarono presto, in una prospettiva comunitaria, la causa di potenziali fenomeni di distorsione della libera concorrenza, fino a forme discriminatorie per i prodotti importati.

Assunto il principio dell'armonizzazione quale criterio istituzionale per l'abolizione delle barriere e l'integrazione dei sistemi nazionali degli Stati membri, il Legislatore comunitario avviò un graduale e lento processo di convergenza delle imposte di fabbricazione e di consumo verso un modello unico d'imposta¹.

Per quanto riguarda le diverse misure adottate per le accise, a livello europeo, si ricorda che le prime proposte organiche, volte alla creazione di un sistema comune di accise e all'eliminazione delle frontiere fiscali risalgono agli inizi degli anni '70 – i risultati sono stati scarsi e riguardavano solo i tabacchi lavorati².

La svolta si è avuta con il Libro bianco per il completamento del mercato interno³ del 1985 che proponeva l'istituzione di un sistema di magazzini

¹ Per armonizzazione può intendersi un procedimento mediante il quale alcuni Stati di comune accordo ovvero le istituzioni comunitarie sovraordinate definiscono il quadro ordinamentale di un determinato tributo mediante la modifica di una o più norme delle legislazioni nazionali oppure attraverso l'adeguamento della struttura giuridica essenziale del tributo (aliquota, determinazione base imponibile, ecc.) in conformità ad un modello unico. (v. COSCIANI, *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958, p. 89). Per ulteriori approfondimenti: BURGIO, *La politica fiscale*, in AA.VV., *Manuale di diritto europeo*, II, Torino, 1983, p. 483 ss.; MEDICI, TREMONTI, *Completamento del mercato interno europeo e sistema fiscale italiano*, in *Riv. dir. fin.*, 1989, p. 419; SACCHETTO, *L'armonizzazione nella Comunità Europea*, in *Dir. prat. trib.*, 1989, p. 564; ID., *Armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in *Enc. giur.*, Agg. III, 1994; RUSSO, CORDEIRO GUERRA, *L'armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in *Rass. trib.*, 1990, p. 629; CROXATTO, *Armonizzazione fiscale e mercato unico europeo*, in *Le società*, 1990, p. 105; SACCHETTO, CASERTANO, *Tributi*, in CHITTI, GRECO (diretto da), *Trattato di diritto amministrativo europeo*, Milano, 1997, p. 1283 ss.; ADONNINO, *Armonizzazione fiscale nell'Unione europea*, in *Enc. dir.*, Agg., Milano, 1999, p. 276 ss.; BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2015, p. 215 ss. Sul rilievo del principio di armonizzazione nel processo di evoluzione dell'ordinamento comunitario cfr. BASILAVECCHIA, *L'evoluzione della politica fiscale dell'Unione europea*, cit., p. 361 ss.

² Proposte di Direttiva quadro e di Direttive specifiche concernenti il tabacco, la birra, il vino, l'alcole, in G.U.C.E. 29 aprile 1972, serie C, n. 43, e gli oli minerali, in G.U.C.E. 31 ottobre 1973, serie C, n. 92.

³ Per un approfondimento sui concetti di mercato comune e mercato interno, si rinvia a MONACO, *Mercato comune europeo*, in *Nov.mo dig.*, 1990, vol. XX, p. 528; DE LA FUENTE, *Diccionario jurídico de la Unión Europea*, Barcelona, 1994, p. 281; DANIELE, *Il diritto materiale della comunità europea*, Milano, 1995, p. 12 ss. Come è stato più volte osservato dalla

doganali collegati fra loro che avrebbero consentito, di fatto, il mantenimento del “principio di destinazione” pur in assenza delle frontiere doganali; le merci potevano quindi essere trasferite direttamente dal luogo di produzione o da un deposito doganale del Paese di esportazione al deposito doganale del paese di importazione, con un minimo di controlli.

Il concetto di mercato interno è stato introdotto con l’Atto Unico europeo del 1986 e, in pratica, ha rafforzato la preesistente nozione di mercato comune, che, nonostante premesse giuridiche ben più elevate, di fatto si risolveva in poco più che una zona di libero scambio. Il Trattato di Maastricht aveva poi fatto un ulteriore passo avanti, proiettando il mercato interno, inteso come area economica integrata, verso la prospettiva di una vera unione economico-monetaria. Dal punto di vista fiscale, il passaggio da mercato comune a mercato interno ha rappresentato l’evoluzione dall’abbattimento, all’interno della Comunità, delle sole barriere doganali, alla rimozione di tutte le altre barriere fiscali di ostacolo alla libera circolazione.

Nel Trattato di Maastricht non si è però ritenuto opportuno effettuare ulteriori passi avanti in campo fiscale e, dunque, alla prospettiva di un’Unione economica e monetaria non si è aggiunto il corollario di una vera unione fiscale. Purtroppo anche il Trattato di Amsterdam, da questo punto di vista, non ha registrato progressi significativi.

In assenza di un mercato interno, l’accisa dovuta non sarebbe stata calcolata né riscossa fino al momento in cui le merci non si sdoganavano nel paese di destinazione.

Pur mantenendo il principio della non imponibilità delle esportazioni e della tassazione delle importazioni (con l’aliquota del paese di destinazione), la Commissione ritenne tuttavia indispensabile procedere, contestualmente all’abolizione delle frontiere, ad un’armonizzazione delle aliquote, oltreché delle basi imponibili.

I timori più forti riguardavano i comportamenti di frode ed evasione fiscale che potevano facilmente essere messi in atto, in presenza di difformità nella tassazione ed in assenza di adeguati controlli doganali.

dottrina, l’armonizzazione richiesta dall’art. 113 TFUE, ha un’evidente natura strumentale. Non rientra infatti tra i compiti dell’Unione, ma ha una finalità essenzialmente funzionale nei confronti della realizzazione delle cosiddette quattro libertà fondamentali (libera circolazione di merci, persone, servizi e capitali). Per la dottrina si rinvia a BURGIO, *La armonización del impuesto sobre el beneficio de las sociedades en la Comunidad Europea*, in *Civitas*, 1987, p. 165; CASADO OLLERO, *Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la CEE*, in *Estudios sobre armonización fiscal y derecho presupuestario europeo*, Granada, 1987, p. 27.

In base al programma enunciato nel Libro bianco, nel 1987 (Piano Cockfield)⁴ furono avanzate una serie di proposte di Direttiva che riprendevano, nei termini essenziali, le proposte già formulate negli anni '70 e che prevedevano l'armonizzazione delle aliquote delle accise principali sui tabacchi lavorati, sugli oli minerali, sull'alcole e sulle bevande alcoliche con l'abolizione o l'incorporazione nell'IVA delle accise minori irrilevanti ai fini del gettito (ad esempio caffè, cacao, banane, ecc.), lasciando la possibilità agli Stati di mantenere quelle accise che non incidevano direttamente sugli scambi.

Le aliquote proposte non avevano l'ambizione di costituire un sistema ideale di tassazione, ma più modestamente miravano a minimizzare gli aggiustamenti imposti agli Stati membri.

Ad esempio: per la fissazione delle accise sulle bevande alcoliche e sui tabacchi non si ritenne di dover discriminare in funzione del grado di nocività del prodotto (contenuto alcolico o di nicotina); molto più semplicemente, le aliquote proposte erano aliquote uniche o talvolta strette forcelle, basate solitamente sulla media aritmetica semplice o ponderata delle aliquote vigenti nei vari Paesi.

L'armonizzazione proposta dalla Commissione nell'agosto 1987 per le aliquote delle accise fu ancora più stringente di quella contestualmente avanzata per le aliquote IVA e questa scelta fu motivata dal fatto che le accise concorrono a determinare la base imponibile dell'IVA, sicché ogni loro differenza sarebbe stata migliorata dall'applicazione di imposte ad *valorem*, fissate tra l'altro dagli Stati nell'ambito di forcelle abbastanza ampie⁵.

Le proposte avanzate nel Piano Cockfield sia per le accise, sia per l'IVA trovarono l'opposizione degli Stati e costrinsero la Commissione ad assumere un approccio più flessibile. Così, in un successivo documento della Commissione del 1989 (Piano Scrivener)⁶, furono ribadite le due direttrici di azione: l'abolizione delle frontiere fiscali incompatibili con un autentico mercato unico ed il ravvicinamento delle aliquote; ma a tal fine le aliquote uniche inizialmente suggerite (nel Piano Cockfield) come obiettivo di armo-

⁴Commissione CEE, Completamento del mercato interno: ravvicinamento delle aliquote delle imposte indirette e armonizzazione della loro struttura, Doc. 21 agosto 1987, COM (87), 320.

⁵Si ricorda che, per quanto riguarda l'IVA, l'ipotesi avanzata nel Piano Cockfield prevedeva che il livello delle aliquote fosse fissato all'interno della forcella 4%-9% per l'aliquota ridotta, e della forcella 14%-20% per l'aliquota normale.

⁶Commissione CEE, Completamento del mercato interno e ravvicinamento delle imposte indirette, Doc. 24 giugno 1989, COM (89), 260.

nizzazione furono trasformate in ben più vaghi valori di riferimento, costituiti da obiettivi a lungo termine. Furono al contempo proposte aliquote minime (per tabacchi, bevande alcoliche, benzina, GPL, metano per autotrazione) o forcelle di aliquote (per gli altri oli minerali soggetti ad accisa) a cui gli Stati dovevano attenersi entro il primo gennaio 1993.

I Paesi membri con aliquote superiori a quelle minime o comprese all'interno delle forcelle prefissate non avevano più, dunque, l'obbligo di modificare entro quella data le proprie accise. Successivamente avrebbero potuto alterarle solo in funzione di un ravvicinamento verso il valore indicato come "obiettivo".

Le Direttive di armonizzazione sono intervenute, infine, nel 1992, relativamente alle principali accise, e cioè a tre gruppi di prodotti: oli minerali, alcole, bevande alcoliche e tabacchi lavorati, ed hanno riguardato, oltre ad un regime generale comune, la struttura e le aliquote delle diverse accise. Le misure decise constano di una Direttiva generale, c.d. quadro, adottata il 25 febbraio 1992, n. 92/12/CEE⁷, che disciplina il regime generale e che si applica a tutti i prodotti assoggettati a tale imposizione, e sette Direttive, relative all'armonizzazione delle strutture ed al ravvicinamento delle aliquote delle singole accise.

Con tali provvedimenti è stato introdotto un «regime europeo delle accise» che prevede strutture impositive comuni per gli Stati, aliquote minime e procedure armonizzate in relazione alla detenzione ed alla circolazione dei prodotti soggetti ad accisa.

In particolare, con riguardo agli scambi intracomunitari, sono state predisposte le misure necessarie ai fini dell'abolizione delle frontiere fiscali, a partire dal 1° gennaio 1993, in coincidenza dunque con la soppressione dei controlli alle frontiere; si è provveduto ad armonizzare le strutture dei tributi, in ordine alla determinazione della base imponibile, al calcolo, alla esigibilità ed al controllo, attraverso un regime generale e disposizioni specifiche per le singole accise; infine, per quanto riguarda le aliquote, si sono fissate, abbandonando la strada di aliquote comuni e poi quella di aliquote obiettivo, aliquote minime comuni.

Le scelte più significative hanno riguardato il regime previsto per gli scambi intracomunitari tra soggetti passivi, in ordine ai quali, pur mantenendo la tassazione nel paese di destinazione, si prevede l'eliminazione dei controlli doganali alla frontiera e la loro effettuazione in altri momenti e luoghi del

⁷ Relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione e ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, in G.U.C.E. 23 marzo 1992, serie L, n. 76.

territorio; l'abolizione delle frontiere fiscali ha comportato per gli scambi intracomunitari la soppressione del sistema di detassazione all'esportazione e di tassazione all'importazione al momento del passaggio della frontiera, riservato ormai ai soli scambi con i paesi terzi, e dunque l'abolizione dei controlli doganali; si tratta di un regime che, a differenza di quanto previsto per l'IVA, è definitivo.

Inoltre, con riguardo ai prodotti acquistati da privati per uso personale, si è adottato il principio di tassazione nel paese di origine, secondo cui le accise sono pagate nello Stato membro in cui i prodotti sono acquistati. In tal modo, l'imposta che grava sui prodotti oggetto di transazione tra soggetti passivi viene attribuita al paese di destinazione, mentre quella che grava sulle vendite a soggetti non residenti non soggetti all'imposta viene devoluta al paese di origine.

Per quanto riguarda, poi, le aliquote, lasciato cadere l'ambizioso obiettivo, delle proposte formulate nel 1987, di colpire gli stessi prodotti con le stesse aliquote ed abbandonate le successive proposte di aliquote obiettivo da raggiungere nel medio tempo la scelta è caduta, in applicazione del principio di sussidiarietà⁸, su un'armonizzazione molto attenuata basata su aliquote minime fissate ad un livello molto basso, a partire dalle quali gli Stati sono liberi di fare le proprie scelte, e sulla possibilità loro concessa di prevedere esen-

⁸ L'art. 5 del Trattato prevede che la Comunità «nei settori che non sono di sua esclusiva competenza interviene, secondo il principio della sussidiarietà, soltanto se e nella misura in cui gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere sufficientemente realizzati dagli Stati Membri ... ». A corollario di tale principio, la norma del Trattato prevede altresì che «l'azione della Comunità non va al di là di quanto necessario per il raggiungimento degli obiettivi del Trattato» (c.d. principio di proporzionalità). Più che di introduzione, si dovrebbe parlare di esplicitazione di un concetto che già di fatto, trovava ampio consenso nell'azione quotidiana comunitaria e nelle decisioni della Corte di Giustizia (v. per tutte la sentenza c.d. «*Cassis de Dijon*» del 20 febbraio 1979, causa C-120/78, in *Racc.*, 1979, 649). Il principio di sussidiarietà non si concretizza in una semplice restrizione giuridica all'azione comunitaria, ma rappresenta un vero e proprio principio-guida, introdotto per preservare le caratteristiche politiche, giuridiche, culturali e sociali nazionali e per avvicinare il più possibile il livello decisionale ai cittadini. È chiaro a questo proposito che i sistemi fiscali rappresentano un punto fondamentale delle identità nazionali e che una loro progressiva uniformità non può che avere come conseguenza un cambiamento importante della stessa struttura sociale degli Stati membri, dato che il prelievo fiscale rappresenta normalmente la fonte principale di finanziamento del bilancio dello Stato e pertanto l'elemento chiave per determinare le scelte della sua politica di spesa. Poiché la fiscalità, come è noto, non rientra tra le competenze esclusive dell'Unione europea, dopo le scelte di Maastricht, prima di effettuare qualsiasi tentativo di armonizzazione della normativa fiscale a livello europeo, è divenuto strettamente necessario fornire la prova che tale intervento possa consentire un risultato migliore della somma delle azioni degli Stati membri.

zioni e riduzioni di imposta tenuto conto, rispettivamente, della necessità di minimizzare gli effetti negativi sul bilancio e di rispettare le autonome scelte degli Stati membri.

Come è stato più volte ribadito, si è realizzata un'armonizzazione sufficiente al fine di abolire le frontiere fiscali e di migliorare il più possibile le condizioni in cui svolgono le proprie attività gli operatori economici nel mercato interno e che, nel contempo, si preoccupa di minimizzare le diminuzioni di gettito che il ravvicinamento comporta per gli Stati e gli effetti sulla flessibilità di bilancio.

Si tratta di un orientamento riconfermato nella prima relazione presentata dalla Commissione nel 1995, in sede di riesame biennale delle aliquote previsto dalle Direttive per le diverse accise, laddove, pur sottolineando le ragioni che militano a favore di un ulteriore ravvicinamento dei tassi, in forza delle esigenze del mercato interno e degli obiettivi del Trattato in generale, si rinvia ad ulteriori approfondimenti qualsiasi intervento in materia.

Due le implicazioni di tali scelte. Nonostante l'armonizzazione, permangono le diversità fiscali, specie con riguardo alle aliquote ed ai regimi agevolativi, e le divergenze in materia restano elevate, il che incide sui prezzi dei prodotti e, potenzialmente, sulla concorrenza tra gli Stati sullo stesso prodotto e tra i prodotti in concorrenza tra loro. Sotto tale profilo, si è ben lontani da un vero e proprio mercato unico.

Inoltre, l'abolizione delle barriere fiscali, mantenendo aliquote differenziate, ed a volte in misura notevole, crea una situazione di libera circolazione delle merci in condizioni di diversità fiscali e lascia sussistere il rischio di frodi e di evasioni fiscali (era questa una delle ragioni principali che avevano spinto la Commissione a proporre aliquote uniche), e, dunque, comporta la necessità di prevedere discipline correttive e disposizioni antielusive, richiede il mantenimento di un impegnativo apparato di controllo, pone la necessità di uno stretto coordinamento tra le amministrazioni finanziarie dei diversi paesi.

I provvedimenti di armonizzazione adottati e le loro implicazioni, appena richiamate, esprimono il punto di equilibrio raggiunto nel settore delle accise, tra esigenze comunitarie volte alla creazione di un vero mercato interno, e quelle degli Stati membri, volte a preservare la propria autonomia in materia di politica tributaria e di bilancio⁹.

⁹ Su tale profilo v. l'interessante contributo di DI PIETRO, *I livelli di governo della finanza pubblica dall'Unione europea al comune*, in *all. Fisco*, 1999, 2780, il quale precisa che: «La libertà dei singoli Stati di scegliere forme, strutture e modalità di applicazione dei tributi

Nell'insieme, si tratta di una scelta di armonizzazione significativa che introduce un regime comune delle accise da applicare ai tabacchi lavorati, agli oli minerali, all'alcole ed alle bevande alcoliche, che costituiscono le accise armonizzate, che unifica sensibilmente le legislazioni nazionali preesistenti e riguarda la struttura dei tributi, il trattamento delle fattispecie intracomunitarie, i tributi simili ed affini, la detenzione e la circolazione dei prodotti, i controlli e la cooperazione tra le amministrazioni finanziarie; ma, allo stesso tempo, flessibile in quanto lascia, soprattutto in ordine alle aliquote ed ai regimi agevolativi, ampi margini di libertà agli Stati membri.

Come si ricava dal documento della Commissione del 1987, si è partiti dalle consistenti differenze delle aliquote e delle strutture, limitandosi alle modifiche necessarie per realizzare un sufficiente grado di ravvicinamento fiscale; ma il "pacchetto" di misure non è un tentativo di indicare un sistema fiscale ideale per la Comunità, è soltanto un progetto che porta all'abolizione delle frontiere fiscali.

Va segnalato che nel frattempo gli Stati membri, spontaneamente o per obblighi derivanti dalle misure di armonizzazione dell'IVA e poi delle accise, hanno via via depurato le proprie legislazioni tributarie da numerose imposte sul consumo minori, abolendole o incorporandole nell'IVA, per cui le rimanenti accise, oltre quelle armonizzate, si riducono a quelle che non colpiscono direttamente gli scambi fra Stati.

non riesce a mantenere l'originaria connotazione positiva. Quella che poteva essere tradizionalmente considerata come una naturale manifestazione di autonomia politica, l'espressione per eccellenza, accanto a quella territoriale, della sovranità, viene invece considerata come un ostacolo alla piena integrazione economica nell'ambito europeo. La libertà impositiva viene vista con diffidenza. Si teme che possa provocare disordine economico all'interno dell'Unione europea, che possa alterare la parità concorrenziale tra imprese che operano negli Stati Membri, che possa causare migrazioni di capitali e di imprese – spinte dalla sola convenienza fiscale –, che possa, con minori contributi alla Comunità, indebolire quella solidarietà fra Stati sulla quale si poggia il finanziamento dell'Unione. Quando però, in nome dell'armonizzazione, i criteri che ispirano le scelte impositive passano, nell'ambito dell'imposizione indiretta, dagli Stati all'Unione, subiscono un'evidente alterazione dei loro connotati originari. Nella prospettiva europea infatti la scelta impositiva non rileva tanto – se non per quella circoscritta parte del gettito IVA destinato alle casse comunitarie – per la sua finalità finanziaria – come avviene per gli Stati nazionali –, quanto per la sua efficacia sul piano economico».

2. L'IVA e le accise nel Mercato europeo comune

Nel dibattito sull'armonizzazione fiscale delle imposte indirette, IVA ed accise non sono considerate congiuntamente, in realtà la dottrina tende a privilegiare lo studio dell'imposta sul valore aggiunto anche se i due tributi presentano spesso problematiche applicative similari. L'IVA quale imposta generale sul consumo si caratterizza per l'ampia casistica, essendo applicata a tutte le cessioni di beni ed a tutte le prestazioni di servizio, a differenza dell'accisa quale tributo speciale applicabile soltanto a determinati prodotti.

Come è noto, l'armonizzazione delle imposte indirette è qualificata come un valore primario del processo di unificazione europea, in quanto idonea ad influire in modo determinante sul grado di funzionamento del mercato interno.

È evidente, infatti, come una disparità delle imposte sulle transazioni commerciali e sugli affari tra i vari Stati membri andrebbe ad incidere su un assetto regolamentare ove maggiormente acuta è la sensibilità economica e, pertanto, potrebbe facilmente determinare una concorrenza fiscale dannosa, capace di generare meccanismi concorrenziali così spinti da accentuare le tendenze centrifughe all'interno dell'Unione europea.

Non è dunque casuale che l'attenzione comunitaria sia stata focalizzata principalmente sul settore dell'imposizione indiretta, con specifico riferimento all'imposta sulla cifra d'affari ed alle accise, stante l'idoneità di queste forme di imposizione a modificare il prezzo di un bene o di un servizio per il consumatore, alterando conseguentemente la neutralità concorrenziale del mercato.

La dottrina europea che si è occupata del tema dell'armonizzazione nell'ambito del sistema dell'imposizione indiretta ha sempre individuato tale strumento funzionale agli obiettivi del mercato unico¹⁰.

L'IVA, come è noto, è un'imposta ad *valorem*, plurifase, applicata alla generalità degli scambi di beni e servizi¹¹.

¹⁰ Si segnalano le considerazioni di CUENCA GARCIA, *Economía de la Unión Europea*, Madrid, 2007, p. 247, il quale considera l'armonizzazione della fiscalità indiretta in funzione dei principi di non discriminazione e di libera circolazione delle merci; BOLKESTEIN, *Taxation and competition: the realization of the internal market*, in *EC Tax Review*, 2000, p. 81; LASARTE ALVAREZ, *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el valor anadido y en los impuestos especiales armonizados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, p. 61.

¹¹ Tra le prime opere che hanno, poi, formato oggetto di studio della successiva dottrina e sul dibattito che si è sviluppato nell'ambito della Commissione CEE in merito alla isti-

Le accise sono invece per lo più imposte specifiche (l'aliquota è un importo monetario fisso per quantità), a carattere speciale (colpiscono cioè solo determinate categorie di prodotti), monofase (la fase di applicazione dell'imposta può essere il momento di cessione del bene al dettagliante, per la vendita finale, o l'ultima fase di produzione)¹².

Nei casi in cui le accise siano ad *valorem*, l'aliquota, diversamente da quanto accade in materia di IVA, è definita relativamente ad una base imponibile che include l'imposta (ad esempio, una certa percentuale del prezzo al minuto, comprensivo di imposta). Inoltre, le aliquote sono solitamente molto più elevate, sicché le accise costituiscono di frequente una componente assai determinante del prezzo al consumo.

Proprio queste caratteristiche, sommariamente ricordate, rendono le accise una forma di prelievo utilizzata non solo per reperire in modo abbastanza certo e tempestivo gettito per il bilancio dello Stato, ma anche ed in alcuni casi soprattutto per perseguire finalità di tipo extra-fiscale.

Come già esaminato in precedenza, ad esempio, la tassazione dei prodotti petroliferi interagisce con la politica dei trasporti, l'ambiente ed il risparmio energetico che ogni Stato (anche in funzione della propria dotazione di materie prime) decide di perseguire.

Analogamente, alla tassazione di tabacchi e alcolici possono essere attribuite, data la nocività dei prodotti in questione, finalità socio-sanitarie, ma anche scopi extra-fiscali meno "nobili", di protezionismo delle industrie nazionali verso i concorrenti esteri.

Tutto ciò rende più complesso il raggiungimento di forme di accordi fra gli Stati per il riavvicinamento delle singole legislazioni nazionali.

Il ravvicinamento¹³ delle legislazioni nazionali (art. 3 del Trattato CEE,

tuzione di una imposta armonizzata sulla cifra d'affari, v.: BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971; ID., *In ordine alla proposta di una seconda direttiva in materia di armonizzazione sulla cifra di affari*, in *Giur. imp.*, 1966, p. 362 ss.; MANZONI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 1973; GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974; SAMMARTINO, *Profilo soggettivo del presupposto dell'IVA*, Milano, 1975; PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1977, p. 437; BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, Bologna, 1979. Per un'analitica ricostruzione delle diverse tesi e per l'ampia bibliografia europea, v., per tutti, COMELLI, *Iva nazionale ed Iva comunitaria – Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000, p. 41 ss.

¹² Si parla nel primo caso di imposte (speciali) di consumo, nel secondo di imposte di fabbricazione. Come osserva COSCIANI, *Scienza delle finanze*, cit., p. 661, «non vi è differenza sostanziale tra le due modalità, salvo la base imponibile che è tanto minore quanto più si arretra la fase dell'accertamento rispetto al consumatore finale».

¹³ Per ravvicinamento può intendersi un procedimento, una tecnica giuridica, volta

rimasto invariato nella versione *post-Amsterdam*), è il principale mezzo d'azione di cui dispone la Comunità per promuovere, mediante l'instaurazione di un mercato comune gli obiettivi istituzionali individuati dall'art. 2 del Trattato.

Al di là del ravvicinamento la "storia" dell'armonizzazione in sede comunitaria – che anche per le accise ha origini lontane (l'inizio degli anni '70) – è segnata da vistosi insuccessi. Permangono ancora oggi oltre ad ampie divergenze nelle aliquote applicate dai vari Stati, vistose diversità nel campo di applicazione dell'imposta, nel peso relativo attribuito alle imposte specifiche e ad *valorem* e così via.

La questione dell'armonizzazione delle accise è presente nei lavori comunitari fin dal Trattato di Roma, che all'art. 93 (ora art. 113 TFUE) indica assieme alle imposte sulla cifra d'affari, anche i diritti di accisa e le altre imposte indirette come candidate all'armonizzazione¹⁴ «nella misura necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza».

La situazione che, in materia, i diversi Stati membri presentavano, e per molti versi ancora presentano, era molto variegata.

Nei vari Paesi, infatti, erano prelevate accise per produzioni e consumi diversi, ovvero per le stesse produzioni e consumi ma con strutture ed ali-

all'eliminazione delle disparità esistenti in due o più sistemi giuridici, al fine di stabilire una disciplina legislativa comune su materie specifiche (v. VALENTI, PAOLINI, *Problemi terminologici in materia di ravvicinamento delle legislazioni nel Trattato istitutivo della Comunità Economica Europea*, in *Riv. dir. eur.*, 1982; PUGLISI, *Manuale di diritto europeo*, Torino, I, 1983, p. 299; UCKMAR, *Progetti e possibili soluzioni dell'armonizzazione fiscale dell'UE*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, p. 9).

¹⁴ Per una dettagliata disamina sull'armonizzazione in materia di accise v.: GERELLI, *Il problema dell'abolizione delle frontiere fiscali*, in AA.VV., *Problemi fiscali della Comunità economica europea*, Milano, 1961, p. 45 ss.; FORTE, *Iva, accise e mercato comune*, Milano, 1990; NALDINI, *L'armonizzazione delle accise: problemi strutturali e normativi*, in AA.VV., *Le imposte del 1992 aspetti fiscali del completamento del mercato unico europeo*, a cura di Majocchi, Tremonti, Milano, 1990, p. 153 ss.; ROBOTTI, *Le accise*, *ivi*, p. 109 ss.; RAIMONDO, *L'armonizzazione delle accise*, in *all. Fisco*, n. 1/1991; SOLANA VILLAMOR, *El proceso de armonización de los tipos impositivos en los impuestos especiales*, in *Noticias C.E.E.*, 1991, p. 135; STEFANI, *Le finanze della Comunità europea ed il contribuente italiano*, in *Boll. trib.*, 1992, p. 1637 ss.; ASWORTH, PROFETA, *L'armonizzazione fiscale nell'Unione europea degli anni novanta*, Bologna, 1996; MARÈ, VITALETTI, *La tassazione dei consumi nell'Unione europea*, in *Fisco*, 1996, p. 3927; ALVAREZ GARCIA, ARIZAGA JUNQUERA, *Noticias de la Unión Europea*, 1996, p. 78; FICHERA, *L'armonizzazione delle accise*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1997, p. 216 ss.; DE SANTIS, *Le innovazioni nella disciplina delle accise e le ulteriori prospettive di armonizzazione*, in *Tributi*, 1998, p. 450 ss.; CARMINI, *Il diritto tributario e la sua attuazione in Italia*, Padova, 2002, p. 327 ss.; BORJA, *Diritto tributario europeo*, cit., p. 215.

quote molto differenziate. Alcune accise erano di minore importanza, altre invece, quali, ad esempio, quelle che colpivano la benzina, le sigarette, gli alcoli, il vino e la birra, relative a beni di larghissimo consumo, assicuravano ed assicurano, notevoli entrate.

Nella prospettiva comunitaria, la descritta situazione risultava fortemente problematica sotto diversi profili. Sussistendo, infatti, tra i diversi Stati, disparità fiscali, relative alle strutture o alle aliquote, o all'esistenza stessa dei diritti di accisa, le differenze di imposizione, influenzavano direttamente i prezzi, distorcevano la concorrenza, alterando gli scambi intracomunitari, fino a configurare forme di discriminazione fiscale¹⁵ a danno dei prodotti importati, come risultava ampiamente dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, ad esempio in materia di bevande alcoliche¹⁶.

In tali decisioni la Corte ha ribadito che «un sistema nazionale di tassazione delle bevande alcoliche, pur se non opera alcuna distinzione formale in funzione dell'origine dei prodotti, rivela innegabili caratteristiche discriminatorie o protezionistiche qualora sia strutturato in modo tale che la maggior parte della produzione nazionale di alcool rientra nella categoria fiscale maggiormente agevolata, mentre la grande maggioranza dei prodotti importati rientra nella categoria tassata più pesantemente. Queste caratteristiche del sistema non vengono meno per il semplice fatto che una minima parte dell'alcool importato fruisce dell'aliquota fiscale più favorevole, mentre, da parte sua, una certa quota della produzione nazionale rientra nella categoria di imposta in cui sono collocati gli alcool importati».

In un altro caso¹⁷ i giudici europei hanno sancito che «sebbene il Trattato non escluda in linea di principio l'imposizione differenziata di prodotti

¹⁵ Il principio di non discriminazione previsto dall'art. 110 TFUE afferma testualmente che: «Nessuno Stato membro applica direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati Membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali similari.

Inoltre, nessuno Stato membro applica ai prodotti degli altri Stati Membri imposizioni interne intese a proteggere indirettamente altre produzioni». Per i riferimenti dottrinali essenziali v.: TIZZANO, *Sul divieto di discriminazione fiscale nella Comunità economica europea*, in *Foro it.*, IV, 1976, p. 318 ss.; SACCHETTO, *Il divieto di discriminazione contenuto nell'art. 95 CEE. L'evoluzione dell'interpretazione della Corte di Giustizia CEE e l'applicazione nell'ordinamento italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, I, p. 499 ss.; F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 1998, p. 179 ss.

¹⁶ Corte di Giustizia UE 27 febbraio 1980, causa C-171/78, in *Racc.*, 1980, 447; Corte di Giustizia UE 27 febbraio 1980, causa C-168/78, in *Racc.*, 1980, 347; Corte di Giustizia UE 27 febbraio 1980, causa C-169/78, in *Racc.*, 1980, 386.

¹⁷ Corte di Giustizia UE 27 febbraio 1980, causa C-68/79, in *Racc.*, 1980, 501.

alcolici diversi, tale differenziazione non può essere usata a scopo di discriminazione fiscale o in modo da proteggere, sia pure indirettamente, prodotti nazionali. Un sistema fiscale consistente nel garantire un vantaggio fiscale ad un solo prodotto, rappresentativo della maggior parte della produzione nazionale, ad esclusione di qualsiasi altro prodotto importato, simile o concorrente, è incompatibile con il diritto europeo».

Ancora, la Corte di Giustizia ha osservato che «un regime fiscale differenziato è compatibile con il diritto europeo se persegue obiettivi di politica economica che siano in armonia con le disposizioni del Trattato e con la sua normativa secondaria in modo tale da evitare qualsiasi forma di discriminazione nei confronti delle importazioni di prodotti da altri Stati Membri ed ogni manifestazione di protezionismo¹⁸»; conseguentemente «l'attività economica redditizia alla quale lo Stato membro rinunciava per favorire il settore agricolo attraverso la maggiore imposizione del prodotto importato, pur generando un effetto protezionistico involontario nei confronti dei prodotti nazionali, costituiva l'elemento determinante per considerare l'obiettivo economico in sintonia con l'art. 95 e con gli altri principi fondamentali previsti dal Trattato, l'effetto svantaggioso nei confronti dei prodotti importati rappresentava un sacrificio necessario per la tutela di un interesse economico nazionale considerato prevalente, l'attuazione di questa legittima scelta di politica economica non avrebbe provocato alcuna discriminazione perché pur avendo l'effetto di scoraggiare l'importazione in Italia di alcool sintetico, ha nel contempo come conseguenza di impedire lo sviluppo della produzione di alcool a base di etilene».

In un'altra fattispecie che ha visto protagonista l'Italia¹⁹, la Corte di Giustizia ha ammesso che «fra tutte le acquaviti vi è un indeterminato numero di bevande che vanno qualificate prodotti simili ai sensi dell'art. 95, comma 1, ed anche nei casi in cui non è possibile riscontrare un sufficiente grado di analogia fra i prodotti considerati, esistono tuttavia fra tutte le acquaviti proprietà comuni sufficienti per costituire un rapporto di concorrenza

¹⁸ Corte di Giustizia UE 14 gennaio 1981, causa C-140/79, in *Racc.*, 1981, 1. Nel caso di specie l'Italia, avendo una grande produzione nel settore agricolo aveva interesse a favorire la produzione di alcool ottenuto da prodotti agricoli attraverso la fermentazione ed a disincentivare la trasformazione di alcool sintetico dall'etilene, derivante dal petrolio, allo scopo di riservare questo prodotto ad altri impieghi economici prioritari, infatti l'imposta di fabbricazione italiana gravava sul prodotto importato (alcool sintetico) con un'aliquota superiore rispetto a quella prevista per il prodotto nazionale pur trattandosi di prodotti con uguali caratteristiche.

¹⁹ Corte di Giustizia UE 15 marzo 1983, causa C-319/81, in *Racc.*, 1983, 601.

almeno parziale o potenziale, basta questa constatazione per desumere che la loro rispettiva tassazione non deve avere effetto protezionistico della produzione nazionale; onde valutare quest'effetto, è necessario, lasciando da parte il raffronto di dati relativi al consumo e all'importazione, considerare quale sarebbe il mercato potenziale dei prodotti di cui trattasi in assenza di misure protezionistiche».

Inoltre «costituisce manifesta trasgressione del principio di non discriminazione fiscale di cui all'art. 95 del Trattato il fatto che una normativa nazionale colpisca con un'aliquota d'imposta sul valore aggiunto più elevata la categoria dei vini spumanti con denominazione d'origine la cui disciplina obbliga alla preparazione mediante fermentazione naturale in bottiglia, mentre, data la mancanza di qualsiasi normativa di questo tipo, nessun prodotto nazionale può rientrare in detta categoria, una normativa del genere è manifestamente concepita in modo da colpire esclusivamente le merci importate e mira a proteggere i corrispondenti prodotti nazionali, sottoponendoli ad aliquote d'imposta notevolmente inferiori».

In tale contesto la Corte²⁰ ha statuito che «in considerazione delle grandi differenze di qualità e, quindi, di prezzo fra i vini, il rapporto di concorrenzialità decisivo fra la birra, bevanda popolare e di largo consumo, ed il vino va stabilito per i vini più accessibili al grande pubblico che sono, in generale, i più leggeri ed i meno cari; è pertanto su questa base che vanno fatti i confronti tributari secondo la gradazione alcolica delle due bevande o il prezzo dei due prodotti; il sistema tributario nazionale che colpisca i vini leggeri di uva fresca importati dagli altri Stati Membri con un'imposta di consumo relativamente più elevata di quella che colpisce la birra di produzione nazionale, ... è incompatibile con l'art. 95, 2 co., del Trattato in quanto ha l'effetto di sottoporre i vini importati ad un sovraccarico fiscale atto a pro-

²⁰ Corte di Giustizia UE 11 luglio 1983, causa C-278/83; Corte di Giustizia UE 12 luglio 1983, causa C-170/78, in *Racc.*, 1983, 2265; Corte di Giustizia UE 4 marzo 1986, cause riunite da C-106/84 a C-243/84, in *Racc.*, 1986, 833, con tale decisione la Corte ha stabilito che «per determinare la similitudine fra due prodotti è necessario considerare le caratteristiche obiettive in base alle abitudini dei consumatori in quanto esse, per la loro stessa natura, possono mutare nel tempo e nello spazio e perfino in funzione degli ambienti sociali». La Corte ha ribadito che «sono decisive le caratteristiche oggettive delle bevande, quali la loro origine, i loro processi di fabbricazione, il gusto e la gradazione alcolica, nella causa C-243/84, si è altresì affermato che le stesse modalità di consumo del whisky scozzese e dei vini di frutta liquorosi non bastano a rendere tali prodotti simili in quanto le caratteristiche intrinseche sono fundamentalmente diverse: il vino liquoroso deriva dalla frutta e dalla sua naturale fermentazione, mentre il whisky viene prodotto attraverso la distillazione dei cereali».

teggere la birra di produzione nazionale; tale sistema ha l'effetto di attribuire a detti vini il carattere di prodotti di lusso i quali, a causa dell'onere fiscale cui sono sottoposti, non possono costituire agli occhi del consumatore un'alternativa concreta rispetto alla bevanda tipica di produzione nazionale».

Il settore delle accise costituiva, inoltre, una delle ragioni del mantenimento delle frontiere fiscali; in condizioni di diversità fiscali, la disciplina delle operazioni transnazionali, come ora avviene per l'IVA era ed è basata sul principio della tassazione nel Paese di destinazione.

La procedura usualmente adottata per le accise consisteva nel fatto che le esportazioni avvenivano in "franchigia", ovvero in sospensione di imposta fino a quando non entravano nel Paese di importazione, ove venivano tassate con l'aliquota rilevante in quel paese. L'obbligo del pagamento dell'imposta sorgeva nel punto doganale d'ingresso o, nel caso in cui erano depositate (sempre in esenzione di imposta) in un magazzino doganale, nel momento di consegna del bene al rivenditore o al cliente per il consumo finale. L'applicazione di questo principio (che si avvaleva dei controlli effettuati alle dogane) garantiva la riscossione dell'imposta nel solo Paese dove aveva luogo il consumo finale delle merci e garantiva i beni importati poiché erano tassati con la stessa aliquota applicata ai beni di produzione interna.

Tutto ciò determinava un aggravio di costi amministrativi a carico dei soli prodotti importati, incideva sulla libera circolazione delle merci e contrastava con l'obiettivo del completamento del mercato unico.

Per altro verso va sottolineato che una tale situazione, nella prospettiva degli Stati membri, trovava delle fortissime giustificazioni.

In primo luogo perché le accise hanno da sempre rappresentato la forma di imposizione dei consumi che procura un gettito considerevole²¹ e sono facilmente utilizzabili come strumento di politica economica secondo le mutevoli esigenze di bilancio.

Inoltre, attraverso di esse si possono perseguire importanti finalità extra-fiscali: di politica economica, sociale, ambientale, sanitaria. Infine, trattasi di forme di imposizione insite nelle abitudini di consumo e/o correlate alla presenza di determinati settori produttivi nei diversi Stati. Gli Stati, dunque, sotto diversi profili mostrarono una certa reticenza a misure di armonizzazione che avrebbero potuto irrigidire uno strumento di politica di bilancio e di po-

²¹ Su tale profilo v. la Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sulle aliquote delle accise, Doc. COM (2014), 127 del 10 marzo 2014, laddove si rileva, con dati riferiti al 2012, che le accise sui tabacchi lavorati, sugli oli minerali e sulle bevande alcoliche costituiscono entrate importanti per gli Stati membri, rappresentando tra il 2,3% ed il 6% del PIL e tra il 5% ed il 16% delle entrate fiscali complessive.

litica economica di grande rilievo, o, per altro verso, alterare «le priorità sociali ed economiche, consolidatesi nel tempo, nei singoli Paesi»²².

3. *Le accise armonizzate ed il modello europeo*

A questo punto si può esaminare il profilo europeo delle diverse accise, tenendo presente che, mentre nell'originario progetto di armonizzazione dell'IVA, l'obiettivo era quello del sistema unico²³, il sistema delle accise viene ricondotto sin dall'inizio ai sistemi nazionali dei diversi Stati membri.

Come è stato ben evidenziato per l'IVA²⁴ anche l'accisa è un tributo europeo con una regolamentazione che istituisce l'imposta e ne disciplina il funzionamento, nell'ambito del quale ai singoli Stati membri viene riservata l'attuazione di aspetti di dettaglio.

Nel settore delle accise il principio della tassazione nel paese di destinazione è stato ritenuto fin dall'approvazione delle Direttive coerente con la stessa fattispecie imponibile rappresentata dall'immissione al consumo di beni che, come alcolici, tabacchi lavorati e prodotti petroliferi, vengono tassati proprio quando sono immessi sul mercato.

²² A riguardo si segnala il Rapporto della Commissione al Consiglio sulle prospettive di convergenza dei regimi fiscali della Comunità, in *Boll. CEE*, 1980, 30.

²³ L'idea di sistematicità del diritto viene ancora oggi ricondotta ad una duplice conseguenza: all'esistenza di un procedimento interpretativo che poggia su disposizioni e norme diverse dalla disposizione che forma, in prima battuta, oggetto di interpretazione; alla posizione della disposizione in un contesto normativo che ne comporta un criterio di lettura unificante. La logica è quella del positivismo giuridico, di un sistema chiuso, coerente, completo. Molteplici sono le possibili configurazioni del "sistema", esso può essere costituito dalla disposizione degli enunciati normativi che è stata prescelta dal Legislatore; altre volte si intende per sistema l'insieme organico dei concetti del diritto, i quali si compongono a designare istituti, rapporti, ciascuna delle quali entità è presieduta da propri principi. Per un esame analitico sulla natura del sistema, v.: TRIMELONI, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 1979; MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, p. 163 ss.

²⁴ In tema di IVA la letteratura è vastissima, tra le opere più complete, oltre a quelle già richiamate in nota 111, cfr. FILIPPI, *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Trattato di dir. trib.*, a cura di A. Amatucci, Padova, 1994, IV, p. 223 ss.; ID., *Valore aggiunto (Imposta)*, in *Enc. dir.*, XLVI, Milano, 1993, p. 159; LUPI, *Imposta sul valore aggiunto*, in *Enc. giur.*, Roma, 1989, p. 1; BOSELLO, *L'attuazione delle direttive comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 1997, I, p. 705; MONTANARI, *Le operazioni esenti nel sistema dell'IVA*, Torino, 2013, p. 12 ss., il quale precisa che «... come è ormai noto ed inequivocabile, l'imposta sul valore aggiunto è considerata una "imposta comunitaria" (oggi europea) e, dunque in grado di influire sensibilmente sulla creazione del mercato interno e sugli obiettivi dell'Unione, anche di tipo diverso da quelli meramente "mercantili"».

Anche senza la precarietà che caratterizza l'armonizzazione dell'IVA si sono creati sistemi che, se pur diversi, non sono però funzionali a garantire la neutralità dell'imposizione sui consumi che rappresenta pur sempre la principale ispirazione delle Direttive.

Come è noto nell'IVA la neutralità è l'elemento che maggiormente caratterizza tradizionalmente la struttura del tributo dal punto di vista giuridico. La centralità di tale principio è riscontrabile, altresì nelle decisioni della Corte di Giustizia, nelle quali lo stesso viene chiamato in causa nelle diverse accezioni, dalla neutralità interna al tributo, alla neutralità concorrenziale²⁵.

Nell'ambito delle accise, come nell'IVA, le differenze di aliquote, generate dalla sola previsione comunitaria del limite minimo, costituiscono l'aspetto più evidente delle possibili distorsioni che i sistemi dei diversi Stati possono generare e che l'imposizione del consumo, nel suo complesso, non è in grado di neutralizzare totalmente.

In questi casi il modello europeo, già reso più evanescente dalla genericità dei principi di armonizzazione, economicamente individuati, deve subire ulteriori deroghe che hanno provocato sino ad oggi notevoli differenze sulla stessa struttura della fattispecie impositiva²⁶.

Come già detto il processo di armonizzazione delle accise viene avviato negli anni '90 con l'emanazione di alcune Direttive, quali la n. 92/12/CEE che ha definito il quadro normativo generale della disciplina al fine di uniformare le aliquote e le modalità applicative, ed al contempo decretando l'abrogazione delle imposte di fabbricazione e di consumo preesistenti negli ordinamenti nazionali ed incompatibili con la disciplina comunitaria.

A seguire troviamo le Direttive 92/81/CEE e 92/82/CEE relative agli oli minerali; le Direttive 92/83/CEE e 92/84/CEE, relative alle bevande alcoliche; le Direttive 92/78/CEE, 92/79/CEE e 92/80/CEE, relative ai tabacchi lavorati.

²⁵ Su tali profili la dottrina è molto ampia. Senza pretesa di completezza, si segnalano, alcuni contributi, rinviando alla bibliografia ivi citata ed in particolare, GIORGI, *L'illegittimità delle norme che limitano la detrazione Iva*, in *Rass. trib.*, 2001, p. 630; ID., *La disapplicazione delle norme interne che limitano la detrazione od il rimborso in violazione del diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2001, p. 1812; DE LA FERIA, *The Eu Vat System and the internal market*, Amsterdam, 2009, p. 261 ss.; KOGELS, *Making Vat as neutral as possible*, in *EC Tax Review*, 2012, p. 5; WESTBERG, KRISTOFFERSON, *Deductions in Eu Vat Law*, in AA.VV., *The future of Indirect Taxation – Recent Trends in Vat and GST Systems around the World*, a cura di Ecker, Lang, Lejeune, Amsterdam, 2012, p. 609; MONTANARI, *Le operazioni esenti nel sistema dell'IVA*, cit., p. 62.

²⁶ Su tale profilo v. DI PIETRO, *Introduzione, Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, vol. I, coord. da A. Di Pietro, Roma, 2003, p. 9 ss.

In seguito, anche per attuare il protocollo di Kyoto, per assicurare il buon funzionamento del mercato interno, funzionale alla realizzazione delle politiche comunitarie dell'energia, dei trasporti e dell'ambiente, la Direttiva 2003/96/CE del 27 ottobre 2003, ha esteso l'area dell'armonizzazione oltre l'ambito degli «oli minerali», previsti dalle Direttive 92/81/CEE e 92/82/CEE, che sono state abrogate, introducendo livelli minimi per la tassazione dei «prodotti energetici» (tra cui il gas naturale e il carbone) e dell'elettricità.

La Direttiva 2003/96/CE è stata recepita tardivamente nell'ordinamento italiano con il D.Lgs. n. 26/2007²⁷, che ha modificato le disposizioni del D.Lgs. n. 504/1995²⁸.

²⁷La Direttiva doveva essere recepita entro il termine del 31 dicembre 2003, tuttavia non tutti gli Stati (Italia, Austria, Belgio, Danimarca, Finlandia, Portogallo, regno Unito) hanno dato seguito alla disciplina comunitaria. Per ciò che concerne il nostro ordinamento la Commissione ha avviato un procedimento per inadempimento *ex art. 226*, Trattato CE, che si è concluso con la condanna dell'Italia, da parte della Corte di Giustizia, in quanto è venuta meno agli obblighi che ad essa incombono in forza dell'art. 10 del Trattato CE (Corte di Giustizia UE 5 ottobre 2006, C-360/05). Sullo specifico argomento si rinvia a: VERRIGNI, *La direttiva 2003/96/CE sulla tassazione dell'energia ed il suo tardivo recepimento nell'ordinamento italiano*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2007, p. 735 ss. A ciò si aggiunga che la Corte di Giustizia (Corte di Giustizia UE 17 luglio 2008, C-226/07) ha dichiarato la diretta applicabilità di alcune norme previste dalla Direttiva 2003/96/CE; in particolare, carattere *self-executing* è stato attribuito all'art. 14, n. 1, lett. a), che prevede l'esenzione dei prodotti energetici utilizzati per la produzione di elettricità. Il principio dell'efficacia diretta fu elaborato dalla Corte di Giustizia sin dagli anni '70. Per la Corte le disposizioni contenute in atti comunitari, direttamente applicabili, sono idonee a produrre situazioni giuridiche soggettive non solo nei confronti degli Stati, ma anche nei confronti dei singoli contribuenti i quali possono chiedere l'applicazione della Direttiva direttamente al giudice nazionale a prescindere da qualsiasi intervento legislativo (fra le tante v.: Corte di Giustizia UE 6 ottobre 1970, causa C-9/70, in *Foro it.*, 1971, IV, 1; Corte di Giustizia UE 17 dicembre 1970, causa C-33/70, in *Racc.*, p. 1213 ss.; Corte di Giustizia UE causa 52/75, in *Racc.*, 1976, 277; Corte di Giustizia UE 5 aprile 1979, causa 148/78, in *Racc.*, 1979, 1629; Corte di Giustizia UE 10 aprile 1984, causa 14/83, in *Racc.*, 1984, 1891; Corte di Giustizia UE 26 febbraio 1986, causa 27/84, in *Racc.*, 1986, 72; Corte di Giustizia UE 12 luglio 1990, causa 188/89, in *Racc.*, 1990, I, 4135). Sull'efficacia immediata delle Direttive comunitarie in materia fiscale si rinvia a: BRACCIONI, *L'efficacia delle direttive comunitarie in materia tributaria*, in *Rass. trib.*, 1986, I, p. 221 ss.; SACCHETTO, *L'armonizzazione fiscale nella Comunità Europea*, in *Dir. prat. trib.*, 1989, I, p. 281 ss.; GALLO, *La VI direttiva comunitaria concernente le imposte indirette sulla raccolta dei capitali: contenuto precettivo e sua applicabilità immediata in materia di aliquota sui conferimenti di immobili*, in *Riv. dir. fin.*, 1988, II, p. 86 ss.; P. SELICATO, *Effetti delle direttive comunitarie sulla normativa tributaria italiana*, in *Riv. dir. fin.*, 1990, II, p. 66 ss.; DANIELE, *La Corte di Giustizia conferma l'efficacia diretta "intermittente" delle direttive comunitarie*, in *Foro it.*, 1995, IV, p. 38 ss.; FANTOZZI, *Armonizzazione fiscale tra modelli comunitari e autonomia normativa degli stati*, relazione tenuta al Convegno di studio "Le ragioni del diritto tributario in Europa", svoltosi a Bologna il 26-27 settembre 2003; LA SCALA, *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione europea*, cit., p. 79 ss.

²⁸Il D.Lgs. n. 504/1995 comunque già prevedeva la tassazione di prodotti come il me-

Successivamente è intervenuta la Direttiva 2008/118/CE del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise gravanti su prodotti energetici ed elettricità, su alcole e bevande alcoliche, sui tabacchi lavorati: questa sostituisce la Direttiva 92/12/CEE, e obbligava gli Stati membri ad adeguare le proprie disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative dal 1° gennaio 2010 (art. 48).

Il legislatore italiano ha provveduto all'attuazione con il D.Lgs. n. 48/2010, modificando ed adattando le disposizioni corrispondenti al TUA (ulteriormente modificate dal D.Lgs. 31 marzo 2011, n. 57).

In generale, la Direttiva 2008/118/CE, si prefigge lo scopo, analogamente all'abrogata Direttiva 92/12/CEE, di garantire il corretto funzionamento del mercato interno in relazione alla libera circolazione dei prodotti soggetti ad accisa, accrescendo la certezza giuridica per gli operatori e consentendo a questi ultimi e alle amministrazioni di beneficiare maggiormente delle possibilità offerte dalle procedure informatiche.

Tra le novità più significative, la previsione di un sistema di monitoraggio nella circolazione dei prodotti soggetti ad accisa non più fondato sulla spedizione dei documenti cartacei (DAA e DAS)²⁹, ma basato sul controllo in tempo reale dei dati forniti dagli operatori e sulla trasmissione dei documenti informatici³⁰.

L'obiettivo perseguito con la semplificazione delle procedure e l'incremento della trasparenza negli scambi intracomunitari è quello di rendere più efficaci i controlli da parte dell'amministrazione finanziaria, mediante un maggiore coordinamento delle procedure con quelle doganali, al fine di ridurre l'evasione e gli abusi da parte degli operatori del settore, specie nella circolazione dei prodotti in sospensione d'imposta e di garantire il corretto adempimento.

In concreto, l'armonizzazione riguarda, in particolare, la disciplina della

tano (art. 26) e l'elettricità (art. 52 ss.). La nuova Direttiva ha inoltre «salvato» l'imposta di consumo sugli oli lubrificanti anche se non utilizzati come carburanti o combustibili, prevista dall'art. 62 TUA, assieme a quella sui bitumi di petrolio (per ulteriori profili di approfondimento sugli oli lubrificanti v. *infra*, par. 8).

²⁹ Previsti rispettivamente dai regolamenti CEE 11 settembre 1992, n. 2919 e 17 dicembre 1992, n. 3649.

³⁰ Il nuovo sistema dei controlli informatici delineato dalla Direttiva 2008/118/CE, denominato «EMCS» (*Excise movements control system*) elaborato a seguito della decisione 1152/2003/CE del 16 giugno 2003 del Parlamento europeo e del Consiglio, consente di semplificare le procedure e di accrescere la trasparenza negli scambi intracomunitari. Per ulteriori approfondimenti cfr. F. CERIONI, *I controlli sulle accise*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 3200.

fattispecie imponibile, le modalità di applicazione del tributo, i regimi di circolazione dei prodotti assoggettati ad accisa.

La Direttiva 2008/118/CE inoltre, ha autorizzato espressamente gli Stati membri ad applicare altre imposte indirette sui prodotti soggetti alle accise armonizzate, purché tali imposte siano conformi alle norme fiscali comunitarie dettate per le accise e per l'IVA con riguardo alla determinazione della base imponibile, alla liquidazione, all'esigibilità ed ai controlli (art. 1).

Nonostante il processo di armonizzazione, permangono, ad ogni modo, significative diversità nella disciplina delle menzionate accise armonizzate vigenti nei vari Stati nazionali rispetto alla determinazione della base imponibile, alla fissazione delle aliquote ed alla individuazione dei regimi alternativi.

In sostanza, a fronte di un modello unico che funge da parametro regolamentare della struttura impositiva del tributo, è riconosciuto un ampio margine di discrezionalità agli Stati per la definizione del livello di tassazione, proprio in considerazione dell'utilizzo dell'accisa come strumento di finanza pubblica. Ne consegue la presenza di asimmetrie nel trattamento fiscale dei trasferimenti dei medesimi beni che possono produrre distorsioni rispetto all'obiettivo europeo della libera concorrenza.

D'altro canto, sono numerose le accise esistenti negli ordinamenti fiscali degli Stati membri che non sono state oggetto di alcun processo di armonizzazione e che sono attualmente disciplinate in maniera del tutto difforme e peculiare nelle legislazioni nazionali.

Va inoltre rilevato che la Direttiva 2008/118/CE consente agli Stati membri la facoltà di introdurre altre forme di imposizione indiretta sugli stessi beni sottoposti ad accisa armonizzata.

È ammessa quindi la possibilità di istituire tributi non armonizzati, che rispondono soltanto ad esigenze fiscali o extrafiscali di ordine nazionale (purché non diano luogo a formalità connesse con i passaggi dei beni alle frontiere).

Si è così rilevato che il processo di armonizzazione delle accise, pur avendo registrato un importante sviluppo, è ben lontano dall'essere concluso, dovendo, anzi, essere considerato come una delle cause più rilevanti della distorsione concorrenziale all'interno del mercato comune capace anche di generare pratiche protezionistiche da parte degli Stati membri.

Nel settore delle accise assume rilevanza anche l'importazione quale fatto rilevante ai fini del sorgere dell'obbligazione tributaria. Tuttavia, attesa la natura di tributo europeo dell'accisa, quando il Legislatore collega il presupposto del tributo all'importazione, esso fa riferimento unicamente all'intro-

duzione nel territorio europeo di prodotti provenienti da Paesi non appartenenti all'Unione europea come avviene per l'IVA.

Per le merci non comunitarie immesse al consumo in uno degli Stati membri si pone infatti l'esigenza di creare le medesime condizioni di mercato delle corrispondenti merci comunitarie assoggettate ad accisa e di garantire la necessaria parità di trattamento fra produttori nazionali ed esteri, evitando così possibili distorsioni al sistema concorrenziale di produzione e commercio dei beni gravati da tale forma di imposizione.

Tale esigenza è soddisfatta dalle sovrimposte di confine, le quali colpiscono i prodotti non comunitari nello Stato membro in cui avviene l'immissione al consumo, in misura corrispondente all'accisa gravante sugli analoghi prodotti interni. La nozione di sovrimposta risultava e risulta tuttora particolarmente diffusa proprio nell'ambito di applicazione delle accise.

Viene tradizionalmente attribuita natura tributaria a quella *species* di diritti doganali³¹ rappresentata dai diritti di confine³², individuati dall'art. 34 TU delle disposizioni legislative in materia doganale (D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43) nei dazi di importazione e di esportazione, nei prelievi e nelle altre imposizioni all'importazione o all'esportazione previsti dai regolamenti comunitari, ed inoltre, per quanto concerne le merci in importazione, nei

³¹ Si considerano diritti doganali tutti quei diritti che la dogana è tenuta a riscuotere, in forza di una legge, in relazione ad operazioni doganali. Peraltro, nell'ampio *genus* dei diritti doganali rientrano sia prestazioni prive di carattere tributario, sia prestazioni aventi natura tributaria. Sulla distinzione tra diritti doganali e diritti di confine, cfr. FIORENZA, *Diritti doganali e diritti di confine*, in *Riv. dir. fin.*, 1976, I, p. 418 ss.; ID., *Dogana e tributi doganali*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, V, Torino, 1990, p. 116 ss.

³² È incerto l'orientamento sull'identificazione o meno dell'IVA all'importazione come diritto di confine, in senso affermativo si è espressa la giurisprudenza di legittimità secondo cui l'IVA dovuta in Dogana all'atto dell'importazione di beni nel territorio dello Stato italiano ha natura di diritto di confine e, di conseguenza, la competenza in ordine alla sua riscossione spetta all'Ufficio doganale e non all'Ufficio IVA (Cass. 8 ottobre 2001, n. 12333, con nota di PEIROLO, *La natura dell'IVA all'importazione*, in *Corr. trib.*, 2002, p. 1696, nonché Cass. 21 maggio 2010, n. 12577, in *Bigunico*). La soluzione affermativa è confortata anche dall'art. 70, comma 1, D.P.R. n. 633/1972, il quale ritiene applicabile all'IVA sulle importazioni, anche per quanto concerne le controversie e le sanzioni, e disposizioni delle leggi doganali relative ai diritti di confine. Di contrario orientamento la prassi (Ris. min. 19 dicembre 1972, n. 33650, Ris. min. 6 settembre 1973, n. 32573) che ha ritenuto il rinvio alle disposizioni doganali solo come una integrazione specifica e limitata alle disposizioni proprie dell'IVA che non attribuisce all'IVA sulle importazioni la qualifica di diritto di confine. Su tale profilo, cfr. VERRIGNI, *Le importazioni tra sistema doganale e imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. nav.*, 2011, p. 793 ss.; ID., *Il controverso rapporto tra il contrabbando doganale e l'evasione dell'IVA all'importazione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, p. 319 ss.

diritti di monopolio, nelle sovrimposte di confine ed in ogni altra imposta o sovrimposta di consumo a favore dello Stato.

Nel caso di specie, quella che viene definita sovrimposta, è solo una particolare estensione dell'originario presupposto impositivo di produzione e di consumo di certi beni, alla corrispondente ipotesi di loro importazione da paesi extracomunitari, e ciò per evidenti finalità di ordine economico-finanziario. Non si tratta quindi di una forma di imposizione autonoma, in quanto sia l'identificazione merceologica dei beni oggetto dell'imposizione, così come il *quantum* dell'onere tributario, sono in ogni caso unitariamente riferiti sia all'imposta che alle corrispondenti sovrimposte³³.

In tale contesto risulta evidente la connessione tra il sistema delle accise, l'IVA e il sistema doganale, infatti come vedremo nel prosieguo (cfr. *infra*, Cap. IV), alcuni principi europei recentemente sistematizzati nel Nuovo codice doganale dell'Unione³⁴ trovano applicazione anche negli altri tributi armonizzati.

Si fa riferimento, ad esempio al principio di proporzionalità³⁵.

Infatti, l'art. 42 c.d.u. espressamente afferma che «ciascuno Stato membro prevede sanzioni applicabili in caso di violazione della normativa doganale e che tali sanzioni devono essere effettive, proporzionate e dissuasive». Come è noto il principio di proporzionalità³⁶ della sanzione non era espres-

³³ Per tali ragioni, nonostante la terminologia adottata dallo stesso Legislatore, non sembra possibile estendere a tali fattispecie i caratteri tecnici propri della sovraimposizione, rispetto ai quali esse mancano di una pur minima identità strutturale, nonché della proprietà di esprimere un'autonoma potestà impositiva. In effetti l'utilizzo della nozione di sovrimposta per definire i tributi di fabbricazione e di consumo nella loro fase di applicazione all'importazione, trae origine più da connotazioni di ordine economico-finanziario che prettamente giuridiche, essendo ad essa intimamente legata la finalità di equiparare i beni di produzione interna ed esterna, mediante l'aggravio del costo di questi ultimi di un importo pari all'imposta applicata all'interno del territorio nazionale.

³⁴ Sul nuovo codice doganale dell'Unione, v. F. CERIONI, *L'obbligazione doganale nel Codice dell'Unione*, in *Corr. trib.*, 2014, p. 645; ARMELLA, *Le principali novità del nuovo codice dell'Unione*, in *Corr. trib.*, 2016, p. 1034 ss.

³⁵ L'art. 5 TFUE, richiama esplicitamente la regola di proporzionalità, individuando in essa uno dei principi fondamentali che devono informare l'attività delle istituzioni europee nell'esercizio delle loro competenze. Su tali profili cfr. PETRILLO, *Il principio di proporzionalità nell'azione amministrativa di accertamento tributario*, Roma, 2015.

³⁶ Per la dottrina che si è occupata del principio in materia di IVA, cfr. G. MOSCHETTI, *Diniego di detrazione per consapevolezza nel contrasto alle frodi IVA. Alla luce dei principi di certezza del diritto e di proporzionalità*, Padova, 2014; MONDINI, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'Iva europea*, Pisa, 2012; ENGLISH, *Vat and general principles of Eu Law*, in AA.VV., *Traditional and alternatives routes to European Tax integration*, a cura di Weber, Amsterdam, 2010, p. 231; SOLER ROCH, *The Principle of proportiona-*

so dal c.d.c. del 1992, ma è stato affermato in più occasioni dalla Corte di Giustizia europea, la quale ha chiarito che «gli Stati membri (...) sono tenuti a esercitare la loro competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità».

In particolare, «le sanzioni irrogate dalle Amministrazioni finanziarie degli Stati membri devono rispettare il principio di proporzionalità, in forza del quale esse non devono eccedere quanto necessario per conseguire gli obiettivi e devono tenere conto della natura e della gravità dell'infrazione commessa»³⁷.

Si può così affermare come nell'ambito dell'UE siano presenti dei principi "propri" applicabili ai tributi armonizzati che rappresentano, altresì, il fulcro di tutto il sistema degli scambi internazionali.

4. *L'accisa sui prodotti energetici e la sua duplice rilevanza nelle politiche economiche e di bilancio*

A questo punto è opportuno soffermarsi sui profili europei che caratterizzano le accise armonizzate, tenendo conto del modello unico di tassazione e del principio fondamentale previsto dalla Direttiva generale 2008/118/CE secondo cui ogni prodotto deve scontare l'imposta afferente in uno solo degli Stati membri, indipendentemente dal luogo della produzione o della importazione; ciò al fine di evitare situazioni di doppia imposizione e, parallelamente assicurare la libera circolazione dei prodotti.

Corollario a tale principio è la disposizione contenuta nell'art. 6, Direttiva cit., il quale prevede che l'accisa sia esigibile, normalmente, all'atto della definitiva immissione in consumo, circostanza che può verificarsi o nello Stato di produzione (o nel quale avviene l'introduzione nel territorio comunitario a seguito dell'importazione definitiva) ovvero in altro Stato membro.

La competenza alla riscossione finale del tributo spetta così al solo Paese

lity and the prevention of fraud in Vat, in AA.VV., *Vat in an EU and International perspective. Essays in honour of Han Kogels*, a cura di Harendonk, Jansen, Van der Paard, Amsterdam, 2011, p. 295.

³⁷ Corte di Giustizia UE 17 luglio 2014, causa C-272/13 con nota di SANTACROCE, SBANDI, *Iva all'importazione: la sentenza Equiland e la posizione restrittiva dell'Amministrazione doganale*, in *Corr. trib.*, 2014, p. 3489; nello stesso senso Corte di Giustizia UE 6 febbraio 2014, causa C-242/12; Corte di Giustizia UE 20 giugno 2013, causa C-259/12; Corte di Giustizia UE 19 luglio 2012, causa C-263/11.

in cui l'immissione in consumo si considera effettivamente avvenuta.

Nel settore dei prodotti energetici e dell'elettricità, la pluralità di interessi perseguibili mediante la loro tassazione si manifesta, con tutta evidenza, nel sistema delle accise.

In tale comparto il legislatore europeo ha cercato di contemperare le esigenze di armonizzazione, la rilevanza sugli scambi internazionali e sull'andamento dei mercati interni di questo tipo di imposizione con l'opportunità di lasciare agli Stati membri spazi di manovra piuttosto ampi in un settore impositivo che, per definizione, incide notevolmente sui costi di produzione e sui prezzi al consumo e che si presta ad essere influenzato dal perseguimento di politiche sociali o ambientali.

Al contrario di quanto accade per le altre imposte armonizzate – caratterizzate da un divieto di introdurre tributi di effetto equivalente – le Direttive in materia di accise lasciano ai Paesi membri la facoltà di istituire o mantenere, per finalità specifiche, imposte indirette, anche equivalenti, su prodotti diversi da quelli regolati dalle Direttive medesime, ovvero di istituire imposizioni aggiuntive sui medesimi prodotti – art. 1, comma 2, Direttiva 2008/118/CE – (le Direttive prevedono, infatti, solo il livello minimo e non anche quello massimo di imposizione).

La tassazione dei prodotti energetici è rilevante, per un verso sotto il profilo delle politiche economiche e sociali: dalla politica industriale a quella dei trasporti, dell'energia e della tutela dell'ambiente, e, per altro verso, sotto il profilo delle politiche di bilancio, in quanto assicura notevoli entrate agli Stati. Si tratta di esigenze potenzialmente conflittuali che sono diversamente avvertite da parte dei singoli Stati membri e che, in ordine ai principali prodotti petroliferi ed ai principali impieghi (come carburanti, combustibili, per usi industriali), fanno sì che le discipline nei diversi Paesi europei si presentino altamente differenziate.

In realtà la prima proposta di Direttiva risale agli anni '70 e fu oggetto di numerose critiche a causa dell'insufficiente regolamentazione delle questioni sul trasporto e sul risparmio energetico.

Neppure le proposte avanzate dalla Commissione nel pacchetto fiscale del 1987 ricevettero il favore degli Stati in ragione del loro carattere eccessivamente restrittivo. Era quindi necessario costruire un regime completamente nuovo per armonizzare le accise sugli oli minerali.

Nel quadro del regime generale dei prodotti soggetti ad accisa, la normativa sugli oli minerali si articolava in due Direttive: la Direttiva 92/81/CEE, relativa alla struttura, riguardante l'accisa armonizzata sugli oli minerali e la Direttiva 92/82/CEE, che disciplinava le aliquote minime applicabili a taluni oli minerali.

Dal combinato disposto delle predette Direttive è facile verificare che il Legislatore comunitario ha inteso introdurre una tassazione sugli oli minerali condizionata strettamente all'impiego energetico degli stessi. Gli impieghi dei suddetti prodotti al di fuori del loro uso in combustione o carburazione non sono sottoposti, infatti, ad alcuna tassazione.

Ciò significa che l'accisa sugli oli minerali fu concepita dal Legislatore europeo non come tassazione sui prodotti in quanto tali, ma tenendo conto del loro utilizzo finalizzato ad ottenere energia termica. La Direttiva 92/82/CEE ha introdotto un principio estensivo molto importante, ripreso successivamente dalla Direttiva 2003/96/CE, consistente nell'obbligo di generale sottoposizione ad accisa di ogni prodotto utilizzato (o destinato ad essere impiegato) come carburante, come additivo ovvero come sostanza utile ad accrescere il volume finale dei carburanti. Tale criterio è rispondente alla logica di sottoporre ad accisa non solo i singoli prodotti, ma anche tutti i succedanei; ciò al fine di evitare che l'applicazione dell'accisa possa orientare i consumatori verso l'utilizzo di prodotti non tassati con ovvie conseguenze in termini di distorsione della concorrenza³⁸.

Sulla questione si discute da tempo, in ambito europeo.

L'orientamento emerso è quello di interpretare la generale tassazione di ogni prodotto carburante e delle sostanze additive, alla luce della effettiva partecipazione delle stesse sostanze al processo energetico che si sviluppa in un motore a combustione interna.

Ciò significa, ad esempio, che in linea generale, non andrebbero tassati gli additivi specifici, miscelati nei carburanti per finalità diverse da quella di migliorarne le prestazioni energetiche (es. additivi utilizzati esclusivamente per la pulizia delle parti interne dei motori).

Parallelamente alla predetta regola della tassazione indifferenziata di ogni prodotto carburante, la Direttiva 92/81/CEE prevedeva anche la tassazione di ogni prodotto impiegato per il riscaldamento, per quanto tale estensione era limitata ai soli prodotti rientranti nella categoria degli idrocarburi.

Con la Direttiva 92/82/CEE furono, parallelamente, determinati i primi livelli minimi di tassazione sugli oli minerali: la strategia perseguita consisteva nel fissare aliquote minime solo per quei prodotti maggiormente diffusi nel panorama dei carburanti e dei combustibili.

³⁸ Per il principio di estensione deve essere applicata una accisa a qualunque prodotto che possa essere utilizzato per azionare un motore a scoppio, indipendentemente dalla sua natura. Pertanto, anche l'acqua, presente in percentuali cospicue in speciali carburanti emulsionati risulterebbe sottoposta ad accisa al pari del gasolio così come l'olio utilizzato in miscela con la benzina nei motori a due tempi.

In tal senso la Direttiva contemplava aliquote minime solo per benzina, gasolio, GPL e metano, per quanto attiene ai carburanti, e solamente per gasolio, olio combustibile, GPL, metano e cherosene per quanto attiene ai combustibili per riscaldamento. Fu adottato tale criterio in quanto sarebbe stato impossibile, ed inefficace, fissare livelli minimi comunitari di tassazione per prodotti che solo astrattamente potevano essere impiegati per fini energetici ovvero che non avessero un mercato di riferimento vero e proprio (ad es. il *Biodiesel*).

Per i prodotti diversi da quelli indicati, doveva essere applicato il principio della tassazione per equivalenza (art. 2, par. 2, Direttiva 92/81/CEE). Tale criterio prevede che l'accisa minima comunitaria per un prodotto diverso da quello per il quale sia prevista un'aliquota minima specifica, sia determinata, caso per caso, in misura pari a quella prevista per il prodotto equivalente.

Per determinare il prodotto equivalente ad un carburante o ad un combustibile sprovvisto di una specifica aliquota di accisa minima europea, occorre verificare anche le modalità di impiego del prodotto stesso e considerare quale carburante o combustibile venga effettivamente sostituito dal prodotto sprovvisto di una propria aliquota di accisa.

Nelle prospettive del Legislatore europeo, alla prima determinazione dei livelli minimi di tassazione sarebbero dovuti seguire aggiornamenti finalizzati a portare gradualmente verso l'alto le aliquote minime comunitarie: tale strategia aveva l'obiettivo di indurre gli Stati membri che applicavano una tassazione modesta ad innalzare le proprie aliquote nazionali al fine di avvicinarle a quelle di altri Stati che storicamente adottavano forti livelli di tassazione come l'Italia.

Tale modalità avrebbe completato l'armonizzazione e reso il prezzo di vendita dei prodotti energetici omogeneo tra gli Stati membri.

In realtà gli Stati che applicavano una tassazione lieve non aumentarono le loro aliquote di accise, determinando così, all'interno dell'UE uno scenario assai variegato caratterizzato da aliquote fortemente differenziate tra di loro³⁹.

Nel settore dell'energia il processo di armonizzazione ha ripreso vigore con la Direttiva 2003/96/CE⁴⁰, che ha ristrutturato il quadro europeo per la

³⁹ Si passa da un'aliquota sulla benzina dello 0,36 per litro del Belgio ad un'aliquota dello 0,75 dell'Italia (dati riferibili a luglio 2013).

⁴⁰ La Direttiva 2003/96/CE è stata già in parte modificata dalle Direttive del Consiglio 2004/74/CE e 2004/75/CE del 29 aprile 2004. La Direttiva 2004/74/CE ha apportato

tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità⁴¹.

L'intervento si è reso necessario in quanto i livelli di tassazione dei prodotti energetici, diversi dagli oli minerali, possono pregiudicare il buon funzionamento del mercato interno. Invero, se da un lato sono stati inclusi nel campo dell'armonizzazione anche gli oli vegetali, l'alcole metilico, il gas naturale, il carbone, il coke, la lignite e l'energia elettrica (la cui tassazione era stata lasciata fuori dall'intervento europeo di armonizzazione del 1992 e rimessa alla discrezionalità dei singoli Stati membri), dall'altro viene ampliata la potestà impositiva degli Stati in materia, attraverso la previsione di una serie di regimi transitori e di articolate deroghe al sistema armonizzato⁴².

L'obiettivo della Direttiva 2003/96/CE è quello di ridisegnare, con particolare riferimento all'energia elettrica ed al gas, le regole di tassazione in materia di accise connesse alle operazioni commerciali realizzate da contribuenti nazionali; in virtù della considerazione che le accise hanno un'influenza immediata sui prezzi di mercato dei prodotti.

modifiche per dare la possibilità ad alcuni Stati membri di applicare ai prodotti energetici ed all'elettricità esenzioni o riduzioni temporanee dei livelli di tassazione. La Direttiva 2004/75/CE ha riguardato in particolar modo la possibilità per lo Stato di Cipro, di applicare ai prodotti energetici ed all'elettricità esenzioni e riduzioni temporanee rispetto ai livelli di tassazione indicati.

⁴¹ La dottrina spagnola è molto attenta al tema della tassazione energetica v.: HERRERA MOLINA, *Nuevas perspectivas de armonización fiscal*, in *NUE*, 2000, p. 85 ss.; CARVAJO VASCO, *El proceso de armonización fiscal en la Unión europea. Las perspectivas actuales*, in *NUE*, 2002, p. 89 ss.; LUCHENA MOZO, *Fiscalidad de la energía*, in *Cronica tributaria*, 2003, p. 3 ss.; VARONA ALABERN, *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Madrid, 2009, p. 18; DEL BLANCO GARCIA, *Fiscalidad de la energía*, in *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*, 2010, p. 9; VILLAR EZCURRA, *Cuestiones de eficiencia, eficacia y legalidad comunitaria europea en el proceso hacia un modelo de fiscalidad de la energía*, in *Quincena Fiscal*, 2013, p. 450; CAMARA BARROSO, *La armonización del impuesto sobre hidrocarburos en la Unión Europea*, Madrid, 2014. In Italia la bibliografia in argomento appare piuttosto scarna tuttavia si può far riferimento a: F. CERIONI, *I prodotti energetici utilizzati dalle imprese*, in *L'IVA*, 2004, p. 520 ss.; ID., *Il d.lgs. 2 febbraio 2007, n. 26: la riforma della tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. 49 ss.; ORSINI, *La tassazione indiretta dei prodotti energetici*, in *Trib. loc. reg.*, 2004, p. 684 ss.; SALVINI, *Questioni attuali sulla fiscalità del settore energetico*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 1670 ss., in particolare a p. 1675, osserva come «il punto qualificante del nuovo sistema delle accise in tale settore è stato quello di estendere l'applicazione di tali tributi a tutti i suddetti prodotti in funzione del loro contenuto energetico»; ORSINI, CIOTTI, *Prodotti energetici: la disciplina generale*, in AA.VV., *Le accise sui prodotti energetici e sull'elettricità*, cit., pp. 49-112.

⁴² In tal senso si segnala la Decisione 2005/767/CE del Consiglio, del 24 ottobre 2005 (in G.U.C.E. 4 novembre 2005, serie L, n. 290, 25), che autorizza la Francia ad applicare un livello di tassazione differenziato su taluni carburanti per motori, conformemente all'art. 19 della Direttiva 2003/96/CE.

Con le Direttive 92/81/CEE e 92/82/CEE, l'Unione europea aveva concepito la struttura comunitaria dell'accisa sugli oli minerali (tra cui il gas) come un sistema che, a regime, fosse in grado di tassare alcuni prodotti petroliferi nello stesso modo e con lo stesso livello medio in tutti i Paesi comunitari.

Questa linea era indispensabile per garantire un sostanziale equilibrio dei costi energetici in tutti gli Stati membri, così da consentire da una parte un cospicuo gettito fiscale per tutti gli Stati e, dall'altra il corretto funzionamento del libero mercato ed il suo ordinato sviluppo economico.

Con tale immutato obiettivo la Direttiva 2003/96/CE prevede, da una parte, un ampliamento della platea dei prodotti che gli Stati membri dovranno obbligatoriamente sottoporre a tassazione, dall'altra un sostanziale innalzamento (circa del 25%) delle aliquote minime di accisa⁴³ rispetto a quelle previste dalla Direttiva 92/82/CEE⁴⁴.

Tra gli altri obiettivi del Legislatore europeo emerge anche quello di introdurre un sistema di tassazione dei prodotti energetici più compatibile con la tutela dell'ambiente, anche alla luce della ratifica da parte della Comunità del Protocollo di Kyoto⁴⁵.

⁴³Dall'esame delle aliquote minime previste dalla Direttiva 2003/96/CE, si può rilevare che alcune di esse sono espresse in euro per *gigajoule*; si tratta di una unità di misura fondata non solo sulla "quantità" ma anche sul potere calorifico del prodotto. In tal senso l'art. 5 della Direttiva consente agli Stati membri di differenziare la tassazione di uno specifico prodotto, proprio in base alla sua qualità. In altre parole ogni Stato potrebbe associare, a qualità differenti dello stesso prodotto energetico, aliquote distinte in base al rispettivo potere calorifico e quindi in base all'energia che è possibile ottenere dalla trasformazione termica del prodotto stesso.

⁴⁴L'innalzamento del livello minimo di tassazione è il chiaro segno che l'Unione europea vuole condurre i Paesi che applicano una tassazione bassa dell'energia verso un livello di tassazione già applicato in altri Paesi, come l'Italia che, dal gettito derivante dalla tassazione dei prodotti petroliferi e dell'elettricità – stimabile nell'ordine di 30 miliardi di euro annui, oltre all'IVA applicabile sull'accisa – ottengono una parte consistente del gettito complessivo.

⁴⁵Il riferimento è al 7° considerando della Direttiva che indica la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità fra gli strumenti disponibili per conseguire gli obiettivi del protocollo di Kyoto sottoscritto nell'ambito della Conferenza svoltasi nel dicembre del 1997, avente ad oggetto la riduzione delle emissioni di gas serra da parte degli Stati del 5% nel periodo 2008-2012, rispetto ai livelli del 1990. A ciò aggiungasi che proprio il settore energetico è uno dei campi di elezione per l'applicazione del principio di derivazione comunitaria "chi inquina paga"; principio indissolubilmente collegato alle politiche di protezione ambientale il cui perseguimento è demandato, trasversalmente, tanto alla Comunità, quanto – secondo il principio di sussidiarietà – agli Stati membri ed alle relative articolazioni su base territoriale. Sul tema della tassazione ambientale v.: GALLO, MARCHETTI, I

La Direttiva, inoltre, dà atto della necessità di assicurare un trattamento fiscale differenziato ai prodotti energetici destinati ad essere impiegati come carburanti per determinati fini industriali e commerciali ed ai combustibili impiegati per il riscaldamento.

La normativa europea precisa quali sono i prodotti energetici che rientrano nel suo campo d'applicazione e, per tali prodotti (carburanti per motori, combustibili per riscaldamento, elettricità) prevede un livello minimo di imposizione.

5. *Le criticità della tassazione energetica*

La Direttiva vigente sulla tassazione dell'energia è divenuta obsoleta rispetto alle ambizioni più forti che ispirano le attuali politiche dell'UE in tema di ambiente, energia e cambiamenti climatici⁴⁶.

Nel documento si legge che «in materia di clima ed energia l'Unione europea si è data una serie di obiettivi ambiziosi e giuridicamente vincolanti da raggiungere entro il 2020. Questi obiettivi sono illustrati nella strategia Europa 2020, che definisce le sfide alle quali l'Europa sarà confrontata nei prossimi dieci anni nel settore economico, ambientale e sociale e fa della crescita sostenibile una priorità, che si traduca in un'economia più efficiente sotto il profilo delle risorse, più verde e più competitiva»⁴⁷.

È in questo contesto che s'inscrive l'impegno di rendere la tassazione dell'energia più vicina agli obiettivi dell'UE in materia di energia e cambiamenti climatici, secondo quanto richiesto dal Consiglio europeo nelle conclu-

presupposti della tassazione ambientale, in *Rass. trib.*, 1999, p. 142 ss.; VERRIGNI, *La rilevanza del principio europeo "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 1621 ss.; AGO, *La tassazione ambientale tra competenze comunitarie e nazionali*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2004, p. 125; P. SELICATO, *Imposizione fiscale e principio "chi inquina paga"*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 1160 ss.; ID., *Fiscalità locale e capacità contributiva nell'imposizione ambientale. La prospettiva italiana*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2005, p. 203 ss.; GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 303 ss.; ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Torino, 2012.

⁴⁶ Si segnala che la Commissione europea ha presentato in data 13 aprile 2011 COM (2011), 169, una proposta di modifica della Direttiva sulla tassazione dei prodotti energetici per apportare le integrazioni necessarie al fine di assicurare maggiore uniformità nella tassazione ed assicurare il raggiungimento degli obiettivi di riduzione del consumo energetico nell'UE e di maggior utilizzo delle energie alternative.

⁴⁷ Comunicazione della Commissione: EUROPA 2020. *Una strategia per una crescita intelligente, sostenibile e inclusiva*, COM (2010) 2020 definitivo, del 3 marzo 2010.

sioni del marzo 2008⁴⁸ e messo in luce dalla Commissione nell'analisi annuale della crescita del 2011⁴⁹.

La tassazione, se dà gli incentivi giusti, svolge un ruolo importante per il raggiungimento di tali obiettivi. Al consumo di energia, infatti, è da imputare la maggior parte delle emissioni di gas serra, ossia il 79% delle emissioni di gas serra totali.

Nell'ambito della strategia Europa 2020 gli Stati membri si sono impegnati a fissare obiettivi nazionali di efficienza energetica che si traducano in sostanziosi risparmi energetici.

La crisi economica e finanziaria ha cambiato radicalmente l'ambiente nel quale operiamo, mettendo a dura prova le imprese e le comunità di tutt'Europa e sottoponendo a forte pressione le finanze pubbliche.

Pur tuttavia, per un futuro sostenibile e una ripresa economica duratura e più solida, non si può prescindere da obiettivi giuridicamente vincolanti in materia di clima ed energia. La sfida sta nel raggiungerli nel modo più conveniente in termini di costi, sia per i governi che per le imprese e i cittadini, e nell'ottenere contemporaneamente benefici per l'economia. È necessario mettere in atto politiche che si rafforzino a vicenda, votate non solo a migliorare l'ambiente, ma anche a sostenere l'economia, evitando di creare disagi di ordine sociale.

Le aliquote minime vigenti per i prodotti energetici sono basate soprattutto sul volume e fissate secondo le aliquote storiche degli Stati membri. Ciò genera una concorrenza sleale tra le fonti di energia e determina benefici fiscali ingiustificati per alcuni tipi di combustibili a discapito di altri.

Particolarmente discriminante è la disciplina contenuta nella Direttiva 2003/96/CE sulle fonti rinnovabili, posto che sono tassate con la stessa aliquota delle fonti di energia che intendono sostituire (es. il *biodiesel* è tassato come il *diesel*).

Attualmente, la Direttiva non garantisce il livello di uniformità auspicabile nel trattamento delle fonti energetiche e dell'elettricità. I livelli minimi di imposizione variano in misura troppo significativa in base al prodotto, senza

⁴⁸ Consiglio europeo del 13-14 marzo 2008, conclusioni della Presidenza (7652/1/08 rev. 1, 20/5/2008).

⁴⁹ *Analisi annuale della crescita: progredire nella risposta globale dell'UE alla crisi*, 12 gennaio 2011, COM (2011), 11. Nel documento si legge che l'energia è una variabile fondamentale per la crescita. Per le imprese, i prezzi dell'energia rappresentano una voce fondamentale dei costi. In virtù di ciò gli Stati membri devono attuare e migliorare le proprie politiche di efficienza energetica per garantire risparmi e creare nuovi posti di lavoro nei settori dell'edilizia e dei servizi.

tener conto del contenuto energetico e del potere inquinante delle fonti, con il risultato che alcuni prodotti, come il carbone, sono favoriti rispetto agli altri con conseguenti vantaggi per le imprese che utilizzano tale tipo di energia.

Tuttavia, nel rispetto del diritto europeo e dei livelli minimi di tassazione⁵⁰, gli Stati membri possono applicare aliquote di imposta differenziate secondo l'utilizzo o la qualità del prodotto⁵¹.

È in questo contesto che la Commissione presenta la proposta di revisione della Direttiva 2003/96/CE: per far sì che gli Stati membri utilizzino al meglio, nel nuovo quadro strategico, uno strumento esistente.

Una tassazione più razionale e mirata dell'energia contribuirà, in maniera neutra a rendere il consumo di energia più pulito ed efficiente a vantaggio della crescita sostenibile. In sintesi, la proposta di revisione della Direttiva sulla tassazione dell'energia ha come obiettivo quello di: a) riequilibrare l'onere fiscale tra i vari combustibili, comprese le energie rinnovabili, in modo oggettivo (in base al contenuto energetico e alle emissioni di CO₂); b) istituire un quadro normativo per la tassazione del CO₂ nel mercato interno e in tal modo fissare un prezzo per le emissioni di CO₂ che non siano coperte dal sistema di scambio delle quote di emissioni dell'UE.

Peraltro, la Direttiva 2003/96/CE, riconoscendo la necessità di lasciare agli Stati membri la "flessibilità necessaria" per perseguire le diverse politiche nazionali, esclude espressamente dal proprio campo di applicazione i prodotti energetici non impiegati come carburanti o come combustibili per il riscaldamento. In tal modo viene definitivamente sancito che tutte le utilizzazioni degli oli minerali diverse dalla produzione di forza motrice o di calore (è il caso dell'impiego come oli lubrificanti) sono – per il momento – escluse dal processo di armonizzazione comunitaria; si assiste così ad una regressione del processo di integrazione fiscale nel settore degli oli minerali.

Pertanto gli Stati possono introdurre, sui prodotti energetici utilizzati per usi diversi dalla combustione o dalla carburazione, accise non armonizzate che non diano luogo a formalità connesse alla circolazione dei prodotti così

⁵⁰L'art. 4, par. 2, della Direttiva, precisa che per livello di tassazione bisogna intendere «l'onere fiscale complessivo derivante dal cumulo di tutte le imposte indirette (eccetto l'IVA), calcolate direttamente o indirettamente sulla quantità di prodotti energetici e di elettricità, all'atto dell'immissione in consumo».

⁵¹Per ragioni politiche, gli Stati Membri possono applicare, per un tempo determinato, livelli di imposizione inferiori ai livelli minimi previsti dalla Direttiva presentando un'apposita domanda di deroga la cui procedura è disciplinata dalla Direttiva stessa così come previsto dall'art. 18, parr. 1 e 2 della Direttiva.

come previsto dall'art. 3.3, Direttiva 92/12/CEE (ora art. 1, comma 3, Direttiva 112/2008/CE).

Agli "usi esclusi" si applicano comunque le disposizioni previste dalla Direttiva cit., in tema di controllo e di circolazione. Ne deriva che gli Stati membri, per tali aspetti, devono attenersi, in ogni caso, alla disciplina europea.

Significativa appare la tendenza evolutiva del sistema delle accise con riferimento alla liberalizzazione della fornitura ai consumatori del gas e dell'energia elettrica, attuata in sede comunitaria e conseguentemente – sia pure con qualche incertezza – nei mercati degli Stati membri.

In conseguenza di tale liberalizzazione, infatti, la Direttiva 2003/96/CE ha sostanzialmente consolidato la struttura dell'accisa sui prodotti energetici e sull'elettricità, facendo coincidere il presupposto dell'imposta con l'esigibilità del tributo, che si realizza al momento della fornitura al consumatore (immissione in consumo). Infatti, per l'energia elettrica ed il gas naturale viene previsto, in modo del tutto nuovo rispetto al passato, che l'imposta sia esigibile solo al momento della fornitura da parte del distributore, individuando il momento della tassazione nel consumo⁵².

La previgente struttura del tributo, che vedeva invece la separazione tra fatto generatore dell'imposta (nascita dell'obbligazione) e sua esigibilità, ne risulta così appiattita, con una conseguente implicita affermazione che conferma la tesi che si sta proponendo sulla natura giuridica delle accise, quali imposte sul consumo.

La Direttiva (art. 21) definisce il "fatto generatore d'imposta", facendo salve le norme contenute nella Direttiva 92/12/CE, che disciplinano sia il presupposto del tributo sia il pagamento. In particolare, l'imposta sui prodotti energetici diventa esigibile anche all'atto del verificarsi di uno dei fatti indicati nell'art. 2, par. 3, della Direttiva, e cioè «qualora siano destinati ad essere utilizzati, siano messi in vendita o siano utilizzati come carburante per motori o combustibile per riscaldamento». Pertanto, i prodotti energetici contemplati dalla Direttiva 2003/96/CE (la cui tassazione era rimasta fuori dal disegno di armonizzazione del 1992 e rimessa alla discrezionalità dei singoli Stati membri), vengono ora assoggettati al regime generale pre-

⁵²L'art. 21, par. 5, della Direttiva n. 2003/96, dispone che il gas naturale è soggetto a tassazione e diviene imponibile solo al momento della fornitura da parte del distributore o del redistributore e non, come previsto in via generale dall'art. 5 della Direttiva 92/12/CEE per tutti i prodotti soggetti ad accisa, al «momento della loro fabbricazione nel territorio della Comunità o dell'importazione in detto territorio». Sulla tassazione del gas metano v. F. CERIONI, *L'accisa sul gas metano ed il contratto di servizio energia*, in *Dir. prat. trib.*, 2005, I, p. 705 ss.

visto dalla Direttiva 92/12/CEE⁵³ con l'aliquota indicata per il prodotto equivalente.

Inoltre, con specifico riferimento al fatto generatore d'imposta, l'art. 21, comma 2, Direttiva 2003/96/CE, include nel concetto di fabbricazione anche quello di estrazione⁵⁴.

Sempre con riguardo al fatto generatore d'imposta, la Direttiva precisa che non si considerano "produzione di prodotti energetici": a) le operazioni che ottengono incidentalmente piccoli quantitativi di prodotti energetici; b) le operazioni per le quali l'utilizzatore di un prodotto energetico ne rende possibile la riutilizzazione nella propria impresa, purché l'imposta già pagata per tale prodotto non sia inferiore a quella dovuta se il prodotto energetico riutilizzato dovesse essere nuovamente tassato; c) le operazioni consistenti nel miscelare, fuori dello stabilimento di produzione o di un deposito fiscale, prodotti energetici con altri materiali o ulteriori prodotti energetici a condizione che: 1) l'imposta sui componenti sia stata precedentemente assolta, 2) l'importo pagato non sia inferiore a quello dell'imposta applicabile alla miscela. Si precisa, altresì che la condizione *sub* 1) non si applica se la miscela è esentata per un uso specifico.

Sui profili strutturali che caratterizzano la fattispecie imponibile delle accise ci si soffermerà più ampiamente nel Cap. III.

In definitiva, il campo di applicazione della Direttiva è dunque molto più vasto di quello cui si riferivano le Direttive 92/81/CEE e 92/82/CEE, relative solo agli oli minerali.

Nell'ambito dei prodotti da assoggettare ad accisa, in quanto prodotti energetici, assumono uno spazio rilevante sia il carbone, tradizionalmente assoggettato ad imposta di consumo, sia gli oli di semi di origine vegetale, in considerazione della loro prospettiva potenzialità di sostituire i combustibili fossili; questi ultimi, infatti, entrano nel novero dei prodotti energetici se impiegati come combustibile per riscaldamento o carburante per motori.

Sostanzialmente, se utilizzati per tali finalità, sono assoggettati ad accisa nel rispetto delle aliquote minime previste dalla Direttiva per prodotti equivalenti.

⁵³I prodotti, definiti dal Legislatore europeo "energetici" (art. 2, Direttiva 2003/96/CE), in quanto idonei a produrre energia motrice e calore per il riscaldamento, sono: gli oli vegetali, gli oli greggi di petrolio e gli oli minerali, il gas naturale, il carbone e l'energia elettrica.

⁵⁴Tale precisazione si rende opportuna in considerazione del fatto che, attualmente, sono sottoposti ad accisa anche prodotti quali il gas naturale, il carbone, la lignite ed il coke, per i quali assume rilevanza fiscale anche il momento estrattivo. Su tali profili cfr. SORRENTINO, PASCA, *Le accise. Prodotti energetici ed elettricità*, Milano, 2008, pp. 13-18.

Va altresì considerato che viene tassato, secondo il criterio del prodotto equivalente, qualsiasi altro prodotto non ricompreso nella definizione di prodotto energetico destinato ad uso di combustione e/o carburazione. La stessa regola si rende applicabile a qualsiasi idrocarburo, escluso la torba.

In materia di livelli di tassazione, la Direttiva individua, distintamente per taluni prodotti, le aliquote minime applicabili, precisando che i livelli di tassazione applicati dai singoli Stati membri ai prodotti energetici ed all'elettricità non possono essere inferiori ai livelli minimi in essa indicati.

A tal fine stabilisce che per "livello di tassazione", si intende l'onere fiscale complessivo derivante dal cumulo di tutte le imposte indirette (eccetto l'IVA)⁵⁵, calcolate direttamente o indirettamente sulla quantità di prodotti energetici e di elettricità, all'atto dell'immissione in consumo.

Una novità riguarda la modalità di indicazione di talune aliquote, in euro per *gigajoule*; in concreto, la quantificazione dell'imposta non tiene più conto solamente della quantità del prodotto assoggettato ad imposta ma, in taluni casi, del potere energetico.

Nel merito, l'art. 5 della Direttiva, consente agli Stati membri di applicare aliquote d'imposta differenziate (inferiori) purché siano rispettati certi criteri, tra cui quello applicabile all'energia elettrica e al gas naturale, di distinguere "tra uso commerciale e non commerciale" (per ciò che riguarda il regime attuativo delle agevolazioni si rinvia al Cap. IV).

La Direttiva 2003/96/CE dunque non è più adeguata alla necessità di combattere i cambiamenti climatici: non tiene neppure conto della crescente rilevanza dei combustibili rinnovabili e prevede un trattamento fiscale basato su norme messe a punto quando tali combustibili erano ancora alternative di nicchia prive di una reale incidenza sul mercato.

La tassazione di tali combustibili rinnovabili infatti si basa sul volume e sull'aliquota applicabile al prodotto che dovrebbe sostituire. Il loro minore contenuto energetico non è preso in considerazione, quindi una medesima aliquota comporta un carico fiscale proporzionalmente maggiore rispetto ai combustibili fossili concorrenti. Certo, è possibile un correttivo, applicando un trattamento fiscale favorevole nei singoli Stati, che però deve essere uti-

⁵⁵Prassi consolidata ritiene che la base imponibile ai fini IVA, di una cessione di beni gravata da accise debba essere incrementata in ragione degli stessi tributi qualora questi ultimi, pur afferendo *ex ante* il fornitore, vadano ad incidere il cliente per effetto della traslazione del relativo onere su di questi (Ris. 29 maggio 1998, n. 49; Circ. 3 dicembre 1999, n. 226). In dottrina per alcuni rilievi critici v.: NUZZO, *Il leasing di immobili, la rivalsa Ici e le imposte sui redditi*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 542.

lizzato con cautela, tenendo conto del rischio incombente che possa considerarsi un aiuto di Stato.

L'utilizzo delle accise come strumento fiscale per attuare gli obiettivi di politica ambientale è da tempo nelle intenzioni delle istituzioni europee e nazionali, trovando l'avallo nella giurisprudenza della Corte di Giustizia che ha considerato gli effetti inquinanti derivanti dal consumo (v. *infra*, par. 7) ribadendo che la tutela dell'ambiente costituisce una finalità essenziale dell'Unione europea specie alla luce del Trattato di Lisbona.

Nonostante i poteri riconosciuti all'Unione in tema di armonizzazione e di ravvicinamento delle legislazioni, la politica "positiva" in ambito fiscale stenta a decollare: ad oggi, infatti, non si è ancora giunti all'istituzione di tributi ambientali europei⁵⁶.

L'intervento europeo si è limitato a modificare la disciplina delle accise per renderla più compatibile con gli obiettivi ambientali con lo scopo di orientare la fiscalità degli Stati membri che intendono istituire nuovi tributi ambientali.

6. Segue: la carbon tax come strumento funzionale alla crescita dell'Unione europea

Nell'ambito delle politiche ambientali europee volte a contrastare l'inquinamento, l'Unione ha proposto sin dagli anni '90 l'istituzione di un tributo armonizzato sulle emissioni (*carbon tax*).

La Direttiva sui prodotti energetici e sull'elettricità non tiene conto della tassazione legata alle emissioni di CO₂: ciò ha effetti sia sull'ambiente, sia sul funzionamento del mercato interno nei casi in cui gli Stati membri applichino la *carbon tax* gravante sul consumo di combustibili fossili in proporzione alle emissioni di anidride carbonica.

⁵⁶RAVAZZI DOUVAN, *Riforma fiscale ecologica in tempi di crisi economico-finanziaria*, in AA.VV., *L'Italia oltre la crisi. Ambiente Italia 2013: idee di futuro a confronto*, a cura di Bianchi, Zanchini, Milano, 2013, p. 68, il quale osserva che «la fiscalità ambientale potrebbe contribuire al coordinamento delle politiche fiscali come componente importante di una strategia UE di consolidamento fiscale e migliorare l'efficacia dell'azione nazionale. Tra i numerosi vantaggi di un'azione comune: verrebbe scoraggiata la mobilità delle basi imponibili; si minimizzerebbe l'impatto sulla competitività industriale, in particolare dell'energia; si limiterebbe la frammentazione fiscale e regolamentare che distorce la concorrenza nel mercato unico e accresce i costi di attuazione per le imprese». Per analoghe considerazioni cfr., RONCHI, MORABITO, *Green economy: per uscire dalle crisi. Rapporto 2012*, Enea, Fondazione Sviluppo Sostenibile, 2012, Edizioni Ambiente.

La profonda crisi economico-finanziaria che sta vivendo l'Europa ha portato ad elaborare nuove forme di prelievo e ad ipotizzare un rilancio della tassazione sulle emissioni di CO₂. La difficile congiuntura ha portato a prediligere anche in campo ambientale politiche coordinate ma specifiche per i diversi Paesi. In tale contesto, la *carbon tax* potrebbe inserirsi nell'ambito dell'adozione di politiche fiscali e ambientali più complesse che impongono provvedimenti comuni a livello internazionale.

L'istituzione di una *carbon tax* a livello europeo avrebbe consentito di aumentare il gettito e simmetricamente di orientare i soggetti a non inquinare, spostando i consumi verso energie pulite ed incentivando processi tecnologici di *energy-saving*, conseguendo efficienza e risparmio energetico.

L'introduzione nella Direttiva sulla tassazione dell'energia di disposizioni volte ad armonizzare anche le disposizioni relative al CO₂ avrebbe, altresì, consentito di evitare una pluralità di politiche nazionali distorsive per il mercato interno.

L'aumento dei prezzi dei combustibili inquinanti avrebbe contribuito all'utilizzazione di fonti alternative ecologicamente più compatibili, oltre a produrre una riduzione della tassazione sul reddito e sul lavoro.

Per ciò che concerne il contesto nazionale, si può precisare che, in generale, le aliquote di accisa vigenti nel territorio italiano appaiono già conformi alle aliquote minime comunitarie ad eccezione dell'aliquota della *carbon tax*⁵⁷; tributo, peraltro, non più compatibile con il nuovo quadro europeo e sostituito con un'accisa sul carbone pari ad euro 0,15 e 0,3 per GJ applicabile rispettivamente alle imprese ed ai soggetti diversi dalle imprese.

Nell'ambito delle accise un ruolo rilevante può essere giocato proprio dall'introduzione di una tassa commisurata al contenuto di carbonio. Nell'Unione europea attualmente il 45% delle emissioni di CO₂ sono soggette al regime dell'*Emission Trading System* (ETS), ma il restante 55%, che proviene dal settore domestico, dall'agricoltura, dai trasporti e dalle costruzioni, dovrebbe essere soggetto ad una *carbon tax* prelevata su carbone, gas e

⁵⁷La mancata introduzione della *carbon tax* a livello europeo ha indotto alcuni Stati membri a disciplinare liberamente il tributo. In Italia è stata introdotta dall'art. 8 della L. 23 dicembre 1998, n. 448, nell'ambito di una serie di disposizioni dirette alla graduale revisione delle aliquote d'accisa sugli oli minerali, al fine di ridurre l'emissione complessiva di anidride carbonica. Il tributo prevedeva l'applicazione di un'aliquota proporzionale al potere inquinante del combustibile utilizzato. Successivamente abrogata per effetto dell'art. 1, comma 514, L. 30 dicembre 2004, n. 311. Il dibattito che si è sviluppato è stato molto vivace, cfr. D'ALFONSO, *Il punto sulla carbon tax*, in *Fisco*, 1998, p. 1282; CIABATI, *Meno anidride carbonica più lavoro con la carbon tax*, in *Tributi*, 1999, p. 26; PELEGGI, *Carbon tax*, in *Corr. trib.*, 1999, p. 169.

petrolio come imposta sul consumo di carbonio. Sulla base dei dati della *European environmental agency* le emissioni totali di CO₂ nel 2014 sono state pari a 3.184 milioni di tonnellate, di cui 1751 afferenti ai settori non inclusi nell'ETS. Con un'aliquota di *carbon tax* pari a Euro 20 per tonnellata di CO₂, come proposto dalla Commissione europea, si potrebbe ottenere un gettito di circa 35 miliardi di Euro⁵⁸.

L'introduzione di una *carbon tax* a livello europeo è politicamente realistica a seguito della forte diminuzione del prezzo del petrolio⁵⁹ e dovrebbe essere accompagnata dalla previsione di un diritto compensativo alla frontiera sulle importazioni di beni *energy intensive* provenienti da Paesi che non impongono un prezzo in funzione del potere inquinante dei combustibili fossili ad elevato contenuto di carbonio. Si eviterebbe in questo modo sia di creare una distorsione fiscale a danno delle imprese europee, sia di favorire fenomeni di delocalizzazione verso Paesi che adottano politiche ambientali meno severe.

La proposta di una *carbon tax* implica una revisione della Direttiva sulla tassazione energetica in modo da parametrare il prelievo non solo al contenuto energetico dei prodotti, ma anche all'ammontare di CO₂ derivante dal loro consumo⁶⁰. In particolare si propone di distinguere la tassazione dei prodotti energetici basata sulla loro capacità di produrre biossido di carbonio dalla tassazione energetica ancorata al loro contenuto energetico. Il carico fiscale complessivo di un prodotto sarà definito utilizzando il criterio del contenuto energetico e dell'anidride carbonica emessa. Si determina in questo modo un livello minimo di tassazione, per cui gli Stati membri potranno incrementare il gravame al di sopra della soglia minima per tutti i combustibili fossili.

⁵⁸ Proposta di Direttiva recante modifica della Direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, 13 aprile 2011, COM (2011), 169.

⁵⁹ Per ogni litro di benzina l'aumento di prezzo dovuto alla *carbon tax* sarebbe del 2,5% e metterebbe a carico delle famiglie e delle imprese un onere aggiuntivo pari soltanto ad 1/10 della riduzione attuale del prezzo del greggio. V. MAJOCCHI, *After the Drop in Oil Prices, Now is the time for a carbon Tax*, *Centro Studi sul Federalismo*, Torino, *Comments*, January 19, 2015.

⁶⁰ Sul punto v. MELIS, PERSIANI, *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, p. 332 ss., per i quali « la Commissione ha proposto una scissione dell'aliquota minima sui prodotti energetici, prevedendo da un lato una tassazione generale del consumo basata sul contenuto energetico e indipendente dal tipo di prodotto, essenzialmente volta ad incentivare il risparmio di energia e, dall'altro lato, un'imposizione legata al CO₂, dipendente direttamente dalla quantità di emissioni di CO₂ del prodotto energetico, rivolta, evidentemente, ad incentivare l'uso di prodotti energetici a bassa emissione di CO₂».

La modifica consentirebbe di correggere la disciplina attualmente in vigore che tassa in egual misura il carbone rispetto ad altre fonti energetiche, anche rinnovabili, seppure notevolmente più inquinante, avvantaggiando le imprese che utilizzano l'energia prodotta dalla fonte più inquinante.

Per ciò che concerne la struttura dell'imposta, occorre precisare la necessità di tassare mediante un'accisa il consumo, e non la produzione, di carbonio. Questo risultato si può ottenere se il sistema viene integrato con l'istituzione di un diritto compensativo sulle importazioni di carbonio.

Per quanto riguarda la definizione del livello di governo responsabile del nuovo sistema di tassazione dell'energia, è fondamentale che la disciplina strutturale dell'imposta sia definita a livello europeo, al fine di non creare distorsioni nel mercato interno e nella concorrenza.

Il gettito ottenuto con la riforma della tassazione energetica dovrebbe essere destinato ad un fondo europeo e non devoluto al bilancio del Paese in cui avviene l'ingresso nel mercato interno europeo.

7. Gli aiuti di Stato nel settore energetico ed i vincoli europei

A questo punto della trattazione è opportuno soffermarsi su una problematica attuale che riguarda il settore energetico e che presenta una rilevanza sia europea, sia nazionale. Si fa riferimento alla disciplina delle agevolazioni fiscali, e quindi degli aiuti di Stato che caratterizzano l'intero settore e che fanno da corollario anche alle problematiche connesse alla tutela ambientale.

Come è noto, il rapporto tra produzioni energetiche ed ambiente riveste un ruolo centrale sia nell'ambito della fiscalità europea, sia all'interno della specifica politica ecologica dell'Unione.

Al fine di conseguire gli obiettivi di protezione ambientale, sempre più integrati nella legislazione sovranazionale, gli Stati membri, ai diversi livelli di governo, dispongono di vari meccanismi fiscali, tra i quali assumono particolare rilievo le molteplici fattispecie agevolative volte ad indurre gli operatori ad assumere un comportamento più compatibile con le finalità di salvaguardia dell'ambiente, privilegiando produzioni energetiche a minor impatto ambientale.

La tassazione ambientale assume il ruolo di strumento regolatorio, finalizzato ad allineare i costi privati a quelli sociali e ad incentivare, mediante i prezzi, comportamenti preferibili dal punto di vista collettivo. Il ricorso esteso a tali tributi come strumento di politica ambientale finisce, poi, per accen-

tuare la loro potenziale funzione di strumenti di gettito⁶¹.

Compete ai singoli Stati la scelta per una tassazione ambientale *upstream* che colpisca il fenomeno inquinante a monte ovvero *downstream* volta cioè a tassare a valle fonti inquinanti come il consumo di elettricità e di gas, fornendo un segnale più diretto ai consumatori.

La tassazione ambientale e gli strumenti economici sono stati introdotti per correggere i c.d. fallimenti di mercato dovuti alla presenza di esternalità collegate allo svolgimento di attività economiche⁶².

Tuttavia, l'Unione Europea, sin qui, si è servita di raccomandazioni ed atti non vincolanti, non obbligando gli Stati ad un'effettiva presa di coscienza. Oggi lo scenario sembra in evoluzione ed è auspicabile un progresso che sganci definitivamente dall'ambito squisitamente nazionale il sistema dei tributi ambientali, ancora saldamente ancorato ai singoli ordinamenti nazionali, soggetti a cicliche spinte ambientaliste e repentini riflussi, con il risultato di una sovrapproduzione caotica e disorganica di tributi, la cui finalità ambientale è molto spesso collaterale.

L'influenza sempre maggiore della spinta europea sugli ordinamenti nazionali ha prodotto qualche significativo risultato.

In Italia, questa circostanza era stata confermata dall'art. 15, L. 11 marzo 2014, n. 23, che nel delegare al Governo la revisione del sistema fiscale faceva espresso riferimento ai principi europei in materia ambientale: "In considerazione delle politiche e delle misure adottate dall'Unione europea per lo sviluppo sostenibile e per la *green economy*, il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, nuove forme di fiscalità, in raccordo con la tassazione già vigente a livello regionale e locale e nel rispetto del principio della neutralità fiscale, finalizzate a orientare il mercato verso modi di consumo e produzione sostenibili".

Con riferimento alle imposte armonizzate, si può osservare che pur in

⁶¹ A proposito dei meccanismi di politica ambientale osserva MORENO VALERO, *Fattori economici scatenanti, fiscalità e politiche di cambiamento climatico*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2012, p. 283, che «in relazione agli strumenti economici di politica ambientale, essi apportano flessibilità ai settori inquinanti attraverso la fissazione di prezzi per inquinare, che possono consistere in un'imposta ambientale o nella costituzione di un mercato di diritti di emissione, che assomigli al funzionamento del mercato ... in questo senso si alterano i prezzi relativi alle merci inquinate per mezzo delle imposte pigouviane in una quantità che internalizza il costo esterno che provoca la sua produzione o il suo consumo».

⁶² GERELLI, *Ambiente ed economia, tra catastrofisti ed ottimisti*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2004, p. 563 ss.; URICCHIO, *Strumenti finanziari di tutela ambientale*, in AA.VV., *La realtà culturale nella tutela del paesaggio* – Atti del convegno, Martina Franca, 2005, p. 145; SCIANCALEPORE, *Cambiamenti climatici e green taxes*, Bari, 2016, p. 63.

presenza di alcuni tributi che si distinguono per le peculiari connotazioni ambientali, il sistema fiscale nel suo complesso trascura la questione ambientale.

Si consideri che fra tutti gli oggetti della tutela ambientale comunemente individuati (emissioni inquinanti, prodotti inquinanti, consumo di beni ambientali scarsi) il Legislatore tributario italiano ha preso in considerazione quasi esclusivamente il problema dei rifiuti, cui solo recentemente si sono aggiunti tributi che colpiscono diverse emissioni inquinanti.

Come già detto, con riferimento alle accise, il recepimento della Direttiva 2003/96/CE ha prodotto una revisione del Testo Unico, che sottopone alle accise non solo gli oli minerali ed il gas naturale, ma anche gli altri prodotti energetici tra cui l'energia elettrica.

In tale settore la scelta è andata nella direzione di esentare o agevolare il consumo di prodotti, più che le produzioni, di combustibili non di origine fossile. Il che, almeno nel caso delle esenzioni, si traduce nella trasformazione dell'accisa su questi ultimi prodotti in un vero e proprio tributo ambientale, che colpisce il consumo di un determinato prodotto in ragione del suo effetto inquinante.

Le numerose agevolazioni fiscali nel settore ambientale, sono state introdotte in modo disordinato senza una condivisione univoca degli obiettivi. Solo recentemente si è tornati a discutere di una loro sistematizzazione al fine di evitare i tagli necessari ad esigenze di finanza pubblica.

Il futuro della politica ambientale comune dell'Unione Europea passa anche attraverso la sua sostenibilità da parte degli Stati membri e delle loro imprese, in una prospettiva di concorrenza globale: da una parte, emergono crescenti difficoltà di bilancio degli Stati per finanziare le energie rinnovabili, dall'altra, le imprese europee sono tenute al rispetto di una serie di obblighi procedurali e sostanziali che finiscono per costituire un ostacolo alla loro competitività in ambito internazionale, specialmente a confronto di alcuni Paesi, come la Cina e l'India, che basano la loro crescita sul dumping derivante dal mancato rispetto di regole per noi ritenute essenziali, sia in materia ambientale che di tutela dei diritti dei lavoratori.

Al fine di realizzare un modello di sviluppo rispettoso dell'ambiente e della natura, la leva fiscale risulta uno strumento di estrema rilevanza, attesa la sua indubbia efficacia nel condizionare i comportamenti degli attori economici.

Per tale ragione, se da un lato la finalità di protezione ambientale non può essere tutelata in contrasto con altri principi (interessi finanziari e fiscali) dell'Unione, dall'altro risulta necessaria un'applicazione moderata dei prin-

cipi statuiti dalla Corte di Giustizia dal momento che l'attuale sistema degli aiuti di Stato rappresenta uno strumento che rende difficoltoso realizzare una effettiva politica di incentivi fiscali per l'energia pulita e per le fonti rinnovabili.

Accanto alla tassazione energetica, armonizzata a livello europeo, rileva tutto il sistema delle agevolazioni fiscali ecocompatibili conformi alla disciplina degli aiuti di Stato e consentite a condizione che siano rispettati i principi di non discriminazione e di proporzionalità.

Interventi agevolativi nel settore dell'energia (finalizzati, ad esempio, a favorire l'utilizzo più efficiente delle risorse energetiche o l'adozione di tecnologie connesse a risorse rinnovabili), ripercuotendosi sulla determinazione dei prezzi, potrebbero creare distorsioni sul mercato europeo; pertanto, risulta essenziale analizzare la compatibilità di tali misure con i limiti e i divieti imposti in via generale dalle disposizioni fiscali del Trattato⁶³.

Proprio l'esigenza di incoraggiare l'uso di fonti rinnovabili di produzione energetica ha indotto lo stesso Legislatore europeo a legittimare il ricorso agli aiuti di Stato come strumenti che consentono alle imprese di raggiungere livelli di tutela ambientale superiori rispetto a quelli che si attuerebbero in assenza di norme vincolanti⁶⁴.

Tuttavia, risulta evidente che gli istituti agevolativi introdotti dagli Stati membri rischiano di essere dichiarati aiuti di Stato non compatibili con l'ordinamento europeo, se ritenuti incoerenti con il criterio della selettività, del principio di parità di trattamento tra le imprese, nonché della concorrenza⁶⁵.

Come è noto la tematica degli aiuti di Stato si inserisce nell'ambito del sistema di funzionamento del mercato interno, infatti, sulla base degli artt. 107-109 TFUE, la Commissione esercita un controllo sugli aiuti di Stato con una competenza pressoché esclusiva⁶⁶.

⁶³ PURI, *La produzione dell'energia tra tributi ambientali e agevolazioni fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, p. 309.

⁶⁴ Il principale obiettivo del controllo degli aiuti di Stato in materia di tutela ambientale è quello di assicurarsi che essi producano una maggiore tutela ambientale. Gli effetti positivi devono compensare gli effetti negativi a livello di distorsione della concorrenza, tenendo conto del principio "chi inquina paga" (cfr. http://europa.eu/legislationsummaries/competition/state_aid/ev0003_it.htm). In dottrina, ALLENA, *La tassazione ambientale tra limiti costituzionali ed esigenze comunitarie*, in AA.VV., *Energia Fiscalità Incentivi Agevolazioni*, a cura di Bonardi, Patrignani, Milano, 2013, pp. 183-190.

⁶⁵ CALZOLARI, *La selettività degli aiuti di stato e il principio di parità di trattamento delle imprese nella recente giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Dir. comm. int.*, 2015, p. 481.

⁶⁶ Per un inquadramento generale della natura e della funzione anticoncorrenziale degli aiuti di Stato v.: PINOTTI, *Gli aiuti di Stato alle imprese nel diritto comunitario della concor-*

Il sistema comunitario degli aiuti di Stato compatibili è stato recentemente innovato, con la predisposizione da parte della Commissione Europea di nuove linee Guida che interessano in particolare la tutela ambientale e conseguentemente tutto il settore della tassazione energetica.

È opportuno ricordare l'esistenza di una regola generale che comprende un divieto, ai sensi dell'art. 107 TFUE, con funzione propositiva che garantisce l'esercizio della libera concorrenza senza distorsioni, investendo tutti i settori del diritto.

Tale divieto si sostanzia nell'interdizione per gli Stati membri, di porre in essere misure, tra le quali quelle fiscali, che possano compromettere il funzionamento del mercato unico⁶⁷.

In virtù del divieto occorre procedere ad una riflessione sulla compatibilità delle agevolazioni fiscali ambientali nel settore energetico con il diritto europeo; agevolazioni poste in essere per finalità extrafiscali quali la salvaguardia ambientale potrebbero, in linea teorica, creare, per la loro stessa natura, distorsioni sul mercato europeo.

Appare, quindi, opportuno analizzare, in estrema sintesi, i profili relativi

renza, Padova, 2000; DANIELE, *Diritto del mercato unico europeo: cittadinanza, libertà di circolazione, concorrenza, aiuti di Stato*, Milano, 2006; MALINCONICO, *Gli aiuti di Stato*, in AA.VV., *Trattato di diritto amministrativo europeo. Parte speciale*, a cura di Chiti, Greco, Milano, 2007, p. 65 ss.; STROZZI, *Gli aiuti di Stato*, in *Diritto dell'Unione europea, Parte speciale*, Torino, 2010, p. 351 ss. Per un'ampia disamina della relazione che intercorre tra agevolazioni fiscali e aiuti di Stato, e per ulteriori riferimenti bibliografici e giurisprudenziali, v.: FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, cit., p. 234 ss.; GALLO, *L'inosservanza delle norme comunitarie sugli aiuti di Stato e sue conseguenze sull'ordinamento fiscale interno*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 2275; LA SCALA, *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione Europea*, cit., p. 390 ss.; DEL FEDERICO, *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, cit., p. 3 ss.; FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pisa, 2007, p. 25 ss.; AA.VV., *Aiuti di Stato in materia fiscale*, a cura di Salvini, Padova, 2007; INGROSSO, *La comunitarizzazione del diritto tributario e gli aiuti di Stato*, in AA.VV., *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, a cura di Ingrosso, G. Tesaurò, Napoli, 2009, p. 3 ss.

⁶⁷ Grazie alle argomentazioni svolte dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, peraltro, la valutazione della compatibilità di tali misure passa attraverso l'analisi degli effetti economici delle stesse, i quali assurgono a parametro di confronto con le finalità delle misure, giuridicamente ritenute meritevoli di tutela da parte del legislatore nazionale. Per i profili generali in tema di aiuti di Stato e tutela ambientale, cfr.: PIGNATONE, *Agevolazioni su imposte ambientali ed aiuti di stato*, in AA.VV., *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, cit., Napoli, 2009, pp. 747-754; ALFANO, *Agevolazioni fiscali in materia ambientale e vincoli dell'Unione europea*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 328 ss.; VERRIGNI, *The system of State aid for environmental protection: internal rules and european principles*, in AA.VV., *Energy taxation, environmental protection and State aids*, a cura di Pistone, Villar Ezcurra, Amsterdam, 2016, p. 289 ss.

ai rapporti tra tali agevolazioni e i limiti imposti in via generale dalle disposizioni del Trattato, attraverso l'analisi di alcune specifiche situazioni interne dichiarate illegittime dalla Corte di Giustizia.

Dopo aver svolto un cenno ai vincoli cogenti dell'Unione rispetto alle possibili agevolazioni fiscali ambientali, occorre incentrare l'attenzione sulla disciplina degli aiuti di Stato nel settore energetico.

Gli istituti sottrattivi interni, frequentemente entrano in conflitto con la disciplina degli aiuti, con il rischio concreto di essere dichiarati illegittimi dall'ordinamento europeo.

Più specificamente, in campo ambientale la Commissione ha previsto una disciplina *ad hoc* di tali aiuti, che stabilisce obiettivi e modalità del controllo di compatibilità delle misure nazionali con i vincoli europei: gli Stati membri dispongono di un più ampio campo d'azione per agevolare l'accesso ai finanziamenti delle imprese, che vedono così rafforzata la propria competitività e nel contempo promuovere lo sviluppo sostenibile.

Tale disciplina richiama espressamente il principio europeo di proporzionalità, che – vivificato, in assoluto, dalle disposizioni del Trattato di Lisbona – parimenti funge da lente attraverso cui verificare la compatibilità di tali istituti agevolativi.

La molteplicità degli interessi correlati alle scelte di governo dell'ambiente evidenziano la necessità di trovare delicati punti di equilibrio tra diverse esigenze, ugualmente tutelate e garantite, ai diversi livelli di governo.

È necessario procedere ad un contemperamento degli interessi, cui può contribuire significativamente la previsione di un sistema *ad hoc* di agevolazioni fiscali, volto a favorire l'utilizzo più efficiente delle risorse energetiche o l'adozione di tecnologie connesse a risorse rinnovabili.

Appare, dunque, opportuno procedere, preliminarmente, ad inquadrare l'istituto dal punto di vista della casistica nazionale al fine di verificarne la compatibilità europea.

Nell'ambito degli aiuti di Stato concessi per fini di tutela ambientale, la Commissione, a partire dagli anni '90 monitora costantemente il settore e riconosce tre categorie principali di aiuti: a) gli aiuti al funzionamento concessi per la gestione dei rifiuti e per il risparmio energetico, ammessi nel caso di norme nazionali più rigorose di quelle europee oppure nel caso in cui la norma nazionale, in assenza di quella comunitaria, sia idonea a provocare una perdita temporanea di competitività a livello nazionale; b) gli aiuti alle attività di assistenza – consulenza in materia ambientale destinate alle piccole e medie imprese, concessi, per esempio, in esecuzione del Reg. (CE) n. 70/2011; c) gli aiuti all'investimento, concessi per la realizzazione di fabbri-

cati, impianti e attrezzature destinate ad eliminare o attenuare l'inquinamento ed i fattori inquinanti o ad adeguare i metodi di produzione alle esigenze di protezione ambientale.

L'aiuto di Stato può configurarsi anche sotto forma di sgravi o esenzioni fiscali, che costituiscono vere e proprie deroghe temporanee a favore di talune imprese che versino in una situazione di momentanea perdita di competitività internazionale.

Tali misure possono dipendere da una decisione comunitaria o nazionale. Nel primo caso, lo Stato membro può generalmente adottare un'aliquota maggiore rispetto a quella minima prevista a livello europeo e concedere a talune imprese il pagamento dell'aliquota minima, oppure può generalmente adottare l'aliquota minima comunitaria e concedere una vera e propria esenzione alle imprese destinatarie dell'aiuto.

Nel secondo caso, tali tipi di deroghe non sono generalmente ammissibili, in quanto incompatibili con l'art. 107 TFUE; l'ammissibilità sarà valutata caso per caso, ponendo particolare attenzione nella disamina, alla rigorosa limitazione nel tempo della deroga ed all'effettivo perseguimento di obiettivi di tutela ambientale. Anche in campo ambientale la Corte ha più volte evidenziato che tale finalità non può essere tutelata in contrasto con altri principi fiscali dell'Unione.

La finalità di tutela ambientale è stata inserita in diversi provvedimenti, attraverso i quali viene perseguita una finalità agevolativa.

In primo luogo, è il Titolo XX, artt. 191-193 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, a disciplinare la politica europea in materia ambientale⁶⁸.

Inoltre, con la Direttiva 2004/35/CE del Parlamento e del Consiglio, del 21 aprile 2004, sulla responsabilità ambientale in materia di prevenzione e riparazione del danno ambientale, è stato istituito un quadro di responsabilità ambientale basato sul principio "chi inquina paga", finalizzato a prevenire e riparare i danni ambientali; principio che è anche alla base del c.d. Libro Bianco sulla responsabilità ambientale⁶⁹.

⁶⁸ Per la dottrina essenziale in materia di tassazione ambientale, oltre a quanto già citato nella nota 158, cfr.: PICCIAREDDA, SELICATO, *I tributi e l'ambiente*, Milano, 1996; ROSEMBUJ, *El impuesto ambiental*, Barcellona, 2009, p. 148; VILLAR EZCURRA, *Sviluppo sostenibile e fiscalità ambientale*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2012, p. 351; DORIGO, MASTELLONE, *La fiscalità per l'ambiente. Attualità e prospettive della tassazione ambientale*, Roma, 2013.

⁶⁹ COM (2000) 66 def. del 9 febbraio 2000. Il documento esamina come configurare in modo ottimale un sistema comunitario di responsabilità per danni all'ambiente volto a realizzare il principio "chi inquina paga".

Gli indirizzi della Commissione europea 2014-2020 sono fondati sul principio del chi inquina paga, nonché sulla necessità di incentivare il raggiungimento degli obiettivi energetici e climatici dell'Unione, favorendo il rafforzamento dei flussi energetici transfrontalieri e assicurando alle imprese e ai consumatori europei un minor costo dell'energia.

Bisogna altresì, tener conto delle linee guida sull'efficienza energetica e sui correlati aspetti ambientali contenute nel Trattato sulla Carta dell'Energia⁷⁰, nonché delle politiche europee per l'ambiente attuate tramite vari programmi di azione, tra i quali, in particolare, il sesto⁷¹, che è stato concepito come pilastro ambientale della strategia dell'UE per lo sviluppo sostenibile e che mira ad intervenire su quattro ambiti di azione, ovvero i cambiamenti climatici, la natura e la biodiversità, l'ambiente e la salute e infine la gestione sostenibile delle risorse naturali e dei rifiuti.

Nell'aprile 2008 la Commissione ha approvato una comunicazione, contenente la disciplina europea degli aiuti di Stato per la tutela ambientale⁷², che ha introdotto molteplici spunti di analisi su tali temi – tra i quali quello prioritario dell'energia, con particolare riferimento allo sviluppo delle energie rinnovabili – ipotizzando una molteplicità di interventi di carattere fiscale.

L'orientamento della Commissione, esplicitato nella comunicazione dell'aprile 2008, viene confermato dal Reg. (CE) 6 agosto 2008, n. 800/2008 che raccoglie tutti i regolamenti di esenzione per categoria, con l'esclusione dei *de minimis*, prevedendo i diversi aiuti che gli Stati membri possono concedere senza previa notifica alla Commissione.

Recentemente, la Commissione ha adottato, in data 17 giugno 2014, un nuovo Reg. (n. 651/2014), il quale ha abrogato, con decorrenza dal primo

⁷⁰ Firmato dall'Unione europea con la decisione 98/181/CE del 23 settembre 1997.

⁷¹ Il Sesto programma comunitario di azione per l'ambiente intitolato "Ambiente 2010: il nostro futuro, la nostra scelta" – COM (2001) 31 def.; rileva che per far fronte alle sfide ambientali odierne è necessario superare il mero approccio legislativo ed assumere un approccio strategico, che dovrà utilizzare vari strumenti e provvedimenti per influenzare le decisioni prese nell'ambito del tessuto imprenditoriale, nella sfera dei consumatori e delle pubbliche amministrazioni.

⁷² Commissione, Disciplina comunitaria degli aiuti di Stato per la tutela ambientale (2008/C 82/01), in G.U., 1° aprile 2008, n. 82, 1-33. La Commissione ha individuato una serie di misure per le quali gli aiuti di Stato possono essere compatibili con il mercato interno. In particolare: aiuti alle imprese per elevare il livello di tutela ambientale oltre le soglie fissate da norme comunitarie o in assenza di norme comunitarie; aiuti per l'acquisto di nuovi mezzi di trasporto in tesi ad elevare il livello di tutela ambientale; aiuti agli studi ambientali; aiuti per il risparmio energetico; aiuti a favore delle fonti energetiche rinnovabili; aiuti per la gestione dei rifiuti, ecc.

luglio 2014, il Reg. n. 800/2008 (più noto come *GBER*, *General Block Exemption Regulation*).

Il nuovo strumento legislativo che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno, in applicazione degli artt. 107 e 108 TFUE, è applicabile fino al 31 dicembre 2020 e si propone, come finalità principale, quella di consentire (per il periodo 2014-2020) una migliore definizione delle priorità delle attività di applicazione delle norme in materia di aiuti di Stato e una maggiore semplificazione nonché quella di promuovere una maggiore trasparenza, una valutazione e un controllo effettivi del rispetto delle norme sugli aiuti di Stato sia a livello nazionale, sia all'interno dell'Unione europea, nel rispetto delle competenze istituzionali della Commissione europea e dei 28 Stati membri.

Il Reg. (CE) n. 994/1998 del Consiglio dell'Unione europea, infatti, autorizza la Commissione a dichiarare, a norma dell'art. 109 TFUE, che, a determinate condizioni, alcune categorie possono essere esentate dall'obbligo di notifica.

Con specifico riferimento alla materia ambientale, il regolamento rende più agevole per le autorità la concessione di un notevole numero di misure di aiuto a favore della tutela dell'ambiente o della lotta contro il cambiamento climatico: fra questi figurano aiuti volti a promuovere gli investimenti nel risparmio energetico e nelle fonti di energia rinnovabili e aiuti sotto forma di sgravi di imposte ambientali⁷³.

Su questa base la Commissione europea ha previsto una specifica regolamentazione: occorre esaminare in quale misura ed a quali condizioni determinate agevolazioni non contrastino con il principio di libera concorrenza, potendo favorire l'ambiente e lo sviluppo sostenibile senza esplicitare effetti sproporzionati sulla concorrenza e sulla crescita economica.

L'attuale *GBER*, stabilito con Reg. n. 651/2014, ha ribadito le finalità e ha reso più agevole la fruizione delle agevolazioni previste per le materie in esso considerate, dichiarando determinate categorie di aiuti compatibili con il mercato comune.

Per quanto riguarda le specifiche tipologie di aiuti compatibili, a favore

⁷³Le altre categorie interessate dall'esenzione dall'obbligo di notifica sono quelle degli aiuti a favore delle piccole e medie imprese (PMI), degli aiuti alla ricerca e sviluppo, degli aiuti all'occupazione e alla formazione e degli aiuti conformi alla carta approvata dalla Commissione europea per ciascuno Stato membro per l'erogazione degli aiuti a finalità regionale. Per ulteriori approfondimenti cfr.: TENUTA, *Deroghe al principio di incompatibilità*, in AA.VV., *Aiuti di Stato in materia fiscale*, a cura di Salvini, cit., p. 89; PEPE, TOZZA, *Le deroghe al divieto di aiuti di Stato*, in AA.VV., *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, cit., p. 255.

della tutela ambientale, si prevede una soglia di compatibilità individuata in sgravi che devono rispettare le condizioni prescritte dalla Direttiva 2003/96/CE, in materia di tassazione energetica; inoltre, si precisa che i beneficiari devono comunque corrispondere il livello comunitario minimo di imposizione.

La Comunicazione del 2008 fa esplicito riferimento alla proporzionalità degli aiuti in materia ambientale, tenendo anche conto del grado di selettività della misura.

Il principio di proporzionalità ha assunto, mediante la giurisprudenza⁷⁴, il carattere di principio generale anche all'interno degli ordinamenti degli Stati membri e trova applicazione per le misure da loro adottate in esecuzione degli obblighi posti dall'Unione, nonché per quelle disposizioni che prevedono deroghe a favore degli Stati membri, in relazione a libertà fondamentali previste dal Trattato⁷⁵.

In materia ambientale l'aiuto è considerato proporzionato solo nell'ipotesi in cui non sarebbe stato possibile ottenere gli stessi risultati con un aiu-

⁷⁴La Corte di Giustizia è stata frequentemente investita del sindacato su tale principio, sia in relazione a misure di carattere normativo ed amministrativo adottate dalla Commissione, sia a misure interne degli Stati membri per trasporre obblighi europei. Molte pronunce hanno riguardato la tutela dell'ambiente e la fiscalità. Corte di Giustizia UE 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, in *Racc.*, 2000, p. 7013; Corte di Giustizia UE 22 giugno 2000, causa C-318/98, in *Racc.*, 2000, I-4785, punto 46; Corte di Giustizia UE 14 aprile 2005, causa C-6/03, in *Racc.*, 2005, I-02753, con nota di GRATANI, *Misure nazionali ambientali di protezione rafforzata e principio di proporzionalità*, in *Riv. giur. amb.*, 2005, p. 523. Per i riferimenti dottrinali più autorevoli v.: PISTONE, *Presunzioni assolute, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, III, p. 91; DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., p. 29; MICELI, *La metamorfosi del divieto di aiuti di stato nella materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, p. 31.

⁷⁵Il principio di proporzionalità è confluito nel diritto europeo dal diritto tedesco, grazie al meccanismo utilizzato dalla Corte di giustizia, di costruire essa stessa i principi generali non esplicitamente contenuti nelle norme scritte, ricorrendo alla tecnica della comparazione giuridica e all'applicazione di nozioni e concetti propri delle tradizioni giuridiche comuni degli Stati membri. A partire dai primi anni '70, la Corte ha reso la proporzionalità un principio generale del diritto comunitario e punto di riferimento per la sindacabilità degli atti avanti ad essa, nonché criterio interpretativo della normativa comunitaria primaria. In tale ottica, la giurisprudenza comunitaria ha più volte affermato la necessità che le misure comportanti una restrizione ad una libertà fondamentale siano proporzionate, ovvero idonee a garantire il raggiungimento dello scopo con esse perseguite, senza eccedere quanto strettamente necessario a tal fine (in proposito, Corte di Giustizia UE 10 marzo 2009, causa C-169/07; Corte di Giustizia UE 8 settembre 2009, causa C-42/07; Corte di Giustizia UE 6 ottobre 2009, causa C-153/08; Corte di Giustizia UE 8 settembre 2010, cause riunite C-316/07, C-358/07, C-359/07, C-360/07, C-409/07 e C-410/07).

to di entità minore; in altri termini, l'aiuto deve essere limitato al minimo necessario per ottenere il livello di tutela desiderato.

Nel caso di aiuti posti in essere sotto forma di sgravi o esenzioni dalle imposte ambientali e di autorizzazioni scambiabili, la proporzionalità deve essere assicurata, subordinando la concessione dello sgravio o dell'esenzione a requisiti e criteri tali da garantire che il beneficiario non riceva vantaggi eccessivi rispetto ai concorrenti: anche qui, il criterio che si rinviene è che la selettività della misura debba essere limitata allo stretto necessario.

L'aspetto più problematico risulta essere proprio quello dell'esistenza o meno di selettività nelle misure adottate: si tratta di comprendere quando tali misure favoriscano talune imprese o talune produzioni rispetto ad altre che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga tenuto conto dell'obiettivo perseguito dal provvedimento interessato.

Tale aspetto si basa su una duplice analisi; da una parte, è necessario rilevare l'esistenza della c.d. selettività materiale e del vantaggio, dall'altra, è necessario valutare se quella data selettività sia giustificata dalla natura o dalla struttura generale del sistema fiscale di riferimento.

Secondo la Corte di Giustizia, l'analisi sulla selettività di una misura si basa sempre sulle singole specificità e *design* del tributo.

La proporzionalità funge da limite per l'intervento statale, che deve essere razionalmente innestato nel quadro di riferimento, consentendo così un contemperamento degli interessi in gioco. Guardando alla disciplina positiva, in generale, in presenza di fattispecie agevolative poste in essere da un Paese membro, la Commissione Europea deve accertare che non sia violato quanto previsto dall'art. 107 TFUE, disposto in funzione della tutela della concorrenza fra le imprese.

La Commissione, analizza le agevolazioni previste dai singoli ordinamenti, concentrandosi sui regimi di aiuto specifici, al fine di eliminare possibili distorsioni della concorrenza.

Ai fini della proporzionalità, la Commissione considera che l'importo degli aiuti debba essere di norma inferiore al costo dell'investimento ammissibile. È possibile che l'aiuto sia pari all'intero costo dell'investimento solo nel caso in cui tali aiuti siano concessi attraverso una procedura di gara autenticamente competitiva, basata su criteri chiari, trasparenti e non discriminatori, che garantisca effettivamente che gli aiuti si limitino al minimo necessario per raggiungere il beneficio ambientale. In queste circostanze, è infatti possibile ritenere che le rispettive offerte rispecchino tutti i possibili benefici derivanti dall'investimento supplementare.

Con riferimento alle imposte armonizzate, nel quadro europeo, occorre

ricordare la ritrosia degli Stati membri a cedere la propria sovranità nel settore ambientale, con una difficoltosa armonizzazione delle leve fiscali relative.

Nel tempo, tuttavia, si è raggiunto un risultato notevole proprio nel settore delle accise grazie alla Direttiva 2003/96/CEE, che, frutto di un lungo iter compositivo, ha raggiunto significativi risultati in termini di protezione ambientale e sviluppo sostenibile.

La Direttiva stabilisce all'art. 15, la possibilità per gli Stati membri di applicare, sotto controllo fiscale, esenzioni o riduzioni totali o parziali del livello di tassazione dei prodotti energetici rinnovabili o assimilati⁷⁶.

Per tale motivo l'art. 21, comma 9, TUA, superando le tradizionali rigidità che scaturiscono dalla composizione chimica del prodotto e valutando la destinazione d'uso e l'utilizzo dello stesso, riconosce la possibilità di introdurre accise per motivi di politica ambientale con aliquote agevolate per i prodotti a minor impatto (es. oli vegetali per la produzione di energia elettrica o energia prodotta mediante il teleriscaldamento con il sistema delle cogenerazione)⁷⁷.

Si è così resa possibile la diffusione di regimi tributari di vantaggio relativamente alle accise sui prodotti energetici e sull'energia elettrica di fonte rinnovabile. Agevolazioni che hanno, per l'appunto, proprio l'intento di incoraggiare la produzione mediante tecnologie innovative.

Lo strumento utilizzato è quello delle esenzioni applicato ad alcuni prodotti energetici, rinnovabili o assimilati quali: biogas, emulsioni stabilizzate di gasolio od olio combustibile denso con acqua, oli, grassi animali e vegetali, bioetanolo di origine agricola, *biodiesel*, ecc.

Per tutti i suddetti prodotti l'accisa è applicata con aliquote spesso notevolmente inferiori rispetto a quelle ordinariamente applicate al combustibile fossile che normalmente sostituiscono⁷⁸.

⁷⁶ A sua volta l'art. 14 della Direttiva n. 2003/96/CE ha previsto che gli Stati membri possono esentare determinati prodotti dotati di un basso valore inquinante e tassare con aliquote maggiori prodotti energetici ad alto impatto ambientale. Su tali provvedimenti v.: SALVINI, *Questioni attuali sulla fiscalità del settore energetico*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 1670; VERRIGNI, *La direttiva 2003/96/CE sulla tassazione dell'energia ed il suo tardivo recepimento nell'ordinamento italiano*, cit., p. 735 ss.; BAEZ MORENO, RUIZ ALMENDRAL, *La tassazione minima sull'energia nell'Unione europea: tra le esigenze del mercato unico e i principi di giustizia tributaria*, in *Noticias de la Unión Europea*, 2007, p. 37.

⁷⁷ Su tale profilo v.: ELIA, *La disciplina fiscale dell'olio vegetale chimicamente non modificato per la produzione di energia elettrica: riflessioni in merito al rapporto tra diritto nazionale e comunitario*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, II, p. 605; F. CERIONI, *Accisa agevolata per il teleriscaldamento prodotto con il sistema della cogenerazione*, in *Corr. trib.*, 2010, p. 858.

⁷⁸ Per un approfondimento della disciplina applicabile ai suddetti prodotti, cfr.: GALDI,

Anche con riferimento all'energia elettrica, l'ordinamento europeo lascia aperta la possibilità di formulare esenzioni o riduzioni totali o parziali del livello di tassazione, quando essa sia: di origine solare, eolica, ondosa, geotermica; di origine idraulica prodotta da impianti idroelettrici; generata dalla biomassa o dal metano emesso da miniere di carbone abbandonate, ecc.

In questo settore, però, l'ordinamento nazionale ha recepito solo alcune delle agevolazioni previste dalla Direttiva comunitaria.

In particolare, è stata disposta: – l'esclusione da tassazione dell'energia elettrica prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili di potenza sino a 20kW e con gruppi elettrogeni azionati a biogas (art. 52, comma 2, lett. a), D.Lgs. n. 504/1995); – l'esenzione per l'energia elettrica autoprodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili di potenza superiore a 20kW e consumata in locali diversi dalle abitazioni (art. 52, comma 3, lett. b), D.Lgs. n. 504/1995).

Come già precisato, la tassazione di tutti i prodotti energetici, inclusi il carbone, il gas naturale e l'elettricità, negli Stati membri, non può avere un'incidenza inferiore ai livelli minimi previsti in sede europea, con il risultato di ridurre sensibilmente le potenziali distorsioni concorrenziali.

Peraltro, per sanare alcune criticità è stata proposta la revisione della Direttiva 2003/96/CE, al fine di garantire l'uniformità di trattamento di tutte le fonti di energia, creare condizioni eque tra i consumatori; costituire un adeguato quadro per la fiscalità delle fonti rinnovabili, coordinare il sistema della tassazione di CO₂, evitando sovrapposizioni con il sistema ETS (Emission Trading System).

La proposta è attualmente nel vivo della procedura (v. *retro*, par. 4).

Pertanto, considerata l'ampia possibilità concessa dalle disposizioni comunitarie di incentivare lo sviluppo di sistemi di produzione di energia mediante fonti rinnovabili, si deve formulare l'auspicio che, in futuro, anche al fine di eliminare disparità nel trattamento tributario riconosciuto a tali attività in altri ordinamenti europei, le aree di incentivo possano essere incrementate.

A tale proposito, si segnala che, nell'attuale contesto europeo si sta sviluppando una moderna concezione del divieto di aiuti di Stato che va oltre la tradizionale logica della fiscalità neutrale, rispondente alla logica della fi-

VANNOZZI, *Le accise relative ai prodotti energetici rinnovabili o assimilati*, in AA.VV., *Energie alternative e rinnovabili*, a cura di Bonardi, Patrignani, Milano, 2010, p. 625; DE MAIO, *Politiche di incentivazione fiscale ed energie rinnovabili*, in AA.VV., *Il Governo dell'energia dopo Fukushima. Indirizzi europei ed evoluzione delle politiche nazionali*, Napoli, 2013, p. 315 ss.; PURI, *La produzione dell'energia tra tributi ambientali e agevolazioni fiscali*, cit., p. 309 ss.

scaltà funzionale (finalizzata a realizzare gli obiettivi delle politiche sociali), depurata dalle limitazioni del mercato⁷⁹.

Come si è osservato «gli aiuti di Stato vanno storicizzati, partendo dal sistema d'origine, centrato sulla salvaguardia della libera concorrenza, strumentale alla creazione del mercato unico Europeo; comprensibile quindi il divieto degli aiuti di Stato, ritenuti distorsivi della concorrenza e dannosi per il mercato⁸⁰».

In virtù di questo approccio innovativo le restrizioni e le giustificazioni che riguardano gli aiuti di Stato devono essere valutati nell'ambito dei principi dei Trattati europei, tenendo anche conto della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE che ha ampliato i valori di riferimento, non necessariamente ancorati al dato meramente economico.

8. Segue: l'orientamento della giurisprudenza europea

Passando ad analizzare la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE che si è occupata degli aiuti di Stato nell'ambito nel settore della tassazione ambientale, emerge l'orientamento teso ad evitare l'adozione di misure che favoriscano talune imprese o talune produzioni a scapito di altre; pertanto, una volta stabilita la portata selettiva della misura fiscale, si dovrà valutare se tale selettività sia giustificata dalla natura e dalla struttura del sistema nel quale la stessa si inserisce.

Su queste basi, la Corte di Giustizia ha rilevato l'incompatibilità con la disciplina degli aiuti di Stato di una serie di agevolazioni in materia di tassazione energetica.

Nel caso *Outokumpu*⁸¹, la Corte ha ritenuto che l'art. 95, comma 1, TrCE dovesse essere interpretato nel senso di vietare che «un'imposta di fabbricazione, rientrante in un regime nazionale di tributi sulle fonti dell'energia,

⁷⁹ Commissione europea, *EU State Aid Modernisation*, COM (2012), 209 final, 8 maggio 2012.

⁸⁰ DEL FEDERICO, *Considerazioni generali sulla finanza pubblica per le aree colpite da calamità: profili europei e comparatistica*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, p. 120 ss. Per la dottrina italiana più restrittiva, cfr. INGROSSO, *La comunitarizzazione del diritto tributario*, in AA.VV., *A agevolazioni fiscali ed aiuti di Stato*, cit., pp. 57-58, il quale configura il divieto di aiuti di Stato in modo assoluto.

⁸¹ Corte di Giustizia 2 aprile 1998, causa C-213/96, con nota di MARTIN JIMENEZ, *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades europeas*, in *Revista española de derecho Financiero*, 1999, p. 374 ss.

colpisca l'energia elettrica di origine nazionale con aliquote differenziate a seconda del modo di produzione della stessa, mentre colpisce l'energia elettrica importata, quale che ne sia il modo di produzione, con un'aliquota unica che, anche se inferiore all'aliquota massima applicata all'energia elettrica di fonte nazionale, comporta, sia pure solo in taluni casi, una tassazione superiore dell'energia elettrica importata».

Nella sentenza relativa al caso *Adria Wien Pipeline*⁸², la Corte di Giustizia si è trovata a dover valutare se esistesse un aiuto di Stato nel caso di un parziale rimborso delle imposte sull'energia applicate al gas naturale e all'energia elettrica previsto dalla legislazione austriaca soltanto per le imprese produttrici di beni economici materiali con il fine ultimo di preservare la loro competitività. La Corte ha ritenuto che il vantaggio per le imprese produttrici di beni rispetto a quelle fornitrici di servizi non fosse giustificabile sulla base della natura o della struttura generale del sistema fiscale di riferimento. In particolare, è stata rilevata l'esistenza di un aiuto di Stato sulla base di tre considerazioni: in primo luogo, anche le imprese fornitrici di servizi come quelle produttrici di beni economici materiali potevano essere grandi consumatrici di energia; in secondo luogo, il regime non era temporaneo e dunque volto a consentire alle imprese produttrici di beni un adeguamento progressivo al nuovo regime, ma permanente; in terzo luogo, le finalità ambientali non potevano essere utilizzate al fine di giustificare il diverso trattamento tra le imprese in quanto il consumo di energia era dannoso per l'ambiente a prescindere dal settore di operatività delle stesse.

In un'altra fattispecie, *DEI*⁸³, la Corte ha ritenuto incompatibile per violazione degli artt. 106 e 102 TFUE, la misura con la quale la Grecia concedeva ad un'impresa operante nel mercato dell'energia elettrica diritti su gia-

⁸² Corte di Giustizia 8 novembre 2011, causa C-143/99, per i commenti della dottrina europea cfr. SUTTER, *The Adria Wien Pipeline Case and the State Aid provisions of the EC Treaty*, in *Tax Matters, european taxation*, 2001, pp. 239-250; DIMAN, *No taxation ... with discrimination. Per la Corte le normative fiscali interne non possono discriminare le imprese in base al "fulcro" della loro attività*, in *Dir. pub. comp. eur.*, 2002, pp. 371-375; ARDOLINO, *The Adria Wien Case: come la disciplina comunitaria sugli aiuti di Stato può risultare inutile e, talvolta, neanche dannosa*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2002, pp. 92-99; GOLFINOPOULUS, *Concept of Selectivity criterion in State Aid definition following the Adria-Wien Judgment – measures justified by the "nature of general scheme of a system"*, in *European competition law review*, 2003, pp. 543-549.

⁸³ Corte di Giustizia UE 17 luglio 2014, causa C-553/12, con note di: IDOT, *Abus de position dominante et enterprise publique*, in *Europe*, 2014, p. 40; MANARIDOU, *The greel lignite case: a (questionable) victory of the "effects theory"*, in *European law review*, 2015, pp. 424-438.

cimenti di lignite in cui si trovavano più della metà delle riserve di tale materiale, e rifiutava invece le richieste di analoghi permessi degli altri operatori. Dal momento che la lignite è il combustibile più economico utilizzabile nelle centrali elettriche, l'accesso privilegiato a tale materia prima, sul mercato, a monte dell'estrazione, rafforzava la posizione dell'impresa sul mercato a valle della produzione di energia, creando una disparità di trattamento ed ostacolando l'accesso di potenziali concorrenti.

Nella decisione 11 dicembre 2014, causa T-251/11 (*Austria/Commissione*)⁸⁴, il Tribunale dell'Unione Europea ha confermato la decisione della Commissione secondo cui l'esenzione parziale dell'accisa sull'energia correlata all'obbligo di acquistare elettricità verde, che l'Austria intendeva concedere alle imprese a forte consumo di energia, costituiva un aiuto di Stato vietato. In questo caso, l'esenzione parziale è risultata selettiva perché introduceva differenziazioni tra imprese che si trovavano, sotto il profilo dell'obiettivo perseguito, in una situazione di fatto e di diritto equiparabile, senza che tale differenziazione derivasse dalla natura e dalla struttura del sistema.

Diversamente dai casi appena enunciati, non sono mancate pronunce in cui la potenziale incompatibilità della misura fiscale agevolativa è stata giustificata sulla base della più importante finalità di protezione ambientale.

Ad esempio, nel caso *PreussenElektra*⁸⁵, la Corte ha ritenuto compatibile con il diritto dell'UE la normativa fiscale tedesca che imponeva ai fornitori privati di acquistare l'energia elettrica prodotta nella propria area geografica da fonti rinnovabili a prezzi minimi superiori al valore di mercato. In questo caso, la disciplina del divieto di aiuti di Stato è stata considerata superata dall'esigenza di promuovere l'utilizzo di fonti di energia rinnovabile ritenuta

⁸⁴ Per un commento della sentenza, cfr. VILLAR EZCURRA, *Avances en la relación de tributos ambientales y ayudas de Estado al hilo de la Sentencia del Tribunal general de la Unión europea, de 11 de diciembre 2014*, in *Revista Quincena Fiscal*, 2015, p. 2779.

⁸⁵ Corte di Giustizia UE 13 marzo 2001, causa C-379/98, per la dottrina europea più significativa: ALONSO GARCÍA, *Costes de transición a la competencia y ayudas públicas: reflexiones a la luz de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidades Europeas, de 13 de marzo de 2001*, in *Diario La Ley*, 2001, pp. 1-4; RUBINI, *Brevi note a margine del caso PreussenElektra, ovvero come "prendere seriamente" le norme sugli aiuti di Stato e la tutela dell'ambiente nel diritto comunitario*, in *Dir. com. sc. int.*, 2001, pp. 473-501; VAN DER VILES, *The european's Court's PreussenElektra Judgement: tensions between EU principles an National renewable Energy initiatives*, in *European competition Law Review*, 2001, pp. 458-468; COLAVECCHIO, *Aiuti di Stato, ostacoli al commercio tra Stati membri ed esigenze di tutela dell'ambiente nella giurisprudenza comunitaria. A proposito della sentenza della Corte di Giustizia nel caso "PreussenElektra"*, in *Cons. Stato*, 2003, II, pp. 631-664; POLI, *National schemes supportino the use of electricity produced from renewable Energy sources and the Community legal frame work*, in *Journal of enviromental law*, 2002, pp. 221-231.

«utile alla protezione dell'ambiente nei limiti in cui contribuisce a ridurre le emissioni di gas a effetto serra che rientrano tra le principali cause dei cambiamenti climatici che la Commissione Europea e gli Stati membri si sono impegnati a contrastare».

Sempre in tale ottica, nel caso *Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH*⁸⁶, la Corte si è trovata a dover decidere se l'imposta sull'utilizzazione di combustibile nucleare per la produzione commerciale di elettricità introdotta dalla Germania costituisse o meno aiuto di Stato. Il tributo in esame era stato introdotto per un periodo temporale limitato al fine di generare nuove entrate che dovevano contribuire a ridurre gli oneri per il bilancio federale derivanti dal necessario risanamento del sito minerario di Asse II, nel quale erano stoccati rifiuti radioattivi provenienti dall'utilizzazione di combustibile nucleare.

Secondo la Corte, il tributo non costituiva una misura selettiva in quanto le produzioni di elettricità diverse da quelle che utilizzavano combustibile nucleare non si trovavano, in rapporto all'obiettivo perseguito da tale regime, in una situazione di fatto e di diritto paragonabile a quella delle produzioni di elettricità che utilizzavano combustibile nucleare, dal momento che soltanto queste ultime generano rifiuti radioattivi derivanti da tale utilizzazione.

Oltretutto, tale imposta non poteva nemmeno essere considerata quale tassa di effetto equivalente a un dazio doganale poiché veniva applicata non perché il combustibile nucleare attraversasse una frontiera, bensì perché esso veniva utilizzato ai fini della produzione commerciale di elettricità, senza distinzione quanto all'origine di tale combustibile.

Inoltre, il gettito derivante dal tributo era finalizzato a finanziare i costi di risanamento per i danni causati dalla specifica attività oggetto di tassazione.

La Corte di Giustizia ha avuto modo di pronunciarsi anche su uno specifico caso italiano, dichiarando la misura fiscale agevolativa incompatibile poiché emessa in virtù di una finalità ambientale solo presunta. Il riferimento è alla sent. 21 giugno 2007, causa C-173/05 relativa alla Tassa sul tubo della Regione siciliana (di cui all'art. 6 della L. regionale siciliana 1° marzo 2002, n. 2, che ha riformulato l'art. 5 della L. regionale 3 maggio 2001, n. 6)⁸⁷.

⁸⁶ Corte di Giustizia UE 4 giugno 2015, causa C-5/14.

⁸⁷ Per approfondimenti si rinvia a ALFANO, *Il tributo regionale sul passaggio del gas metano attraverso il territorio della Regione Sicilia: cronaca di una morte annunciata*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, p. 328; LA SCALA, *Il carattere ambientale di un tributo non prevale sul divieto di introdurre tasse ad effetto equivalente ai dazi doganali*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 1317.

Il tributo si sostanziava in un prelievo fisso di natura patrimoniale su specifiche attività di trasporto e commercializzazione del gas.

La legge in questione, nelle intenzioni, avrebbe dovuto recuperare risorse per finanziare investimenti finalizzati a ridurre e prevenire il potenziale danno ambientale derivante dalle condotte installate sul territorio della Regione siciliana. La Corte di Giustizia ne ha dichiarato l'illegittimità, evidenziando che la presunta finalità ambientale, esterna o interna alla struttura di un tributo, non può di per sé giustificare l'introduzione di una tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale, posto che i principi fondamentali del diritto europeo travalicano i confini delle singole politiche, compresa dunque quella ambientale.

Alla luce di quanto esposto, si può pacificamente affermare come gli interventi agevolativi nel settore energetico risultino strategici per il funzionamento del mercato unico europeo perché se da un lato possono incentivare lo sviluppo sostenibile, dall'altro influenzano la competitività delle imprese e potrebbero rappresentare una fonte di distorsione alla concorrenza.

L'orientamento che emerge dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia è di matrice prevalentemente economica; ciò comporta che misure fiscali ritenute coerenti con i principi e i valori delle Carte costituzionali o delle tradizioni giuridiche dei singoli Stati membri possono essere qualificate come aiuti di Stato, in ragione del solo dato economico, ovvero come diminuzione del carico tributario di determinate attività senza tener conto delle specifiche peculiarità⁸⁸. Fermo restando che bisogna prendere atto della nuova concezione che sta emergendo sul tema degli aiuti di Stato rispondente alla logica di una fiscalità finalizzata a realizzare anche gli obiettivi delle politiche ambientali, sociali, ecc. coerenti con le esigenze dei singoli Stati.

9. Segue: *il caso italiano del contributo sul consumo di carburante*

Nell'ordinamento italiano un caso giurisprudenziale che ha destato parecchio interesse anche da parte della dottrina ha riguardato una decisione della Corte Costituzionale⁸⁹.

La pronuncia si riferisce alla questione di legittimità costituzionale dell'art. 3 della L. regionale del Friuli Venezia Giulia, 11 agosto 2010, n. 14, re-

⁸⁸ ALFANO, *Agevolazioni fiscali in materia ambientali e vincoli dell'Unione europea*, cit., p. 328.

⁸⁹ Corte cost. 7 giugno, 2011, n. 185.

lativa alle riduzioni dei prezzi al consumo dei carburanti, sospettata di attuare abbattimenti dell'accisa in contrasto con il diritto europeo (precisamente con la Direttiva 2003/96/CE che stabilisce un livello minimo armonizzato di accise su base europea) e di introdurre una misura di vantaggio alle imprese.

La norma autorizza la concessione di contributi sugli acquisti dei carburanti ai privati cittadini residenti nella Regione; tali contributi vengono erogati direttamente dal gestore della stazione di servizio tramite corrispondente riduzione del prezzo dovuto per il carburante, con successivo rimborso al gestore medesimo dei contributi erogati ai consumatori (beneficiari dell'agevolazione), da parte delle Camere di Commercio. In pratica, il contributo regionale si materializza in uno "sconto" sul prezzo del carburante erogato alla pompa.

Secondo la Corte Costituzionale la norma non implica una riduzione dell'accisa (applicata con aliquota uniforme su tutto il territorio regionale), bensì una riduzione del prezzo alla pompa dei carburanti senza incidenza sulle componenti fiscali del prezzo suddetto; si tratta di un contributo erogato a valle del meccanismo impositivo e ad esso estraneo, in quanto il soggetto passivo del tributo è il titolare del deposito fiscale dal quale avviene l'immissione in consumo.

In un'ottica comunitaria, invece, la misura rileva per un duplice profilo di criticità: in primo luogo, l'agevolazione non può che essere vista come una rinuncia a una quota del gettito dell'accisa (oggetto di parziale "restituzione" al sistema economico dei privati); in secondo luogo, la riduzione del prezzo del carburante (ancorché qualificata dalla legge come "contributo" erogato ai consumatori) si traduce, in realtà, in un beneficio indiretto per gli operatori economici e per l'intera catena produttiva distributiva, posto che una riduzione dei prezzi alla pompa è suscettibile di tradursi in un aumento dei consumi di carburante connessa con la contestuale diminuzione degli approvvigionamenti dei privati presso i distributori situati oltre confine.

La norma, infatti, riduce il prezzo di acquisto del bene e, in tal modo, orienta le scelte del pubblico, inducendo a favore delle imprese interessate un vantaggio commerciale che non avrebbero potuto conseguire in condizioni normali di mercato⁹⁰.

⁹⁰ Per un'analisi dettagliata della questione cfr. STEVANATO, *Contributi pubblici al consumo di beni soggetti ad accisa e agevolazioni fiscali «indirette»*, in *Dialoghi trib.*, 2011, pp. 563-572; AMADEO, *Il contributo al consumo di carburante del Friuli Venezia Giulia e la questione dei «beneficiari effettivi» di aiuti pubblici alle imprese*, *ivi*, 2011, pp. 572-580.

In passato, come ricorda la Corte, il regime previsto dalla normativa regionale «era strutturato come una riduzione del prezzo “alla pompa” dei carburanti per autotrazione, in cui le somme corrispondenti alle riduzioni venivano rimborsate a ciascun gestore dai fornitori del carburante, i quali, a loro volta, ricevevano dalla Regione il rimborso delle somme anticipate dal gestore. La legge regionale n. 14/2010, invece, dispone l'erogazione dei contributi direttamente al consumatore, sia pure per il tramite del gestore e della Camera di Commercio».

La Corte, dopo aver richiamato la propria precedente giurisprudenza⁹¹ sulla natura giuridica delle accise come imposte indirette sulla produzione, indipendentemente dalla loro incidenza sul consumo finale, afferma che il consumatore, «sebbene possa subire – per effetto di una traslazione economica – il peso dell'accisa, ove questa sia inglobata nel prezzo del carburante, non può essere ritenuto soggetto passivo dell'imposta e, dunque, non può ritenersi che l'attribuzione in suo favore di un contributo si risolva in una parziale riduzione del tributo».

La regione Friuli Venezia Giulia, secondo la Corte, avrebbe operato esclusivamente una differenziazione su base regionale del prezzo dei prodotti energetici, senza alcuna incidenza sui livelli di tassazione.

La ricostruzione dei giudici costituzionali che ha accolto le argomentazioni della difesa regionale è il risultato di un fraintendimento del meccanismo giuridico che caratterizza il sistema delle accise sui prodotti energetici.

Il tradizionale inquadramento delle accise tra le imposte indirette sulla produzione (invece che tra le imposte sul consumo) deve coordinarsi con la previsione legislativa di un diritto di rivalsa del “soggetto passivo” (colui che produce, importa o immette in consumo i carburanti, ed ha obblighi di versamento nei confronti dell'Erario) verso il suo cessionario.

È evidente, peraltro, che quest'ultimo soggetto attuerà a sua volta una traslazione al fine di non rimanere inciso dall'imposta: il gestore della stazione di servizio ingloberà nel prezzo al consumo la somma corrisposta in via di rivalsa alla compagnia petrolifera, costituendo la stessa una componente del suo costo di acquisto.

La rivalsa rende giuridicamente rilevante la traslazione per cui va presa in considerazione e non può essere ridimensionata, come sembra voler fare la Corte nelle sue argomentazioni, trattandosi non già di una mera eventualità o di un accadimento remoto, ma del meccanismo funzionale del tributo⁹².

⁹¹ Corte cost. 9 febbraio, 2010, n. 115, con commento di CAMELI, *Incertezze in tema di accise e statuto della regione Sicilia*, cit., p. 448 ss.

⁹² La «eventuale incidenza delle accise sul consumatore finale», di cui parla la Corte,

Un altro passaggio argomentativo della Corte che può essere criticato riguarda il profilo della soggettività, infatti, secondo i giudici costituzionali, il meccanismo di concessione dei “contributi” regionali non coinvolge il “soggetto passivo” dell’accisa in senso giuridico-formale (la compagnia petrolifera che estrae da un deposito fiscale i prodotti energetici e li immette in consumo), attuando invece una diretta riduzione del prezzo nei confronti del consumatore; la Corte ne deduce che il contributo non comporterebbe una riduzione dell’accisa, mediante un suo parziale rimborso, giacché la compagnia petrolifera (soggetto passivo dell’imposta) non riceve alcunché in restituzione.

Tale percorso argomentativo, tuttavia, non considera che, nel caso dell’accisa, all’adempimento dell’obbligo tributario (cui è tenuta la compagnia petrolifera) non corrisponde un definitivo depauperamento del soggetto passivo in senso formale, giacché lo stesso ha un diritto di rivalsa nei confronti del cessionario (art. 16, comma 3, TUA).

Pertanto, la previsione in capo al produttore o importatore dei prodotti petroliferi di un diritto di rivalsa nei confronti del primo cessionario (il gestore della stazione di servizio), e quindi la successiva traslazione nei confronti del consumatore finale dell’accisa pagata in via di rivalsa dal gestore del distributore, rende privo di alternative, da un punto di vista giuridico-sostanziale, il rimborso diretto al consumatore, al di là del meccanismo procedimentale utilizzato per attuare la restituzione del contributo.

La compagnia petrolifera, soggetto passivo in senso giuridico-formale, esercita il suo diritto di rivalsa, conseguentemente se le fosse direttamente restituito un importo commisurato all’accisa versata, si avrebbe un indebito arricchimento, in quanto il tributo non ha inciso sulla sua sfera patrimoniale, poiché l’onere fiscale è stato trasferito, mediante rivalsa, sul cessionario dei prodotti (il tema della rivalsa sarà trattato più ampiamente nel Cap. III).

La restituzione dell’accisa al produttore avrebbe senso soltanto se que-

appare una espressione eufemistica, che non riesce a nascondere il dato evidente, e cioè che le accise incidono sistematicamente, sui consumatori finali. Se fosse razionale la ricostruzione operata dalla Corte, nemmeno l’IVA potrebbe considerarsi come un’imposta sul consumo, in quanto il consumatore non è il “soggetto passivo” del tributo. Per STEVANATO, *Sovvenzioni all’acquisto di beni soggetti ad accisa: restituzione dell’imposta o misura extrafiscale?*, cit., p. 565, «la sequenza logica utilizzata dalla Corte, secondo cui l’accisa è un’imposta sulla produzione e non sul consumo, lo sconto sul prezzo dei carburanti va a beneficio dei consumatori e non dei produttori (soggetti passivi dell’accisa), e per conseguenza la riduzione del prezzo al consumo non costituisce restituzione indiretta dell’accisa, è viziata in radice dalla totale svalutazione dei meccanismi della rivalsa e della traslazione».

st'ultimo non avesse un diritto di rivalsa⁹³: ma questo appare incompatibile con la finalità politica di istituire un meccanismo differenziato di riduzione del prezzo ai consumatori residenti nel territorio regionale. Infatti, in assenza di rivalsa, il prezzo alla pompa sarebbe già al netto dell'accisa, e lo sarebbe per tutti, senza possibilità di distinguere tra categorie di beneficiari della riduzione ed altri soggetti.

Un regime agevolativo rivolto ai soli cittadini residenti nel territorio regionale non può che impernarsi su una riduzione del corrispettivo dei carburanti al consumo, dunque a valle del meccanismo impositivo.

La vicenda analizzata dalla Corte Costituzionale fa comprendere ulteriormente la configurazione giuridica dell'accisa come tributo sul consumo che incide sostanzialmente sul consumatore finale indipendentemente dal meccanismo attuativo del prelievo prescelto dal Legislatore il quale, non necessariamente deve prevedere un diritto di rivalsa da parte del titolare del deposito fiscale qualificato come soggetto passivo in senso "formale".

⁹³ Come accadeva per la "Robin tax", cioè l'imposta corrispondente alla maggiorazione dell'aliquota IRES disposta a carico delle compagnie petrolifere (art. 81, comma 16, D.L. 25 giugno 2008, n. 112, conv. L. 6 agosto 2008, n. 133, secondo la quale, «È fatto divieto agli operatori economici dei settori richiamati al comma 16 di traslare l'onere della maggiorazione d'imposta sui prezzi al consumo. L'Autorità per l'energia elettrica e il gas vigila sulla puntuale osservanza della disposizione di cui al precedente periodo». La Robin tax è stata dichiarata illegittima dalla Corte costituzionale, per violazione del principio di ragionevolezza, poiché, il tributo, colpendo l'intero reddito imponibile dei soggetti appartenenti ai settori energetico e petrolifero, va oltre quanto necessario; infatti, sebbene introdotta come imposizione "straordinaria" tesa a colpire i sovra-profitti generati da una peculiare redditività di un determinato settore, la disciplina è stata tradotta sul piano positivo in una mera maggiorazione d'aliquota applicata sull'ordinaria base imponibile (Corte cost. 13 gennaio 2015, n. 10). Su tale questione v., BIZIOLI, *L'incostituzionalità della Robin Hood tax fra discriminazione qualitativa dei redditi ed equilibrio di bilancio*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 1079 ss., il quale si sofferma sul concetto di uguaglianza tributaria e sulla discriminazione "settoriale" dei redditi nella prospettiva del principio di capacità contributiva; STEVANATO, *"Robin Hood Tax" tra incostituzionalità e aperture della Corte a discriminazioni qualitative dei redditi societari*, in *Corr. trib.*, 2015, p. 951; SALVINI, *Traslazione e rimborso delle imposte sul reddito in corte cost. n. 10/2015*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 1158 ss., la quale, facendo riferimento all'art. 19, D.L. n. 688/1982, precisa che «il fenomeno della traslazione costituisce un'evenienza normale nella prassi dell'economia di mercato; che, difatti, in riferimento 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».

10. *L'accisa sulle bevande alcoliche*

Dopo aver esaminato la disciplina delle accise sui prodotti energetici e la problematica degli aiuti di Stato ad essi connessa, si riprende l'analisi delle altre accise armonizzate.

Come già evidenziato, le accise costituiscono un utile strumento per le politiche comunitarie, ciò nonostante le più importanti accise tassano l'immissione in consumo di prodotti tradizionalmente rilevanti all'interno del mercato europeo.

Anche nel settore degli alcolici l'armonizzazione si è limitata alla fissazione delle modalità di tassazione e alla determinazione delle aliquote minime⁹⁴. Sono state previste, tuttavia, numerose deroghe che hanno consentito agli Stati membri di introdurre regimi agevolati ed esenzioni, nonché regimi particolari a favore di alcuni Paesi.

La disciplina comunitaria è contenuta nella Direttiva 92/83/CEE – relativa all'armonizzazione della struttura dell'imposta – e nella Direttiva 92/84/CEE – relativa all'armonizzazione della aliquota – che includono tra i prodotti sottoposti ad accisa: la birra⁹⁵, il vino (tassato con aliquota pari a zero), le bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra⁹⁶, i prodotti alcolici intermedi⁹⁷ e l'alcol etilico⁹⁸.

L'accisa si applica con aliquota fissa su un quantitativo pari ad un ettolitro di prodotto finito (inoltre, per la birra e l'alcol etilico è previsto che l'imposta vada determinata facendo riferimento alla temperatura di 20° Celsius).

⁹⁴ L'armonizzazione della tassazione degli alcolici è stata caratterizzata dalla contrapposizione tra i paesi del Nord Europa, forti consumatori di birra e favorevoli ad aliquote elevate sugli altri prodotti alcolici, e i paesi del sud che avevano aliquote molto basse soprattutto sulle produzioni nazionali di vino.

⁹⁵ Gli Stati membri sono autorizzati ad introdurre aliquote d'accisa ridotte, anche inferiori a quella minima stabilita dalla Direttiva 92/84/CEE, per le imprese indipendenti che non producono più di 200.000 ettolitri di birra l'anno ovvero per le birre con grado alcolico inferiore al 2,8% del volume (artt. 4 e 5, Direttiva 92/83/CEE).

⁹⁶ La Direttiva 92/84/CEE per tali bevande non ha previsto alcuna aliquota minima, lasciando ampia discrezionalità agli Stati membri.

⁹⁷ Agli Stati è lasciata la facoltà di applicare un'aliquota ridotta, anche inferiore a quella minima sui prodotti intermedi con titolo alcolometrico effettivo non superiore al 15% del volume (art. 18, Direttiva 92/83/CEE).

⁹⁸ Corte di Giustizia UE, 17 giugno 1999, causa C-166/98, cit., in relazione alla facoltà riconosciuta agli Stati membri di diversificare la tassazione del vino e della birra sulla base di una valutazione che possa escludere qualsiasi forma di protezionismo a favore della produzione nazionale.

La tassazione colpisce il consumo delle bevande alcoliche: ciò emerge dalla previsione di alcune esenzioni per determinati prodotti. Infatti, l'art. 27, Direttiva 92/83/CEE, anche al fine di agevolare l'applicazione della disciplina europea e prevenire abusi e frodi nel settore degli alcolici, ha previsto in via generale un'esenzione da accisa per: i prodotti denaturati in conformità delle disposizioni dettate dai singoli Paesi membri; i prodotti impiegati per la produzione di aceto; i prodotti utilizzati per la produzione di medicinali; i prodotti impiegati nella produzione di aromi per prodotti alimentari e bevande analcoliche con titolo alcolometrico effettivo non superiore all'1,2%; i prodotti destinati alla produzione di alimenti con contenuto alcolico non superiore ad una certa soglia.

Agli stessi fini è data facoltà agli Stati di esentare dall'applicazione dell'accisa i prodotti alcolici⁹⁹, se impiegati: come campioni per analisi ovvero per prove di produzione necessarie o per ragioni scientifiche; per finalità mediche da parte di ospedali o farmacie; nei processi di produzione di prodotti non contenenti alcole¹⁰⁰; nella produzione di prodotti non contemplati dalla disciplina europea.

In tale contesto la Corte di Giustizia ha ritenuto applicabile l'accisa sull'alcol etilico importato di contrabbando da un cittadino finlandese che voleva sottrarsi al pagamento del tributo, sostenendo la non applicabilità della Direttiva all'ipotesi di importazione di contrabbando ed assimilando la sua importazione a quella avente ad oggetto sostanze stupefacenti.

Secondo la Corte, gli stupefacenti sono prodotti ma non possono essere inseriti nel circuito economico per il loro carattere intrinseco di merci illecite, mentre l'alcol etilico non presenta tale carattere e potrebbe essere vendu-

⁹⁹ Corte di Giustizia UE 7 dicembre 2000, causa C-482/98, in *Racc.*, 2000, 10861, avente ad oggetto l'annullamento della decisione della Commissione 21 ottobre 1998, che nega all'Italia l'autorizzazione a rifiutare l'esenzione dall'accisa sull'alcol etilico – utilizzato per la produzione di cosmetici. In via di principio l'accisa sull'alcol etilico è obbligatoria, le eccezioni previste dalla normativa comunitaria sono finalizzate a neutralizzare l'incidenza del tributo sull'alcol etilico utilizzato come prodotto intermedio nella composizione di prodotti commerciali. La Corte, in tale contesto ha stabilito che l'esenzione prevista dall'art. 27, n. 1, lett. a) e b), Direttiva 92/83/CEE costituisce il principio, per cui la facoltà riconosciuta agli Stati membri di stabilire le condizioni per assicurare l'applicazione di tale esenzione, non può mettere in discussione il carattere incondizionato dell'obbligo di esenzione previsto dalla disposizione della Direttiva.

¹⁰⁰ Corte di Giustizia UE 29 giugno 2000, causa C-455/98, in *Racc.*, 2000, I, 4993, con note di: CONTE, *Riflessi giuridici del principio di neutralità fiscale*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2000, pp. 150-154; MARCHESELLI, *Operazioni illecite ed imposizione indiretta in una recente interpretazione della Corte di Giustizia*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, pp. 560-562.

to in condizioni illegali, ad un prezzo molto inferiore rispetto a quello previsto per le bevande alcoliche e di conseguenza creare delle distorsioni di concorrenza.

Successivamente la Corte di Giustizia ha ritenuto che il furto di merci non costituisce una «cessione di beni a titolo oneroso» e non può quindi essere soggetto all'imposta sul valore aggiunto¹⁰¹. La Corte ha fatto un parallelismo con le accise, precisando che la circostanza per cui il furto di sigarette sia ugualmente soggetto ad accisa non ha alcuna incidenza sull'interpretazione dell'art. 2 della VI Direttiva. Nell'ordinamento belga, al fine di facilitare il controllo sulla riscossione dell'IVA, per le importazioni e le cessioni di tabacchi lavorati, l'imposta è riscossa contemporaneamente all'accisa ma, nel caso di ammanchi di merci a seguito di furti, l'Amministrazione finanziaria può riscuotere ugualmente l'accisa, in quanto si è già verificato il presupposto ma, non può riscuotere l'IVA poiché il furto non può essere qualificato come «cessione di beni».

L'orientamento della Corte, basato sul raffronto tra la disciplina dell'IVA e quella delle accise, dimostra come la stessa giurisprudenza comunitaria pur riconoscendo l'esistenza di un sistema unico di tassazione dei consumi valuta diversamente l'ipotesi del furto di beni.

Altro elemento dal quale emerge la struttura di imposta sul consumo delle accise è rappresentato dal diritto al rimborso che spetta al contribuente sui prodotti ritirati dal commercio in quanto inidonei al consumo umano. Si tratta di una tipologia di rimborso che rientra nella fisiologica attuazione del tributo (v. *infra*, Cap. IV).

Sono in ogni caso esenti da accisa il vino, le bevande fermentate e la birra prodotti da un privato e consumati dallo stesso produttore, dai suoi familiari a condizione che non formino oggetto di alcuna attività di vendita.

La produzione dei prodotti alcolici va realizzata in impianti gestiti in regime di deposito fiscale, salva la possibilità di autorizzarne l'effettuazione altrove, purché con prodotti ad imposta assolta.

Il regime del deposito fiscale è consentito per una serie di altri impianti (stabilimenti, opifici, magazzini, ecc.) mentre per gli impianti di trasformazione, condizionamento e deposito di alcole e di bevande alcoliche assoggettati ad accisa sono prescritte regole più rigide al fine di facilitare i controlli da parte delle autorità competenti¹⁰². Per ciò che concerne le problemati-

¹⁰¹ Corte di Giustizia UE 14 luglio 2005, causa C-435/03, in *Racc.*, 2005. Per interessanti considerazioni sull'argomento v. ED. TRAVERSA, *Corte di Giustizia: il furto di merci non costituisce una cessione di beni a titolo oneroso*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 362 ss.

¹⁰² Dalla relazione annuale del 28 giugno 2002 (COM/324) sul controllo dell'applica-

che connesse al regime del deposito fiscale si rinvia al Cap. IV.

Dall'esame della disciplina europea delle accise sulle bevande alcoliche emerge chiaramente l'obiettivo dell'Unione europea di voler proteggere la produzione nazionale di bevande tipiche come il vino, o la birra, consentendo l'applicazione dell'aliquota 0 per il vino al fine di sottoporre il regime tributario di tale bevanda alcolica alla normativa comunitaria ma, agevolandone la tassazione.

Anche in tale contesto si può riaffermare la natura giuridica dell'accisa come imposta sul consumo ed il suo ruolo all'interno di un sistema europeo omogeneo di tassazione del consumo.

11. *L'accisa sui tabacchi lavorati: tipicità e motivi di interesse*

Un altro settore armonizzato, all'interno del quale l'accisa può svolgere anche una funzione extrafiscale, in termini di tutela della salute, è sicuramente quello dei tabacchi.

Nell'ambito dei tabacchi lavorati il processo di armonizzazione ha dovuto tener conto, in primo luogo, della pressione dei paesi produttori, che hanno l'obiettivo di tutelare la produzione nazionale, con aliquote più basse, rispetto al tabacco di origine extracomunitaria.

Il settore è stato caratterizzato altresì dalle rivendicazioni da parte degli Stati membri, che faticosamente rinunciano alla propria potestà impositiva sia per esigenze di bilancio, sia per ragioni di tutela della salute pubblica. Conseguentemente, a livello europeo, una volta stabilite le modalità applicative dell'imposta, non si è andati oltre la fissazione di aliquote minime, lasciando ampi margini di discrezionalità agli Stati membri.

Sotto questo profilo la disciplina fiscale, assumendo una rilevanza in ordine all'esigenza di tutela della salute pubblica, deve trovare una ragione giustificativa in valutazioni che si spingono al di là del solo scopo fiscale e di tu-

zione del diritto europeo risultava che nel settore delle accise sulle bevande alcoliche sussistono numerose denunce presso la Commissione, molte delle quali riguardano il Regno Unito che applica sanzioni, incompatibili con la normativa comunitaria, nei confronti dei viaggiatori che provengono da altri Stati membri e che acquistano per uso personale alcolici. In tale contesto si segnala altresì l'avvio di una procedura contro la Svezia che, in violazione dell'art. 90.2 del Trattato, tassa in modo differenziato il vino e la birra, al fine di proteggere la produzione del prodotto nazionale (birra) a sfavore del vino, proveniente da altri Stati membri e creando così una situazione discriminatoria che danneggia il funzionamento del mercato.

tela del sistema del mercato interno, in modo da attribuire pari “dignità” al ruolo extrafiscale – di tutela della salute – che tali scelte assumono, così da creare una diretta correlazione tra le scelte di politica fiscale in materia di accise sul tabacco e le generali politiche di salute pubblica adottate dal legislatore europeo e nazionale.

Numerosi studi statistici hanno evidenziato il ruolo centrale assunto dalla tassazione nelle politiche di contrasto al fumo, dimostrando come il prezzo sia il fattore più influente nelle scelte dei fumatori ed il più idoneo alla riduzione del consumo di tabacco, soprattutto tra i giovani ed i ceti medio-bassi¹⁰³.

Il mercato dei tabacchi lavorati presenta delle proprie caratteristiche rispetto ad altri mercati di beni non durevoli. I motivi sono sostanzialmente due: a) il consumo di tabacchi lavorati subisce una tassazione particolarmente gravosa. I Paesi spesso utilizzano il comparto dei tabacchi lavorati come fonte privilegiata per incrementare le entrate tributarie (per esempio, in Italia il livello medio di tassazione sulle sigarette è di circa il 75% del prezzo finale di vendita), ciò è riconducibile all’atteggiamento del Legislatore che cerca di scoraggiare il consumo attraverso livelli elevati di tassazione che incidono direttamente sul prezzo al consumo¹⁰⁴; b) la domanda di tabacchi lavorati è determinata non solo da variabili economiche, ma altresì da variabili comportamentali (es. abitudine al consumo) che possono influenzare e condizionare gli acquisti rispetto al prezzo e che possono generare possibili fenomeni di sostituzione anche mediante il trasferimento dei consumi verso il commercio illecito.

Un incremento della tassazione che faccia aumentare i prezzi del tabacco del 10% porta ad una diminuzione del consumo di tabacco del 4%, circa, nei Paesi ad alto reddito e fino all’8% in quelli a medio e basso reddito¹⁰⁵.

¹⁰³ Da ultimo il Rapporto dell’Organizzazione mondiale della Sanità in <http://www.who.int/tobacco/en>.

¹⁰⁴ Basti pensare che nel 2010 il gettito complessivo del settore è stato di circa 14 miliardi di Euro di cui, circa 11 miliardi riferibili alle accise ed i restanti 3 riferibili all’IVA. Inoltre, dalle stime del Ministero dell’Economia (*Relazione unificata sull’economia e la finanza pubblica, 2011*) emerge che il gettito dell’accisa sui tabacchi lavorati, rispetto alle altre principali accise, nel periodo 2007-2010, non ha subito perdite di gettito, grazie alla struttura della tassazione basata su un’imposta correlata ai prezzi al consumo. In concreto, l’aumento dei prezzi medi nel mercato delle sigarette consente, pur in presenza di un costante *trend* decrescente dei consumi legali, di garantire un contenuto incremento di gettito.

¹⁰⁵ Per una analisi economica del rapporto tra aumento fiscale e consumo dei prodotti da tabacco si rinvia a: MARZIONI, PANDIMIGLIO, SPALLONE, *Analisi della elasticità della do-*

Tali politiche sul prezzo hanno quale diretta conseguenza l'adozione di discipline regolamentari e fiscali che collidono con i principi europei di libera concorrenza e di non discriminazione.

Come già detto, l'accisa sulle sigarette, e più in generale, l'intero comparto delle accise, risulta preordinata non solo ad una finalità di gettito erariale, ma anche ad uno scopo extrafiscale, volto funzionalmente a raggiungere una specifica finalità di matrice sociale, che si concretizza, nel caso di specie, nella tutela del diritto alla salute, principio garantito sia dalla Costituzione (art. 32), sia dal Trattato (artt. 32 e 168 TFUE).

In questo senso, il valore della salute umana deve necessariamente assumere un ruolo guida nelle politiche fiscali in materia di accise sul tabacco.

Da tali evidenze sembra logicamente scaturire la necessità che, da un lato, le scelte impositive del Legislatore nazionale non siano semplicemente valutate in ordine agli effetti economici prodotti sul mercato interno, dall'altro, la giurisprudenza europea dovrà valutare le scelte normative nazionali in correlazione con il fine della tutela della salute, il tutto improntato a criteri di ragionevolezza.

La correlazione tra prezzo e tutela della salute ha una chiara affermazione normativa nei "considerando" che accompagnano i testi comunitari in tema di accise sul tabacco, dove si afferma esplicitamente che lo scopo della regolamentazione fiscale del settore è rappresentato dalla necessità di garantire «... il corretto funzionamento del mercato interno e, al contempo, un livello elevato di protezione della salute, come richiesto dall'art. 168 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, tenendo presente che i prodotti del tabacco possono nuocere gravemente alla salute e che l'Unione è parte della convenzione quadro dell'Organizzazione mondiale della sanità per il controllo del tabacco ...¹⁰⁶».

Nello stesso senso si muove anche la giurisprudenza della Corte di Giustizia, che ha rilevato la centralità dell'elemento extrafiscale nell'accisa sul tabacco, osservando che «il livello di imposizione fiscale è un elemento fondamentale del prezzo dei prodotti del tabacco, che a sua volta influenza le preferenze dei consumatori. Del pari, la Corte ha già stabilito che, per i prodotti del tabacco, la disciplina fiscale costituisce uno strumento importante

manda di tabacchi in Italia, in <http://static.luiss.it/REPEC/pdf/casme/1106.pdf>; CONSTAN-CE, PERETTI-WATEL, *It's all we got left. Why poor smokers are less sensitive to cigarette price increases*, in *International Journal of Environmental Research and Public Health*, 2009, pp. 608-621; CRAWFORD, KEEN, SMITH, *Value added tax and excises*, in *Dimension of tax design*, Institute for fiscal studies, 2010, Oxford University Press.

¹⁰⁶ Direttiva 2011/64/UE del 21 giugno 2011, considerando n. 2.

ed efficace di lotta al consumo di tali prodotti e, pertanto, di tutela della salute pubblica ...¹⁰⁷».

Ad ulteriore conferma della natura extrafiscale della tassazione sui tabacchi lavorati concorre poi la circostanza che il processo di armonizzazione europea sembra orientato ad un progressivo innalzamento delle aliquote minime dell'accisa sui tabacchi lavorati in tutti gli Stati membri, lasciando altresì ampio margine di discrezionalità agli stessi in ordine alla fissazione di un livello più elevato di tassazione¹⁰⁸.

Il settore dei tabacchi lavorati è stato interessato dal processo di progressiva armonizzazione e sistematizzazione già a partire dai primi anni '70 con l'introduzione della Direttiva 72/464/CEE¹⁰⁹ che ha stabilito taluni principi generali, elencando i tabacchi lavorati oggetto di tassazione tra cui sigarette, sigari, tabacco da fumo trinciati a taglio fine per arrotolare le sigarette, altri tabacchi da fumo.

La tassazione indiretta prevista per i prodotti del tabacco è stata profondamente rivista nell'ottica di una complessiva armonizzazione a livello europeo¹¹⁰. Sono state individuate le aliquote minime applicabili ai singoli prodotti che rappresentano ancora oggi il quadro di riferimento a livello comunitario in materia di tassazione dei tabacchi lavorati ed è stata disciplinata la detenzione, il regime impositivo, la circolazione e le modalità di controllo.

¹⁰⁷ Corte di Giustizia UE 24 giugno 2010, causa C-571/08, con nota di BEER, *Produits du tabac*, in *Journal du droit International*, 2001, p. 530; sulla medesima posizione anche la sentenza Corte di Giustizia UE 5 ottobre 2006, causa C-140/05, con nota di ADOBATI, in *Dir. com. sc. com.*, 2006, pp. 755-757.

¹⁰⁸ Proposta di Direttiva della Commissione europea 19 dicembre 2012, COM (2012) 788, con l'obiettivo di rivedere la Direttiva 2001/37/CE per assicurare un migliore funzionamento del mercato interno; procedere ad un aggiornamento degli ambiti già armonizzati per superare gli ostacoli incontrati dagli Stati membri nell'adeguare la rispettiva legislazione nazionale ai nuovi sviluppi internazionali, scientifici e di mercato; adottare misure relative ai prodotti non ancora contemplate dalla Direttiva sui prodotti del tabacco, nella misura in cui l'evoluzione eterogenea intervenuta negli Stati membri si sia tradotta o rischi di tradursi in una frammentazione del mercato interno; garantire che le disposizioni della Direttiva non vengano eluse tramite l'immissione sul mercato di prodotti non conformi alla Direttiva sui prodotti del tabacco. Viene inoltre ribadita l'importanza di assicurare un'applicazione armonizzata degli obblighi internazionali che discendono dalla convenzione quadro dell'OMS per la lotta al tabagismo, vincolante per l'UE e per tutti gli Stati membri.

¹⁰⁹ Modificata successivamente dalla Direttiva 77/805/CEE e dalla Direttiva 79/932/CEE che ha provveduto alla definizione dei diversi prodotti a base di tabacco da assoggettare alle accise armonizzate. Entrambe le Direttive sono state abrogate dalla Direttiva 95/59/CE.

¹¹⁰ Attuata mediante le Direttive 92/78/CEE, 92/79/CEE, 92/80/CEE e 95/59/CE.

Restano esclusi dalla disciplina il tabacco da fiuto e quello da masticare.

L'attenzione è stata successivamente rivolta alla tassazione delle sigarette, che costituisce il settore di gran lunga più importante, in termini di produzione, consumo e gettito nell'ambito dei tabacchi lavorati¹¹¹.

Le sigarette sono attualmente tassate in sede comunitaria con una struttura mista che prevede l'applicazione di un'accisa specifica (un importo fisso per sigaretta) e di una componente ad *valorem* (una certa percentuale sul prezzo di vendita al minuto), oltre all'IVA¹¹².

La struttura dell'imposta è basata su un sistema di aliquote proporzionali al prezzo di vendita al minuto dei tabacchi lavorati.

Obbligato al pagamento è l'ente che versa all'erario le accise gravanti sui prodotti immessi al consumo. Peraltro, i prezzi su cui l'aliquota è applicata

¹¹¹ Corte di Giustizia UE 24 settembre 1998, causa C-319-96, in *Racc.*, 1998, I, p. 5255, con commento di VALCADA, *Una sentenza particolare in materia di responsabilità extracontrattuale dello Stato e ordinamento comunitario*, in *Dir. com. sc. int.*, 1999, pp. 249-257. Si tratta di un procedimento avente ad oggetto l'interpretazione degli artt. 3, n. 1, e 4.1, della Direttiva 79/32/CEE, in relazione ad una controversia sorta tra la società *Brinkmann*, fabbricante di tabacchi lavorati, e l'Amministrazione finanziaria danese circa la riscossione dell'accisa sui tabacchi lavorati su un certo prodotto del tabacco e, più precisamente, se dovesse essere tassato come sigaretta o come tabacco da fumo, il che avrebbe comportato l'applicazione di un'aliquota meno elevata. La Corte ha interpretato le suindicate norme nel senso che i rotoli di tabacco avvolti in un involucro di cellulosa, che per essere fumati, devono essere inseriti in appositi tubetti, devono essere considerati come tabacco da fumo per cui le autorità danesi avevano qualificato erroneamente il prodotto in esame come sigaretta.

¹¹² Sulle diverse forme di tassazione previste per i tabacchi lavorati diversi dalle sigarette, Corte di Giustizia UE 15 giugno 2000, C-365/98, in *Racc.*, 2000, I, p. 4619, secondo cui l'art. 3, n. 1, Direttiva 92/80/CEE, relativa al ravvicinamento delle imposte sui tabacchi lavorati diversi dalle sigarette, il quale prevede tre formule di tassazione, a scelta degli Stati membri, vale a dire una formula ad *valorem*, una formula specifica, per quantità, e una formula mista, contenente un elemento ad *valorem* ed un elemento specifico, va interpretato nel senso che per i sigari osta alla riscossione di un'imposta ad *valorem* inferiore ad un importo minimo. In altra occasione i giudici comunitari (Corte di Giustizia UE 19 ottobre 2000, causa C-216/98, in *Racc.*, 2000, I, p. 8921), hanno ritenuto che «uno Stato membro che adotti e mantenga in vigore norme di legge che prevedono la fissazione mediante decreto ministeriale dei prezzi minimi di vendita al minuto dei tabacchi lavorati, viola gli obblighi che gli incombono in forza dell'art. 9, Direttiva 95/59/CEE, relativa all'imposta che grava sul consumo dei tabacchi lavorati, il quale prevede che i produttori, nonché gli importatori, stabiliscano liberamente i prezzi massimi di vendita al minuto di ciascuno dei loro prodotti, al fine di garantire il libero gioco della concorrenza nei loro rapporti». In senso analogo Corte di Giustizia UE 27 febbraio 2002, causa C-302/00, in *Racc.*, 2002, dove si ravvisa altresì un profilo discriminatorio posto che il sistema francese prescrive una tassazione diversa per le sigarette di tabacco scuro e le sigarette di tabacco chiaro, a scapito di queste ultime.

sono predeterminati a livello ministeriale, per cui il consumatore paga un prezzo che ingloba necessariamente l'accisa: il meccanismo di applicazione dell'aliquota sul prezzo al minuto, combinato con quello di fissazione del prezzo medesimo mediante decreto ministeriale, permette di affermare che esiste una rivalsa necessaria del monopolista sul consumatore finale.

L'esistenza di un siffatto diritto di rivalsa fa sì che le accise sui tabacchi lavorati possano classificarsi come delle vere e proprie imposte sui consumi, ove il soggetto passivo del tributo è il consumatore finale (v. *infra*, Cap. III).

Per quanto riguarda i meccanismi di determinazione del prezzo dei tabacchi lavorati, una recente disciplina europea (Direttiva 2010/12/UE) ha individuato un nuovo meccanismo per il calcolo dell'aliquota, che si fonda sul prezzo medio ponderato di vendita al minuto, inoltre all'art. 1, si afferma che gli Stati membri hanno l'obbligo di procedere ad un innalzamento progressivo dell'aliquota delle accise gravanti sulle sigarette.

Il nuovo indicatore, che nell'ottica del Legislatore comunitario dovrebbe sostituire il previgente meccanismo della classe di prezzo più richiesta ai fini della determinazione dell'incidenza totale dell'accisa sulle sigarette, fa riferimento al valore totale di tutte le sigarette immesse in consumo, basato sul prezzo di vendita al minuto comprensivo di tutte le imposte, diviso per la quantità totale di sigarette immesse in consumo¹¹³.

Rimane a questo punto necessario chiedersi se l'imposta sui tabacchi lavorati costituisca una specie del più ampio genere delle accise armonizzate, oppure se, data la peculiarità di alcuni istituti che la contraddistinguono, tale tributo debba essere invece considerato quale imposta indiretta *sui generis*, accomunata dalle accise unicamente dal fatto che il suo presupposto consiste nel consumo di specifici prodotti¹¹⁴.

¹¹³ Tale criterio non è stato trasposto nell'ordinamento italiano. Ciò in quanto il nostro Legislatore si è avvalso di una disposizione derogatoria prevista dall'art. 1, par. 2, della stessa Direttiva, che permette agli Stati, quali l'Italia, che già applicano un'accisa di almeno 101 euro per 1000 sigarette in base al criterio del prezzo medio ponderato, di non dare attuazione ai nuovi requisiti previsti all'art. 1, comma 1, par. 1. Conseguentemente, la legislazione italiana continua a fare riferimento all'indice della classe di prezzo più richiesta.

¹¹⁴ Come precisato in dottrina, CERRATO, *Spunti intorno alla struttura e ai soggetti passivi delle accise*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, pp. 215-216, «tali imposte hanno molte caratteristiche comuni ... : esse infatti si riferiscono, di regola, a beni la cui produzione è accentrata presso pochi, grossi stabilimenti facilmente individuabili, o presso un monopolista; garantiscono annualmente all'Erario un elevato gettito, terzo soltanto a quello derivante al bilancio statale dalle imposte reddituali e dall'IVA; sono l'oggetto privilegiato delle manovre finanziarie, poiché con piccoli ritocchi delle relative aliquote lo Stato acquisisce immediatamente e con facilità nuovo gettito; si prestano ad assolvere efficacemente anche a finalità extra fi-

A questa domanda, pare doversi rispondere nel primo senso, che, cioè l'imposta sui tabacchi lavorati costituisce una specie delle accise armonizzate.

Tale affermazione muove dal rilievo che la disciplina condivide con le altre accise armonizzate un'unica origine comunitaria caratterizzata da una serie di principi e moduli applicativi analoghi alle altre accise armonizzate. Come si è già evidenziato, già nei primi anni '90 il Legislatore comunitario ha avviato un processo di armonizzazione di tre prodotti: oli minerali, alcol e tabacchi lavorati, culminato con l'emanazione di una Direttiva "quadro", dove, oltre ad un regime generale comune, sono state armonizzate le aliquote e la struttura.

Per ciò che concerne, nello specifico, l'ordinamento italiano, la configurabilità dell'accisa sui tabacchi lavorati tra le accise armonizzate è poi confermata dal fatto che, mentre l'innesto dell'accisa sui tabacchi lavorati nel TUA, non ha dato luogo ad un regime marcatamente derogatorio quanto a presupposto, regime tributario e modalità di circolazione rispetto a ciò che è statuito in via generale per tutte le altre accise armonizzate, lo stesso non può dirsi in relazione alle altre imposte indirette sulla fabbricazione e sul consumo, di cui agli artt. 61 ss., D.Lgs. n. 504/1995.

Questi ultimi tributi, infatti, che non sono inquadrati nell'ambito di alcuna politica di armonizzazione a livello europeo, trovano il proprio fondamento nella sola legislazione nazionale e sono caratterizzati dall'applicazione di criteri impositivi che presentano moduli peculiari differenti, anche sotto il profilo dei principi generali, dalle accise armonizzate¹¹⁵, fermo restando che la compatibilità delle accise non armonizzate, a livello europeo, resta subordinata al rispetto delle norme che regolano il funzionamento delle accise armonizzate e dell'IVA.

In definitiva, quindi, pare possibile affermare che, pur emergendo la sussistenza di moduli applicativi peculiari, propri della sola accisa sui prodotti del tabacco, il tributo in oggetto può essere ricondotto nell'ambito delle accise armonizzate.

scali, poiché possono colpire la produzione o il consumo di beni dei quali si vuole favorire o restringere la produzione; infine sono governate, con alcune marginali eccezioni, dagli stessi moduli applicativi».

¹¹⁵ Basti pensare al fatto che per l'art. 61, comma 1, lett. b), TUA, il soggetto obbligato al versamento dell'imposta è, alternativamente, il fabbricante per i prodotti ottenuti nel territorio dello Stato, il soggetto che effettua la prima immissione in consumo per i prodotti di provenienza comunitaria oppure l'importatore per i prodotti di provenienza da Paesi terzi.

12. Le accise non armonizzate e le esperienze nazionali

L'analisi delle peculiarità delle accise armonizzate ha dimostrato che nell'ambito della disciplina europea il fulcro del sistema è rappresentato dall'immissione in consumo e che sussistono costanti correlazioni con il sistema applicativo dell'IVA.

Tale aspetto risulterà ancora più evidente nella parte del lavoro dedicata ai profili attuativi (cfr. *infra*, Cap. IV).

Tuttavia, la stretta correlazione con l'IVA emerge anche nel settore delle accise non armonizzate, infatti come si dimostrerà, è vero che l'istituzione di tali tributi è riservata alla discrezionalità degli Stati membri ma, è pur vero che tali forme di imposizione sui consumi devono rispettare le regole applicative previste per l'IVA e per le accise armonizzate e non possono ad esse sovrapporsi.

Le accise non armonizzate rappresentano quel limitato gruppo di tributi sopravvissuti al disegno di armonizzazione promosso dalla Direttiva 92/12/CEE (ora Direttiva 2008/118/CE), la quale, ha lasciato agli Stati membri la facoltà di introdurre o mantenere accise diverse da quelle sui prodotti petroliferi, sulle bevande alcoliche e sui tabacchi lavorati a condizione che non desero luogo negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse al passaggio di una frontiera¹¹⁶, cui si aggiunge l'obbligo *ex art.* 110 TFUE, di non discriminare i prodotti degli altri Stati membri e quindi di non creare effetti distorsivi nel commercio intracomunitario (art. 36 TFUE).

Il regime impositivo delle accise "non armonizzate" è stato introdotto in virtù del principio di sussidiarietà riconosciuto a ciascuno Stato membro all'interno dell'Unione europea, tale regime fa riferimento a prodotti già soggetti, nel passato, a tassazione indiretta gravante sulla loro produzione e sul loro consumo e che, per motivi di gettito, avrebbero dovuto conservare necessaria rilevanza ai fini fiscali purché ciò non fosse stato di intralcio alla libera circolazione delle merci all'interno del territorio europeo.

Al fine di coordinare le necessità del mercato unico con la volontà di mantenere alcune accise diverse da quelle armonizzate, le normative degli Stati membri hanno previsto che tali imposte siano dovute sui prodotti immessi al consumo nel mercato interno, e siano esigibili con le aliquote vigenti alla data in cui viene effettuata l'immissione al consumo.

¹¹⁶ Sul punto cfr. il considerando n. 5 della Direttiva 2008/118/CE, il quale precisa che «Al fine di garantire la libera circolazione, occorre che la tassazione di prodotti diversi dai prodotti sottoposti ad accisa non dia luogo a formalità connesse all'attraversamento delle frontiere».

Obbligati al loro pagamento saranno: il fabbricante, per i prodotti ottenuti nel territorio dello Stato; il soggetto che effettua la prima immissione in consumo, per i prodotti di provenienza comunitaria, senza che questi debba sopportare alcuna formalità in occasione del passaggio della linea doganale interna; per i prodotti importati, l'imposta è invece dovuta dall'importatore e viene accertata e riscossa dagli uffici doganali con le modalità previste per i diritti di confine.

Di seguito saranno esaminate alcune esperienze nazionali significative che hanno riguardato le accise non armonizzate, tenendo conto dell'orientamento giurisprudenziale e della prassi amministrativa che hanno avuto sicuramente un ruolo decisivo per gli operatori del settore.

13. *La tassazione degli oli minerali destinati ad usi diversi: profili di incompatibilità europea*

Tra i prodotti energetici assoggettati ad accisa sono ricompresi anche gli oli lubrificanti utilizzati come combustibili o carburanti, mediante una tassazione c.d. "per equivalente". Di contro, qualora destinati, messi in vendita o impiegati in usi diversi dalla carburazione e combustione sono sottoposti ad un'accisa non armonizzata.

Si parla, infatti, di *imposta dual use*, proprio a caratterizzare il diverso trattamento fiscale del medesimo prodotto, in ragione della sua destinazione d'uso¹¹⁷.

In realtà la Direttiva sugli oli minerali prevedeva in generale l'esenzione per gli oli lubrificanti e la Direttiva 2003/96/CE li esclude espressamente dal campo di applicazione delle disposizioni da essa dettate¹¹⁸.

Al di là di tali previsioni sussistono, tuttavia, altre disposizioni europee che fanno rientrare gli oli lubrificanti nell'ambito della tassazione, qualora siano destinati all'impiego come combustibili o carburanti¹¹⁹.

¹¹⁷ In tal senso, DE CICCIO, *Accisa sugli oli lubrificanti, un'imposta "dual use"*, in *IVA*, 2011, p. 4 ss.

¹¹⁸ Con queste disposizioni il Legislatore europeo ha enucleato espressamente i prodotti "fuori campo di applicazione". Al riguardo si segnala una decisione della Comm. trib. prov. Trento (sent. 15 novembre 2004, n. 117) che, occupandosi di una questione riguardante gli oli lubrificanti, impiegati per usi diversi dalla carburazione o dalla combustione, ha precisato che non si è in presenza di esenzioni o di agevolazioni fiscali di prodotti assoggettati a tassazione, bensì si è al di fuori dal campo di applicazione del regime fiscale stesso.

¹¹⁹ Art. 2, par. 3, dell'abrogata Direttiva 92/81/CEE e art. 2, par. 3, della Direttiva 2003/96/CE.

Alla fine degli anni '90, la disciplina italiana dell'accisa sugli oli lubrificanti è stata esaminata dalla Commissione europea che ha rilevato la sua contrarietà con il sistema delle accise armonizzate ed in particolar modo con alcune disposizioni della Direttiva 92/81/CEE¹²⁰.

Successivamente, la Commissione europea ha diffidato lo Stato italiano evidenziando la contrarietà della legge istitutiva del tributo con l'art. 8, Direttiva 92/81/CE e con l'art. 3, n. 2, della Direttiva 92/12/CEE.

Il Governo ha dapprima contestato la violazione poi, ha riconosciuto l'obiettivo fondatezza dei rilievi formulati dalla Commissione europea, esprimendo la volontà di conformarsi al parere.

Nonostante la procedura di infrazione avviata dalla Commissione EU solo nel 2002¹²¹ è stata disposta l'abrogazione dell'imposta.

Pertanto, l'entrata in vigore della disposizione abrogatrice è stata rinviata alla data di emanazione di apposito regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze¹²².

Contemporaneamente è stato istituito, con decorrenza dall'effettiva abrogazione dell'imposta sugli oli lubrificanti, il "contributo di riciclaggio e di risanamento ambientale", finalizzato a compensare i maggiori costi dell'attività di trattamento degli oli usati, nonché a potenziare l'attività di controllo sugli impianti di combustione degli stessi e ad incrementare gli interventi volti a favorire la riduzione delle emissioni inquinanti (art. 7, D.L. n. 452/2001).

Successivamente¹²³, nonostante l'accertata contrarietà alla normativa comunitaria del tributo sugli oli lubrificanti, sono state estese le norme relative al versamento delle accise anche al pagamento delle imposte di consumo non armonizzate nonché al contributo di riciclaggio.

Tuttavia, dall'esame delle disposizioni europee, andrebbe negata la compatibilità con l'ordinamento europeo del contributo di riciclaggio e di risanamento ambientale applicabile sugli oli e sulle preparazioni lubrificanti, prodotti in Italia ovvero provenienti da paesi della Comunità o importati, gravante sugli impieghi di oli minerali che, secondo il giudice europeo, devono ritenersi esenti dall'accisa.

Sulla questione è intervenuta la Corte di Giustizia¹²⁴ che ha dichiarato

¹²⁰ Art. 62 TUA.

¹²¹ Con il D.L. 28 dicembre 2001, n. 452, convertito, con modificazioni, dalla L. 27 febbraio 2002, n. 16.

¹²² Da adottarsi, originariamente, entro il 30 giugno 2002.

¹²³ Con D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito in L. 24 novembre 2003, n. 326.

¹²⁴ Corte di Giustizia UE 25 settembre, 2003, causa C-437/01.

l'imposta di consumo sugli oli lubrificanti, incompatibile con le disposizioni contenute negli artt. 2, n. 2 e 8, n. 1, lett. a), della Direttiva n. 92/1981, le quali prevedono l'esenzione generalizzata dall'accisa sugli oli minerali non destinati all'impiego come carburanti o combustibili¹²⁵.

La decisione in esame è stata emessa all'esito di una procedura di infrazione avviata dalla Commissione CE avverso lo Stato italiano ai sensi dell'art. 226 del Trattato (ora art. 258 TFUE)¹²⁶.

La Corte di Giustizia nel ripercorrere la disciplina legislativa sulla tassazione degli oli minerali ha quindi condannato l'Italia per aver assoggettato gli oli minerali non utilizzati come carburanti o come combustibili per riscaldamento ad un'imposizione non consentita dalle Direttive comunitarie. Nello specifico, l'art. 8, Direttiva 92/81/CEE, statuiva che «oltre alle disposizioni generali relative alle esenzioni per un uso determinato dei prodotti soggetti ad accisa, contenute nella Direttiva 92/12/CEE e fatte salve altre disposizioni comunitarie», gli Stati Membri esentano, alle condizioni da essi stabilite, allo scopo di garantire un'agevole e corretta applicazione di tali esenzioni ed evitare frodi, evasioni o abusi dall'accisa armonizzata, tra gli altri – alla lett. a) – gli oli minerali non utilizzati come carburanti o come combustibili per riscaldamento; mentre il TUA assoggetta gli oli lubrificanti, non usati come carburante o combustibile ad un'accisa fissata alla stessa aliquota prevista per il carburante o combustibile equivalente (art. 21, comma 2, TUA).

Invero l'art. 3, n. 2, Direttiva 92/12/CEE, prevedeva, tra l'altro, che, gli oli minerali potessero formare oggetto di imposizioni indirette diverse dalle accise e dall'IVA aventi finalità specifiche, nella misura in cui esse avessero rispettato le regole di imposizione applicabili ai fini delle accise o dell'IVA per la determinazione della base imponibile, il calcolo, l'esigibilità ed il controllo dell'imposta¹²⁷ (art. 3, n. 2, Direttiva 92/12/CEE).

¹²⁵ ROSSI, *Contraria alle direttive comunitarie l'imposta sugli oli lubrificanti*, in *Fisco*, 2003, p. 15457; F. CERIONI, *I limiti all'introduzione di imposte indirette nel settore delle accise armonizzate secondo la Corte di Giustizia*, in *Giur. imp.*, 2003, p. 1562 ss.; MERCURIO, *Illegittima l'imposizione sugli oli lubrificanti*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, III, p. 231 ss.

¹²⁶ La procedura di infrazione si ricollega al ruolo attribuito alla Commissione CE di vigilare sulla corretta applicazione, da parte degli Stati membri, del Trattato e degli atti comunitari ai sensi dell'art. 211 del Trattato. In argomento v. BIAVATI-CARPI, *Diritto processuale europeo*, Milano, 2000, p. 55 ss.; G. TESAURO, *Diritto europeo*, Padova, 2002, p. 233 ss.; sulla rilevanza di tale procedura in ambito tributario, DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., p. 212.

¹²⁷ Negli stessi termini l'art. 1, n. 2, Direttiva 2008/118/CE che abroga la Direttiva 92/12/CEE a far data dal 1° aprile 2010, in base alla quale «Gli Stati membri possono ap-

Tuttavia, la Corte nella sentenza in oggetto, ha ribadito, come già nella sentenza *Braathens*¹²⁸, che consentire agli Stati membri di colpire con un'altra imposta indiretta i prodotti obbligatoriamente esenti da accisa armonizzata significherebbe togliere alla disposizione "ogni effetto utile". Nel caso di specie si trattava di una tassa ecologica sulle emissioni inquinanti dovute al traffico aereo commerciale interno in Svezia.

Invero, secondo i giudici comunitari la tassa *de qua*, essendo calcolata sui consumi di carburante si risolveva, sia pure indirettamente, in un'imposta gravante su impieghi espressamente esentati dalla normativa comunitaria e quindi incompatibile con l'art. 8, n. 1, lett. b), Direttiva 92/81/CEE, il quale prevede l'esenzione obbligatoria dall'accisa armonizzata per ciò che concerne gli oli minerali utilizzati come carburanti per la navigazione aerea diversa dall'aviazione privata da diporto¹²⁹.

Nel caso *Braathens* la Corte aveva altresì statuito come gli Stati membri non possano avvalersi della facoltà prevista dalla Direttiva generale, di mantenere o di istituire imposte nazionali che perseguono fini specifici per i prodotti assoggettati all'accisa armonizzata.

Pertanto, in presenza di obblighi sufficientemente chiari e precisi che impongono di esonerare dall'accisa armonizzata determinati impieghi degli oli minerali, gli Stati non possono avvalersi della loro residua potestà tributaria.

Qualunque imposta gravante sugli impieghi esenti risulterebbe incompatibile con il diritto europeo a prescindere dalla sua specifica finalità e dalla tecnica impositiva utilizzata dal Legislatore; il che equivale ad affermare che il campo di applicazione delle Direttive di armonizzazione si estende a tutti gli oli minerali, ivi compresi i lubrificanti, siano o meno destinati alla combustione o alla carburazione.

plicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre forme di imposte indirette aventi specifiche finalità, purché tali imposte siano conformi alle norme fiscali comunitarie applicabili per le accise o per l'imposta sul valore aggiunto in materia di determinazione della base imponibile, calcolo, esigibilità e controllo dell'imposta». La norma europea riconferma l'illegittimità dell'imposta di consumo sugli oli lubrificanti.

¹²⁸ Corte di Giustizia UE 10 giugno 1999, causa C-346/97, cit.

¹²⁹ Nel trasporto aereo e marittimo sono previste specifiche agevolazioni nel settore delle accise sui prodotti energetici. La tabella A, allegata al TUA, infatti prevede la totale esenzione per gli oli minerali impiegati per lo «svolgimento dell'attività di navigazione aerea diversa dall'aviazione privata da diporto», analogo regime di esenzione è previsto per il settore marittimo. Sullo specifico profilo v. MONTANARI, *I contratti del trasporto aereo nel sistema tributario italiano*, in AA.VV., *I trasporti nel sistema tributario italiano ed europeo*, cit., p. 305; CALIFANO, *I contratti del trasporto marittimo nel sistema tributario italiano*, ivi, p. 331.

Nelle successive sentenze *Commissione/Francia*¹³⁰ e *FKW e Wein & Co.*¹³¹, si è anche affermato che l'art. 3, n. 2, Direttiva 92/12/CEE, non richiede che gli Stati membri rispettino tutte le regole relative alle accise o all'imposta sul valore aggiunto in materia di determinazione della base imponibile, di calcolo, di esigibilità e di controllo dell'imposta. A tal proposito la decisione in esame non ha ritenuto evidentemente essersi verificate tali circostanze e neppure quella già evidenziata della sufficienza che «le imposizioni indirette aventi finalità specifiche siano conformi, su tali punti, all'economia generale dell'una o dell'altra di queste tecniche d'imposizione così come sono organizzate dalla normativa comunitaria»¹³².

Tale affermazione perde gran parte del suo significato alla luce della Direttiva 2003/96/CE la quale nel riformare alcuni profili del sistema di tassazione dei prodotti soggetti ad accisa – definiti in via generale “prodotti energetici” – ha disposto all'art. 30, l'abrogazione della Direttiva 92/81/CE e, di conseguenza, dell'esenzione prevista dall'art. 8, par. 1, lett. a) per gli oli lubrificanti. La Direttiva, inoltre, riconoscendo la necessità di lasciare agli Stati membri la “flessibilità necessaria” per perseguire le diverse politiche nazionali, esclude espressamente dal proprio campo di applicazione i prodotti energetici non impiegati come carburanti o come combustibili per il riscaldamento. In tal modo viene definitivamente sancito che tutte le utilizzazioni degli oli minerali diverse dalla produzione di forza motrice o di calore (è il caso dell'impiego come oli lubrificanti) sono – per il momento – escluse dal processo di integrazione europea; si assiste così ad una regressione del processo di armonizzazione fiscale nel settore degli oli minerali.

Tuttavia, una dottrina minoritaria¹³³ ha concluso in senso diverso, rite-

¹³⁰ Corte di Giustizia UE 24 febbraio 2000, causa C-434/97, in *Racc.*, 2000, I, p. 1129, punto 27.

¹³¹ Corte di Giustizia UE 9 marzo 2000, causa C-437/97, punto 47, cit. Dello stesso tenore, Corte di Giustizia UE 10 marzo 2005, causa C-491/00, in relazione ad un'accisa comunale prevista dalla legislazione tedesca sulla somministrazione di bevande alcoliche, con nota di PIRI, *Somministrazione di bevande alcoliche tra imposizione nazionale e regime comunitario dell'IVA e delle accise*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 1358 ss.

¹³² La finalità specifica si rinviene ove il gettito sia destinato ad uno scopo diverso dalla mera soddisfazione delle esigenze finanziarie dello Stato; tale finalità è stata ravvisata dalla Corte di Giustizia, ad esempio, nel contributo di previdenza sociale sui tabacchi e sulle bevande alcoliche previsto dall'art. 26 della L. francese 19 gennaio 1983, n. 83-25, come risulta dalla lettera della legge, lo scopo del contributo in discorso è quello di far fronte ai rischi per la salute derivanti dall'uso eccessivo di tabacco e di alcool ed il relativo gettito è destinato alla Cassa nazionale di previdenza (Corte di Giustizia UE 24 febbraio 2000, causa C-434/1997, cit.).

¹³³ CIPOLLA, *Dubbi di compatibilità con l'ordinamento europeo dell'accisa sugli oli lubrifi-*

nendo che l'abrogazione della Direttiva 92/82/CEE, «non ha comportato un arretramento rispetto alle scelte operate in passato», ovvero che continuano ad essere sottoposte ad accisa gli oli lubrificanti destinati alla combustione o alla carburazione, secondo una interpretazione letterale della Direttiva 2003/96/CE¹³⁴.

La Corte di Giustizia è intervenuta, stabilendo che la Direttiva 2003/96/CE, che ristruttura il quadro europeo per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità deve essere interpretata nel senso che non osta ad una normativa nazionale, che prevede la riscossione di un'imposta di consumo sugli oli lubrificanti quando questi siano destinati, messi in vendita o impiegati per usi diversi dalla carburazione o dalla combustione¹³⁵.

In altri termini, secondo la Corte di Giustizia, gli Stati membri conservano la facoltà di introdurre o mantenere imposte che tassano gli oli lubrificanti a condizione che dette imposte non diano luogo negli scambi tra Stati a formalità connesse al passaggio di una frontiera.

Va evidenziato che l'intervento non risolve la questione in quanto l'art. 62 TUA, per effetto della sentenza della Corte di Giustizia 437/01 continua ad essere contrario al diritto europeo.

Affermare che la Direttiva che ha armonizzato la tassazione dei prodotti

canti per usi diversi dalla combustione e dalla carburazione, in *Rass. trib.*, 2007, p. 704 ss. L'Autore nel condividere la tesi sostenuta dai giudici europei evidenzia come: «dall'*excursus* normativo ... emerge che gli oli lubrificanti erano sottoposti ad accisa in base al diritto comunitario soltanto se destinati alla combustione o alla carburazione. A tanto conduceva – lo si ribadisce – l'art. 2, paragrafo 2, della direttiva n. 92/81/CEE il quale, attribuendo agli Stati membri il potere di assoggettare ad accisa gli oli lubrificanti, soltanto quando fossero stati destinati ad essere utilizzati come carburanti o come combustibili, già di per sé consentiva di sostenere, argomentando a contrario, che tali prodotti non dovessero essere assoggettati ad accisa armonizzata quando fossero stati utilizzati per una finalità diversa da quella tipizzata *ex positivo jure*».

¹³⁴In tal senso cfr. considerando 18 per il quale «i prodotti energetici utilizzati come carburanti per determinati fini industriali e commerciali e quelli utilizzati come combustibili per riscaldamento sono tassati, di norma, a livelli inferiori a quelli applicabili ai prodotti energetici utilizzati come propellenti» e considerando 22, secondo cui «i prodotti energetici dovrebbero essere essenzialmente disciplinati dal quadro europeo quando usati come combustibile per riscaldamento o carburante per motori».

¹³⁵Corte di Giustizia UE 5 luglio 2007, n. 145, cause riunite C-145/06 e 146/06, con nota di BIRIGAZZI, *L'imposta di consumo sugli oli lubrificanti alla luce di una importante pronuncia della Corte di giustizia UE: profili di illegittimità e problematiche applicative*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, II, p. 819 ss. Il caso di specie riguardava il rinvio pregiudiziale *ex art.* 234 Trattato, proposto dalla Commissione tributaria provinciale di Trento, che voleva accertare, alla luce della Direttiva 2003/96/CE, la compatibilità dell'art. 62 TUA con il diritto europeo e se, più in generale, gli Stati membri potevano tassare gli oli lubrificanti.

energetici non osta all'istituzione di un'accisa sugli oli lubrificanti impiegati per usi diversi, non comporta l'automatica legittimità dell'art. 62 cit., in quanto non è venuta meno l'incompatibilità del tributo rispetto ai principi della Direttiva 92/12/CEE che prevedevano l'esenzione per gli oli lubrificanti utilizzati per fini diversi dalla combustione o dalla carburazione.

Si segnala, altresì, che la decisione dei giudici europei del 2007 potrebbe nuovamente essere sottoposta al giudizio interpretativo della Corte di Giustizia sulla base di ulteriori elementi di valutazione, anche perché in tale contesto i giudici europei, ritenendo sussistente una violazione diretta ad una specifica disposizione europea (art. 8, n. 1, lett. a), Direttiva n. 92/1981), ha considerato superfluo soffermarsi sull'eventuale violazione dell'art. 3, n. 2 della Direttiva generale sulle accise e, pertanto, sui requisiti ivi previsti (finalità specifica e violazione delle regole di imposizione relativa alle accise sugli oli minerali).

Infatti, la Corte non si sofferma sulla violazione delle "regole di imposizione applicabili ai fini delle accise" perché, evidentemente la considera assorbita dall'altro profilo (violazione dell'art. 8, n. 1, Direttiva n. 92/1981) e subordinata rispetto a questo.

Pertanto, attualmente l'ordinamento italiano continua ad applicare le accise anche su oli minerali diversi da quelli energetici¹³⁶.

Per quanto riguarda il profilo applicativo, la pronuncia della Corte di Giustizia che ha rilevato il contrasto tra la norma istitutiva del tributo sugli oli lubrificanti ed il diritto europeo, comporta la qualificazione delle somme versate all'Erario a titolo di imposta come "indebite" e legittima i soggetti passivi alla ripetizione delle somme versate a tale titolo¹³⁷.

¹³⁶ Si fa riferimento all'art. 1, comma 116, L. 23 dicembre 2005, n. 266, secondo cui «l'art. 62, D.Lgs. n. 504/1995, continua ad esplicitare i suoi effetti». Sulla nuova disciplina v.: F. CERIONI, *Dovuta l'accisa sugli oli lubrificanti nel quadro della recente disciplina comunitaria relativa alla tassazione dei prodotti energetici*, in *Riv. dir. trib.*, II, 2005, p. 565 ss.; ID., *Il d. lgs. 2 febbraio 2007, n. 26: la riforma della tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità*, ivi, 2008, I, p. 49 ss.; SALVINI, *Questioni attuali sulla fiscalità del settore energetico*, cit., p. 1675; SORRENTINO, PASCA, *Le accise. Prodotti energetici ed elettricità*, cit., p. 199 ss.

¹³⁷ Sul rimborso dei tributi incompatibili con il diritto europeo si rinvia a: DANIELE, *La restituzione dell'indebito nel diritto europeo*, in *Riv. dir. eur.*, 1981, p. 425 ss.; IURILLI, *La ripetizione dell'indebito nell'ambito del diritto europeo*, in *Dir. prat. trib.*, 1988, II, p. 455 ss.; OLIVIERI, *Normativa italiana in tema di rimborso di imposte nazionali corrisposte in violazione dei principi del diritto europeo*, ivi, 1990, II, p. 473 ss.; FREGNI, *In tema di tributi riscossi in violazione di norme comunitarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1991, II, p. 10 ss.; CASERTANO, *La restituzione delle tasse rimosse in violazione del diritto europeo*, in *Fisco*, 1993, p. 5901; DI VIA, *La ripetizione dell'indebito*, in AA.VV., *L'attività ed il contratto*, vol. III, *Trattato di diritto priva-*

Come è noto, le sentenze emesse – come nel caso di specie – a seguito di procedura d'infrazione ai sensi dell'art. 228 (ora art. 260 TFUE) del Trattato, producono effetti simili alle sentenze pregiudiziali d'interpretazione pronunciate ex art. 234 (ora art. 267 TFUE).

Anch'esse, dunque, determinano «per i giudici e le amministrazioni nazionali, un obbligo di non applicare la norma nazionale dichiarata incompatibile con il diritto europeo, ma direttamente le norme comunitarie»¹³⁸.

Secondo l'orientamento pressoché pacifico, tali sentenze normalmente hanno efficacia *ex tunc* e si estendono anche ai rapporti sorti in epoca antecedente, purché non ancora esauriti, in quanto non siano intervenuti atti definitivi – quali un avviso di accertamento non impugnato o una sentenza passata in giudicato – o non siano decorsi i termini per l'esercizio del diritto di rimborso¹³⁹.

Nell'ipotesi di ripetizione di un tributo indebitamente corrisposto, per effetto della declaratoria di contrarietà al diritto europeo, la costante giurisprudenza della Corte di Giustizia ritiene che siano applicabili, in assenza di una specifica disciplina comunitaria, le regole e le modalità previste negli ordinamenti dei singoli Stati membri, nel rispetto dei principi di equivalenza dei rimedi e di effettività della tutela¹⁴⁰.

to europeo, a cura di N. Lipari, Padova, 2003, p. 682 ss.; DEL FEDERICO, *Azioni e termini per il rimborso dei tributi incompatibili con il diritto europeo*, in *Giur. imp.*, 2003, p. 271 ss.; ID., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., p. 133 ss.; MICELI, *Indebito europeo e sistema tributario interno*, Milano, 2009, pp. 63-95. Con specifico riferimento al caso di specie cfr. CIPOLLA, *Diritto e processo nelle azioni di indebito comunitario: quando la Corte di Cassazione inventa l'“overruling” per rimettere “in terminis” i contribuenti*, in *Riv. giur. trib.*, 2012, p. 502 ss.

¹³⁸ Così G. TESAURO, *Diritto europeo*, cit., p. 285.

¹³⁹ In giurisprudenza v. per tutte Cass., sez. un., 21 giugno 1996, n. 5731, con nota di GIANCALONE, in *Corr. trib.*, 1996.

¹⁴⁰ Corte di Giustizia UE 9 novembre 1983, causa C-199/82, con nota di DANIELE, *Indebito comunitario e ordinamento italiano*, in *Foro it.*, 1984, IV, p. 298, commentata altresì da: ZARRILLI, *La ripetizione dell'indebito nel diritto comunitario*, in *Dir. com. sc. int.*, 1983, pp. 505-509; SCARPA, *Illegittimità della norma nazionale che osti all'esercizio dei diritti attribuiti dall'ordinamento comunitario*, in *Giust. civ.*, 1984, pp. 18-20; MARESCA, *L'integrazione fra il diritto comunitario e il diritto interno nella disciplina della ripetizione dell'indebito in materia fiscale comunitaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, II, pp. 3-18. Corte di Giustizia UE 24 marzo 1988, causa C-104/86, con nota di ROSSI, *Circolari ministeriali e raccordo fra ordinamento italiano e ordinamento comunitario*, in *Foro it.*, 1988, pp. 477-488 nonché di OLIVIERI, *Normativa italiana in tema di rimborso di imposte nazionali corrisposte in violazione dei principi del diritto comunitario*, in *Dir. prat. trib.*, 1990, II, pp. 473-480; Corte di Giustizia UE 2 febbraio 1988, causa C-309/87, in *Foro it.*, 1988, IV, p. 422; Corte di Giustizia UE 29 giugno 1988, causa C-240/87, con nota di SIMON, *Chronique de jurisprudence de la Cour de justice*

Ciò ha contribuito a rendere particolarmente problematica la ripetizione dell'indebito europeo, tenuto conto del prevalente orientamento dottrinale e giurisprudenziale¹⁴¹ che, nei casi di specie, ritiene applicabile, in luogo del termine ordinario di prescrizione, i più brevi termini – generalmente di decadenza – previsti dalle singole leggi d'imposta per il rimborso dei tributi¹⁴².

Relativamente alle accise, l'esercizio dell'azione di rimborso è disciplinato dall'art. 14, commi 1 e 2, TUA¹⁴³, ai sensi del quale il tributo è rimborsabile ogni qual volta risulti "indebitamente pagato"; tale diritto deve essere «esercitato, a pena di decadenza, entro due anni dalla data del pagamento ovvero dalla data in cui il relativo diritto può essere esercitato».

La norma attraverso il riferimento letterale all'imposta "indebitamente pagata", sembra voler eliminare ogni incertezza interpretativa circa l'applicabilità del termine decadenziale ad ogni causa di indebitato, ivi compreso quello derivante dalla violazione del diritto europeo. Si evidenzia altresì come, nel caso di specie, l'azione di ripetizione trovi un ulteriore specifico limite nel disposto di cui all'art. 29, comma 2, L. n. 428/1990, ai sensi del

des Communautés européennes. Institutions et ordre juridique communautaire, in *Journal de droit International*, 1989, pp. 395-398; Corte di Giustizia UE 15 settembre 1998, cause C-279/96, C-280/96 e C-281/96 punto 29, commentate da: GHIGLIONE, *Ancora sulla legittimità del termine di decadenza triennale in materia di tassa sulle cc. gg.*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, II, p. 1213 e da MARINELLO, *Rimborso della tassa sulle società e principio di effettività nella giurisprudenza*, *ivi*, 1999, III, pp. 370-383; Corte di Giustizia UE 9 febbraio 1999, causa C-343/96, in *Racc.*, 1999, I, p. 579; Corte di Giustizia UE 11 luglio 2002, causa C-62/00, con nota di: ANTONIAZZI, *Recenti conferme della Corte di giustizia circa la ricostruzione di un principio fondamentale di tutela dell'affidamento nell'ordinamento comunitario*, in *Riv. it. dir. pub. com.*, 2002, pp. 1130-1150; BIZIOLI, *La tutela del legittimo affidamento generato dal legislatore nazionale: i limiti alla retroattività delle norme tributarie al vaglio della Corte di Giustizia*, in *Dir. prat. trib.*, 2003, pp. 319-330.

¹⁴¹ Per una analitica rassegna dei diversi orientamenti si rinvia a DEL FEDERICO, *Azioni e termini per il rimborso dei tributi incompatibili con il diritto europeo*, *cit.*, p. 302 ss.

¹⁴² In tal senso v. FREGNI, *Il rimborso dei tributi*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, XII, Torino, 1996, p. 615, secondo cui «il rimborso, pur riconosciuto in astratto, possa risultare nei fatti precluso dal decorso dei termini decadenziali».

¹⁴³ Si segnala che l'art. 14 TUA, è stato parzialmente modificato dal D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, convertito in L. 2 dicembre 2016, n. 282, recante «Disposizioni urgenti in materia fiscale e per il finanziamento di esigenze indifferibili». Il nuovo art. 14 TUA definisce più puntualmente l'ambito applicativo della disciplina dei rimborsi e, nel confermare il termine di decadenza biennale per presentare la richiesta, individua quale termine di decorrenza: a) la data del pagamento, in via generale; b) la data in cui il relativo diritto può essere esercitato, per le agevolazioni accordate mediante restituzione o altra modalità; c) la data di presentazione della dichiarazione da parte del soggetto obbligato, nelle ipotesi in cui essa è prevista (Nota Direzione Centrale Legislazione e procedure Accise, 6 dicembre 2016, n. 136812/RU/2016).

quale «... le imposte di fabbricazione, le imposte di consumo ... e i diritti erariali riscossi in applicazione di disposizioni nazionali incompatibili con norme comunitarie sono rimborsate a meno che il relativo onere non sia trasferito su altri soggetti» (la problematica del rimborso dei tributi indebitamente riscossi e del rimborso fisiologico saranno trattati più ampiamente nei Cap. III e IV).

14. Segue: *la tassazione degli oli lubrificanti e le potenziali distorsioni in ambito europeo*

Volendo ora svolgere alcune considerazioni di carattere economico – finanziario in merito alla tassazione degli oli lubrificanti, si segnala che da uno studio condotto recentemente da un gruppo di economisti¹⁴⁴, emerge come l'accisa su tali prodotti produce degli effetti distorsivi che scoraggiano lo sviluppo ed il rafforzamento della catena produttiva italiana caratterizzata da un forte vantaggio competitivo dato dall'elevata produzione di basi lubrificanti.

Secondo questa ricerca, l'Italia gioca un ruolo strategico in ambito europeo in merito alla produzione e alla commercializzazione di oli lubrificanti.

Il nostro Paese si posiziona ai vertici, insieme con Francia, Germania e Regno Unito, per produzione, consumi ed esportazioni. Su alcuni prodotti l'Italia si distingue particolarmente, come per le basi lubrificanti, la cui capacità produttiva rappresenta l'11% di quella complessiva europea, preceduta solo dalla Francia.

La struttura del mercato si caratterizza prevalentemente per la presenza di piccole/medie imprese, con produzione e vendite sotto le 10.000 tonnellate l'anno, che costituiscono la quasi totalità dei produttori (rappresentano più dell'80% del mercato).

Tuttavia, la crisi economica internazionale ha inciso profondamente sull'assetto del mercato: molte imprese lamentano una capacità produttiva inutilizzata del 50%. A livello nazionale, inoltre, il settore soffre di alcuni costi aggiuntivi che ne riducono la competitività sullo scenario europeo¹⁴⁵.

¹⁴⁴ *L'imposta di consumo sugli oli lubrificanti: valutazioni economiche e proposte di riforma*, ricerca per GAIL FEDERCHIMICA, Università Bocconi, 17 luglio 2012.

¹⁴⁵ I consumi di lubrificanti nel 2009 ammontavano a circa 399.000 tonnellate, in netto decremento rispetto ai consumi effettivi del 2008 e del 2007, quando questi superavano le 500.000 tonnellate.

L'accisa sugli oli lubrificanti applicata dall'Italia rappresenta un'eccezione nel panorama europeo. Solo tre paesi, Danimarca, Polonia e Portogallo, hanno introdotto imposte simili ma con aliquote di gran lunga inferiori a quella italiana.

Si tratta inoltre di Paesi in cui il settore degli oli lubrificanti ha un peso marginale.

Sebbene l'imposta gravi formalmente sul consumo, essa produce effetti rilevanti sulla struttura produttiva. In primo luogo esistono forti incentivi all'evasione a causa sia, delle aliquote troppo elevate sia, degli alti costi correlati all'adempimento del tributo collegato ad un complesso sistema di controlli da parte dell'Agenzia delle Dogane.

L'evasione più alta si registra negli scambi intracomunitari. Tale situazione patologica riduce la competitività dei produttori nazionali sul mercato interno. Inoltre, i costi strumentali all'attuazione del tributo gravano essenzialmente sui produttori nazionali, danneggiando la produzione nazionale rispetto a quella estera anche sul mercato dell'esportazione.

Una serie di fattori rendono più probabile che l'evasione si concentri sui prodotti di provenienza comunitaria¹⁴⁶. Evidenze aggiuntive possono essere ricavate dall'analisi delle importazioni intorno agli anni '90 che si identificano con la nascita del Mercato unico europeo.

Come è noto a partire dal 1° gennaio 1993 vengono eliminati i controlli sulla movimentazione delle merci all'interno del territorio europeo, mentre nel 1992 vengono emanate le Direttive CEE nn. 81 e 82 sulla tassazione armonizzata degli oli minerali.

Con il processo di armonizzazione gli Stati membri sono indotti ad esentare dall'accisa i lubrificanti, mentre l'Italia continua ad applicare l'imposta¹⁴⁷.

Come già detto, i fenomeni di evasione sono favoriti anche dalle complesse procedure attuative del tributo che riguardano l'intero ciclo che va dalla produzione alla commercializzazione del prodotto. Il sistema degli adempimenti contabili e dei controlli previsto per gli oli lubrificanti ricalca la stes-

¹⁴⁶ Al riguardo v. i dati empirici emersi da: *L'imposta di consumo sugli oli lubrificanti: valutazioni economiche e proposte di riforma*, cit., 7, l'evasione si registra soprattutto sulle importazioni ed emerge dagli esiti degli accertamenti svolti dall'amministrazione finanziaria. In 12 sui 18 casi di evasione accertati dall'Agenzia delle Dogane o dalla Guardia di Finanza di cui si hanno notizie e di cui si conoscono le modalità di attuazione, le frodi sono realizzate su compravendite di lubrificanti di provenienza comunitaria.

¹⁴⁷ La diminuzione delle importazioni di oli lubrificanti che si è verificata dopo l'armonizzazione potrebbe essere il sintomo di una situazione patologica collegata alle immissioni illecite nel mercato interno con l'obiettivo di evitare il pagamento del tributo.

sa struttura prevista per i prodotti energetici utilizzati ai fini della combustione e della carburazione¹⁴⁸.

Il dato che emerge dalla ricerca è che la tassazione degli oli lubrificanti scoraggia lo sviluppo ed il rafforzamento della filiera produttiva in un Paese che, come l'Italia, è caratterizzato da un forte vantaggio competitivo potenziale dato dall'elevata produzione di basi lubrificanti da parte di alcune multinazionali estere.

In prospettiva, il permanere dell'accisa sugli oli lubrificanti potrebbe innescare un processo di delocalizzazione produttiva delle multinazionali estere ed un indebolimento delle imprese italiane, con evidenti ricadute negative in termini economici ed occupazionali.

Queste considerazioni rendono auspicabile un intervento di riforma che porti ad una semplificazione degli adempimenti e all'introduzione di agevolazioni diversificate in base all'utilizzo del prodotto.

Una significativa semplificazione potrebbe riguardare gli adempimenti contabili previsti nella fase di produzione e di circolazione dei lubrificanti. Si tratta di fasi già monitorate attraverso gli obblighi strumentali richiesti dall'applicazione del regime generale dell'IVA.

Un ulteriore intervento di semplificazione potrebbe riguardare la documentazione richiesta per il trasporto degli oli lubrificanti, sostituendo i molteplici documenti di trasporto con l'unico documento telematico (E-AD) previsto per tutte le altre merci soggette ad accisa che circolano in sospensione d'imposta¹⁴⁹.

In un'ottica sistematica e strutturale sarebbe auspicabile l'abrogazione dell'imposta anche al fine di allinearsi agli altri Stati membri dell'UE.

¹⁴⁸ Tenendo presente che la quantità di lubrificanti oggetto di transazione è molto inferiore alle movimentazioni di prodotti energetici (400.000 a fronte di 55 milioni di tonnellate, rispettivamente).

¹⁴⁹ La circolazione dei prodotti sottoposti al regime delle accise avviene dall'1 gennaio 2011, per effetto della Direttiva 2008/118/CEE e del Reg. (CE) n. 684/2009, con il documento elettronico di accompagnamento – E-AD, diversamente per gli oli lubrificanti, l'Agenzia delle Dogane, con la nota 11 dicembre 2012, n. 124607 ha differito tale prescrizione all'1 gennaio 2016. Il differimento è stato possibile proprio in ragione della natura non armonizzata dell'imposizione gravante sugli oli lubrificanti impiegati in usi diversi dalla combustione o dalla carburazione. Sui profili applicativi, cfr.: DE CICCO, *Circolazione di prodotti in sospensione da accisa: dal 2011 si cambia, in IVA*, 2011, p. 2 ss.; CONTEDECA, GIUA, STELLA, *Il sistema Emcs per l'olio lubrificante soggetto a imposta di consumo in sospensione, in Fisco*, 2012, p. 373; FEDERICO, STELLA, *L'imposta di consumo sugli oli lubrificanti*, in AA.VV., *Le accise non armonizzate*, a cura di Giua, Stella, Federico, Vallino, Monfreda, Torino, 2014, pp. 83-102.

Da un punto di vista sistematico, gli oli lubrificanti sono assoggettati ad un'accisa non armonizzata, definita come imposta di consumo, che riguarda determinate fattispecie: a) gli oli lubrificanti miscelati con i carburanti; b) gli oli lubrificanti contenuti nelle preparazioni lubrificanti; c) altri prodotti o merci importati o di provenienza comunitaria¹⁵⁰.

Tuttavia, dalla disciplina emerge una peculiarità: gli oli lubrificanti rientrano tra i prodotti energetici ma le norme non si estendono agli impieghi per fini diversi dall'utilizzazione come carburante per motori o come combustibile per riscaldamento (art. 62 TUA).

Il criterio di tassazione degli oli lubrificanti determina delle forti incertezze interpretative tra l'elenco dei prodotti energetici contenuto nell'art. 21 TUA e le concrete fattispecie. In tale prospettiva bisogna tener conto dell'effettiva funzione economica del prodotto per identificare ciò che rientra nell'ambito dell'armonizzazione e ciò che non vi rientra anche per distinguere l'uso esente da quello assoggettato ad imposta¹⁵¹. In definitiva, la disciplina delle accise è condizionata dalla concreta destinazione d'uso del bene che rappresenta anche l'elemento per rilevare l'eventuale incompatibilità europea dell'accisa armonizzata applicata agli oli lubrificanti.

In virtù delle suindicate riflessioni gli oli lubrificanti da un punto di vista economico-finanziario non possono essere inquadrati all'interno dei prodotti energetici che garantiscono un elevato gettito e possono essere utilizzati per limitare i consumi eccessivi, facendo gravare sugli utilizzatori parte del costo sociale in termini di inquinamento derivante dal consumo di tali prodotti.

L'efficienza del prelievo dipende da due fattori. Il primo è rappresentato dalla relativa rigidità della domanda dei prodotti energetici che consente di sostenere elevate aliquote senza ridurre in maniera significativa la base imponibile. Il secondo è legato alla possibilità di controllare una base imponibile molto estesa con un numero estremamente ridotto di controlli.

Questo è possibile quando il prodotto è relativamente omogeneo, i siti di produzione sono poco numerosi, e la movimentazione avviene in grandi volumi.

¹⁵⁰ ELIA, *L'overruling nell'ambito del modulo tributario delle accise non armonizzate*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, p. 20497 ss.

¹⁵¹ DE CICCIO, *Accisa sugli oli lubrificanti: "un'imposta dual use"*, cit., p. 4 ss. il quale precisa che «gli oli lubrificanti, ove rientranti nella categoria dei "prodotti energetici" (utilizzati quindi come carburante per motori o combustibile per riscaldamento) sono soggetti ad accisa armonizzata e conseguentemente tassati con l'aliquota prevista per il carburante o il combustibile equivalente; mentre, allorché destinati, messi in vendita o impiegati per usi diversi da quelli di carburazione e combustione, sono sottoposti ad una diversa imposta (accisa non armonizzata)».

Caratteristiche del tutto assenti nel mercato degli oli lubrificanti: il settore è infatti caratterizzato da una forte differenziazione dei prodotti, da una elevata frammentazione della produzione fra imprese di medie e piccole dimensioni, dalla movimentazione di piccoli volumi.

In una prospettiva *de iure condendo* l'abrogazione dell'accisa sugli oli lubrificanti potrebbe essere inserita in un più generale ripensamento dell'intera tassazione dei prodotti energetici che dovrebbe essere funzionale al gettito ma, al tempo stesso dovrebbe tener conto delle esigenze di tutela ambientale. Infatti, le accise si prestano a tassare le emissioni inquinanti o il consumo di prodotti ad alto impatto ambientale.

Nello specifico, le accise sui prodotti energetici assumono sempre più una connotazione ambientale in modo da perseguire tramite la leva fiscale le politiche di sostenibilità nella produzione e nei consumi¹⁵².

Da questo punto di vista l'aspetto strutturale più rilevante è che la tassazione, nella sua dimensione di correttivo ambientale, deve coordinarsi con il sistema europeo di scambio delle quote di emissione dei gas ad effetto serra denominate EUA (*EU Allowances*).

15. *L'accisa italiana sul consumo di sigarette elettroniche*

Un'altra questione che ha interessato l'ordinamento italiano in tema di accise non armonizzate fa riferimento all'imposta di consumo¹⁵³, nella misura del 58,55% del prezzo di vendita, sui prodotti contenenti nicotina o altri prodotti succedanei ai tabacchi lavorati, nonché sui dispositivi meccanici ed elettronici che ne consentono il consumo, comprese le parti di ricambio.

Come tutte le accise, si tratta di un prelievo pagato effettivamente dai consumatori, che diventa una componente del prezzo di vendita¹⁵⁴.

¹⁵²PURI, *Breve esame delle scelte tributarie italiane per favorire le produzioni energetiche di minor impatto ambientale*, in AA.VV., *Energia, fiscalità, incentivi, agevolazioni*, cit., p. 203 ss.

¹⁵³Introdotta con l'art. 11, D.L. 28 giugno 2013, n. 76 (convertito con modificazioni, dalla L. 9 agosto 2013, n. 99).

¹⁵⁴Per le prime riflessioni sulla tassazione delle sigarette elettroniche v.: VERRIGNI, *Accise non armonizzate sul consumo di sigarette elettroniche*, in *Corr. trib.*, 2014, pp. 141-146; BASILAVECCHIA, *Tributi e mercato: il caso delle sigarette elettroniche*, *ivi*, 2014, pp. 196-198, per il quale «la sorte di nuovi prodotti dipende dalla loro disciplina fiscale, e la scelta su quale sia la disciplina migliore, dovrebbe perseguire, oltre ad un equilibrio di mercato e alla parità concorrenziale, anche interessi pubblici (tutela dell'ambiente, della salute) che possono giustificare – di volta in volta – trattamenti agevolativi, perequativi o addirittura di

La nuova imposta può essere qualificata come un'accisa non armonizzata, disciplinata, in via generale, dall'art. 61 TUA e istituita nell'ambito della discrezionalità riservata agli Stati membri dal diritto derivato europeo¹⁵⁵, infatti il Legislatore interno ha aggiunto l'art. 62 *quater*, all'interno del Testo unico.

L'accisa sulle sigarette elettroniche va sicuramente coordinata e comparata con l'accisa armonizzata prevista sui tabacchi lavorati il cui gettito ha subito una certa flessione proprio in virtù dell'affermarsi delle *e-cig* che ha finito per attrarre le stesse industrie del tabacco che si apprestano a lanciare sul mercato modelli per svapatori¹⁵⁶.

Non è da escludere che la tassazione del prodotto succedaneo sia da considerare necessitata, sia per evitare la diminuzione del gettito, sia per assicurare una situazione di parità concorrenziale tra prodotti equivalenti¹⁵⁷.

inasprimento»; GIOVANNINI, *Un "fil di fumo": la tassazione delle sigarette elettroniche e la tutela della salute*, *ivi*, 2014, pp. 716-721, il quale evidenzia la relazione tra strumenti impositivi e loro finalità extratributarie, rispetto ai limiti giuridici che il legislatore tributario incontra dinanzi a fenomeni e prodotti nuovi.

¹⁵⁵ In attuazione dell'art. 1.3, Direttiva 2008/118/CE che consente all'ordinamento degli Stati membri dell'UE di introdurre altre forme di imposizioni indirette ulteriori rispetto alle accise armonizzate purché non diano luogo negli scambi tra Stati a formalità connesse al passaggio di una frontiera.

¹⁵⁶ L'espandersi del fenomeno della sigaretta elettronica ed i conseguenti effetti sul bilancio derivanti dalla progressiva erosione del gettito derivante dalle accise sui tabacchi lavorati, conseguente al significativo calo nel consumo delle sigarette classiche, ha fatto sorgere l'interrogativo su quale sarebbe stata la scelta fiscale rispetto ad un fenomeno – non solo commerciale – così rapidamente dilagato. Gli italiani che acquistano sigarette elettroniche e relativi liquidi nei 3 mila negozi sono già 2 milioni, si stima un giro di affari che supererà i 500 milioni. Di converso, nelle casse dei Monopoli, quest'anno rischiano di mancare almeno 600 milioni di euro, quale gettito derivante dall'accisa sui tabacchi. Dai dati del Ministero dell'Economia – ragioneria generale dello Stato – tra gennaio e novembre 2013 le accise sui tabacchi lavorati hanno subito una contrazione, rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente, pari al 5,6% corrispondente a 534 milioni di euro. Dalla relazione tecnica di accompagnamento alla Legge di conversione al Decreto n. 76/2013, le entrate erariali derivanti dal consumo delle sigarette elettroniche, si stimavano in 117 milioni di Euro annuali. Su tali profili, cfr. BASILAVECCHIA, *Tributi e mercato: il caso delle sigarette elettroniche*, cit., 196, il quale precisa «come sui consumi viene già pretesa l'applicazione dell'IVA, rispetto alla quale l'uscita di un nuovo prodotto nulla cambia, essendo la cessione di un bene comunque assoggettata ad imposizione; ciò però non vale per le imposte sui consumi applicabili solo a determinati beni, in funzione di complesse scelte non solo ispirate dall'esigenza di gettito».

¹⁵⁷ Per GIOVANNINI, *Un "fil di fumo": la tassazione delle sigarette elettroniche e la tutela della salute*, cit., p. 718, le esigenze di gettito, anche in periodi di difficoltà dei conti pubblici, non sono, motivi di per sé sufficienti per garantire la legittimità costituzionale alle de-

La mancanza dell'intervento determina il successo del prodotto alternativo e contribuisce ad indirizzare il consumatore verso quest'ultimo e nel contempo colpisce la consuetudine molto diffusa del consumo del tabacco e delle sigarette.

Una tassazione elevata con accisa sul tabacco lavorato in regime di monopolio fiscale rende infatti non competitivo il prodotto rispetto al succedaneo che subisca solo la tassazione sulla base dell'imposta generale sui consumi (IVA) senza essere assoggettato ad accisa ed ai conseguenti obblighi strumentali all'accertamento.

Considerata sotto questo profilo, la scelta del Legislatore sembra quasi un atto dovuto, per evitare una distorsione di mercato inaccettabile che favorisce troppo il nuovo prodotto.

Sempre in tale ottica, si sarebbe potuto sostenere che la tassazione della sigaretta elettronica era un risultato raggiungibile in via interpretativa, poiché il fenomeno già sottoposto a tassazione (il consumo di prodotti a base di tabacco con nicotina) assumeva semplicemente una forma nuova, conservando però le caratteristiche strutturali già esistenti.

Sarebbe stata sufficiente l'emanazione di una disciplina attuativa, destinata a stabilire obblighi formali non automaticamente applicabili in via interpretativa ad un fenomeno commerciale distinto da quello del consumo di tabacchi.

Tuttavia, se si valuta il fenomeno della sigaretta elettronica, rispetto alla tassazione delle sigarette, in termini ambientali, di tutela della salute e della spesa pubblica, si può, forse, escludere che sul Legislatore incombesse un vero e proprio obbligo di intervento perequativo, anche perché l'Unione europea, come sede della tutela della concorrenza e dell'armonizzazione delle imposte sul consumo non sembra per ora orientata ad intervenire.

Resta dunque da riconoscere che – come dimostrano l'assenza di un intervento in sede europea, in difetto di una previsione di chiusura destinata, nelle Direttive, a includere a priori nella disciplina delle accise i succedanei e la diversità di reazione degli ordinamenti fiscali nei diversi Paesi europei – il Legislatore nazionale poteva discrezionalmente decidere se intervenire, e se farlo in modo da orientare il consumo verso i prodotti tradizionali o verso quelli innovativi¹⁵⁸.

terminazioni normative. L'autore fa riferimento altresì all'orientamento della Corte costituzionale (in particolare Corte cost. 11 ottobre 2012, n. 223) secondo cui «l'eccezionalità della situazione economica che lo Stato deve affrontare è, infatti suscettibile senza dubbio di consentire al legislatore anche il ricorso a strumenti eccezionali, nel difficile compito di contemperare il soddisfacimento degli interessi finanziari e di garantire i servizi e la protezione di cui tutti i cittadini necessitano».

¹⁵⁸ In tal senso BASILAVECCHIA, *Tributi e mercato: il caso delle sigarette elettroniche*, cit., p.

Dal punto di vista fiscale, ci si può domandare in che modo potrà incidere sul funzionamento del nuovo prelievo l'assenza di un coordinamento europeo e l'atteggiamento degli Stati membri; mentre in una visione più allargata ci si chiede se la diffusione della sigaretta elettronica possa effettivamente avere un'adeguata risposta sul piano legislativo e amministrativo, che coordini la leva fiscale con la tutela ambientale e la salute pubblica.

Posto che il prelievo sulle sigarette elettroniche si configura come un'accisa non armonizzata, gli si applicherà, in via generale tutta la disciplina delle accise prevista all'interno del Testo Unico con ricadute sia di carattere formale, sia di carattere sostanziale anche nell'ambito dell'ordinamento europeo.

Per quel che riguarda il profilo applicativo, la commercializzazione delle sigarette elettroniche è subordinata alla preventiva autorizzazione da parte dell'Agenzia delle Dogane che viene rilasciata solamente ai soggetti in possesso dei requisiti richiesti per la gestione dei depositi fiscali di tabacchi lavorati (art. 3, D.M. 22 febbraio 1999, n. 67).

L'art. 62 *quater*, al comma 3, prevede altresì la preventiva prestazione di una cauzione, da parte del soggetto autorizzato alla commercializzazione delle sigarette elettroniche come garanzia dell'imposta dovuta per ciascun periodo di imposta.

Tutta l'attività di accertamento e controllo è rimessa all'Amministrazione finanziaria che si avvale anche della collaborazione della Guardia di finanza.

Per il profilo sanzionatorio, si rendono applicabili le sanzioni previste per le infrazioni alla disciplina delle accise, comprese la mancanza di licenza, l'irregolare tenuta della contabilità e dei registri nonché l'omessa o tardiva presentazione delle dichiarazioni e delle denunce prescritte sono ora estese anche «all'omessa, incompleta o tardiva presentazione dei dati, dei documenti delle dichiarazioni» da inviare in via telematica e «alla dichiarazione di valori difformi da quelli accertati»¹⁵⁹.

198, il quale ritiene che «in assenza di un obbligo di rispettare indirizzi delle direttive europee, la discrezionalità legislativa sembra essere stata ispirata da considerazioni essenzialmente di gettito, e forse di tutela di un equilibrio di mercato. Non si è perseguito un indirizzo incentivante del consumo del nuovo prodotto elettronico, ma si è ripristinata una maggiore parità concorrenziale».

¹⁵⁹ Sugli aspetti strettamente sanzionatori si rinvia, per ulteriori approfondimenti a: PALACCHINO, *Sanzioni in materia di accise*, in AA.VV., *Il diritto tributario comunitario*, cit., p. 947 ss.; CERIONI, *Aggravamento delle sanzioni per le violazioni accertate dall'Agenzia delle dogane*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 1859, secondo cui in materia di accise, il decreto semplificazioni ha provveduto ad aggiornare gli importi delle sanzioni previste dagli artt. 50, comma

Con il D.M. 16 novembre 2013, si è dato attuazione al regime della commercializzazione delle sigarette elettroniche, stabilendo il contenuto e le modalità di presentazione dell'istanza all'Agenzia delle Dogane ai fini dell'autorizzazione; i criteri per la prestazione della garanzia; le indicazioni per la liquidazione e per il versamento dell'accisa anche nel caso delle vendite a distanza¹⁶⁰ quali operazioni effettuate in ambito comunitario tra un fornitore e un consumatore privato, residenti in due diversi Stati, entrambi appartenenti all'Unione europea.

Nell'ambito delle accise l'art. 10 *bis* TUA, prende in esame le transazioni aventi ad oggetto prodotti già assoggettati ad accisa in un altro Stato membro europeo, ad eccezione dei tabacchi lavorati, prevedendo che l'acquisto di tali prodotti sia soggetto ad accisa in Italia al verificarsi di determinate condizioni.

La norma trova quindi applicazione nel caso in cui i prodotti già tassati in un altro Stato membro dell'UE, siano acquistati da un privato stabilito nel territorio italiano, ovvero da un soggetto che esercita un'attività economica ma che agisce in qualità di privato, spediti o trasportati nel territorio nazionale direttamente o indirettamente dal venditore comunitario o per suo conto.

Si tratta proprio delle vendite a distanza, concluse via Internet (si pensi ad es. all'acquisto *on line* di prodotti alcolici). Nello specifico viene prevista la figura del rappresentante fiscale quale soggetto che, per conto del cedente comunitario, è debitore dell'accisa su tali vendite¹⁶¹. Si ritiene applicabile la disciplina delle vendite a distanza anche alle sigarette elettroniche.

1, e 59, comma 5, D.Lgs. n. 504/1995, che, indipendentemente dall'applicazione delle pene previste per le violazioni costituenti reato, sanzionano tutte le infrazioni alla disciplina delle accise stabilita dallo stesso Testo Unico e dalle relative norme di esecuzione, prive di una sanzione specifica, con una pena ora variabile tra 500 e 3.000 euro.

¹⁶⁰ L'ordinamento europeo è intervenuto sulla materia con la Direttiva 97/7/CE del 20 maggio 1997, relativa ai contratti a distanza, definendoli come: «qualunque contratto avente ad oggetto beni o servizi stipulato tra un fornitore ed un consumatore nell'ambito di un sistema di vendita e prestazione di servizi organizzato dal fornitore che, per tale contratto, impiega esclusivamente una o più tecniche di comunicazione a distanza fino alla conclusione del contratto, compresa la conclusione del contratto stesso». La Direttiva è stata abrogata e tutti i riferimenti alla stessa saranno sostituiti dalla Direttiva 2011/83/UE del 25 ottobre 2011. Su tali profili cfr.: FICOLA, SANTACROCE, *Commercio elettronico: identificazione del prestatore e del committente*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 1145 ss.

¹⁶¹ Per ulteriori riflessioni sul tema cfr. GIUIA, LANFALONI, CONTEDEUCA, *Obblighi e regime autorizzativo del rappresentante fiscale designato per la vendita di prodotti ad accisa assolta in altro Stato UE*, in *Fisco*, 2013, p. 2568 ss.

Sin dalla sua istituzione, la dottrina¹⁶² ha evidenziato dubbi di legittimità costituzionale dell'accisa applicabile alle sigarette elettroniche in virtù del fatto che l'elevata tassazione dei nuovi prodotti si può tradurre in una violazione dell'art. 53 Cost., come collegamento tra l'art. 32 e l'art. 81 Cost.

Infatti, proprio in funzione di tali rilievi, il regolamento attuativo è stato già oggetto di una ordinanza di rimessione alla Corte costituzionale da parte del TAR Lazio¹⁶³ per contrasto con i principi di ragionevolezza e proporzionalità di cui all'art. 3 Cost., nonché con quelli di imparzialità e buon andamento di cui all'art. 97 Cost.

A seguito di tale rinvio, la Corte costituzionale¹⁶⁴ ha giudicato la disposizione illegittima sotto due profili. Il primo attiene al diritto alla salute e al principio di capacità contributiva; il secondo concerne il rispetto dell'art. 23 Cost.¹⁶⁵.

Per quanto riguarda la riserva di legge¹⁶⁶, le argomentazioni della Cor-

¹⁶² GIOVANNINI, *Un "fil di fumo": la tassazione delle sigarette elettroniche e la tutela della salute*, cit., p. 719, secondo cui «assoggettare le sigarette elettroniche ad un'aliquota impositiva elevatissima, superiore a quella di altri prodotti da fumo risulta contraddittorio non soltanto in termini di politica sanitaria, ma anche in chiave costituzionale, in relazione all'art. 32 e all'art. 53 Cost. Infatti, accanto ad un immediato incremento di gettito collegato alla nuova tassazione, si pone, nel medio periodo, un aumento esponenziale della spesa sanitaria per il mancato contenimento di patologie collegate alla non adozione di politiche di prevenzione».

¹⁶³ TAR Lazio 2 aprile 2014, n. 735.

¹⁶⁴ Corte cost. 15 maggio 2015, n. 83.

¹⁶⁵ SORRENTINO, *Sigarette elettroniche tra imposizione fiscale e riserva di legge*, in *Giur. cost.*, 2015, p. 738, per il quale la Corte si è «limitata a scrutinare il profilo evidenziato dalle ordinanze di rimessione, pronunciando una decisione che, al di là dei suoi modesti effetti concreti, ribadisce in modo chiaro ed in equivoco la portata della riserva di legge dell'art. 23, Cost., richiamando una giurisprudenza risalente al 1957 (sent. n. 4) particolarmente rigorosa, la quale non permette che la determinazione della base imponibile del tributo sia affidata all'amministrazione titolare del potere impositivo, senza che la legge offra elementi atti a delimitare quella determinazione. Nella specie la vaghezza del riferimento alle sostanze, diverse dalla nicotina, ma idonee a sostituire il consumo dei tabacchi lavorati e dei dispositivi meccanici ed elettronici che ne permettono il consumo, è ritenuta dalla Corte inidonea a delimitare la discrezionalità amministrativa nella definizione della base imponibile»; GIOVANNINI, *La Consulta dichiara illegittima l'imposta sulle sigarette elettroniche*, in *Corr. trib.*, 2015, p. 2341 ss.; DONATELLI, *Riserva di legge relativa e base imponibile del tributo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, II, 2016, p. 3 ss.; ROVAGNATI, *Sul contrasto con l'art. 3 Cost. della disciplina fiscale delle cd. sigarette elettroniche*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, p. 12 ss.

¹⁶⁶ Molto ampia è la dottrina che si è occupata della riserva di legge in materia tributaria, senza pretesa di completezza cfr. FEDELE, *Rapporti civili, sub art. 23*, in *Comm. Cost.*, Branca, Roma-Bologna, 1978, p. 99; CARLASSARE, *Legge (riserva di)*, in *Enc. giur.*, vol. XVIII, Roma, 1990; GRIPPA SALVETTI, *Riserva di legge e delegificazione nell'ordinamento tri-*

te riprendono sostanzialmente, i suoi precedenti.

Come è noto, l'attuale principio costituzionale garantisce i cittadini dall'incertezza e si risolve in una norma di bilanciamento a favore delle minoranze parlamentari che non trovano nel Governo espressione o rappresentanza diretta. La Corte ha da sempre affermato che «per rispettare la riserva relativa, è quanto meno necessaria che la preventiva determinazione si basi su sufficienti criteri direttivi di base e linee generali di disciplina della discrezionalità amministrativa¹⁶⁷, richiedendo in particolare che la concreta entità della prestazione imposta sia desumibile chiaramente dagli interventi legislativi che riguardano l'attività dell'amministrazione»¹⁶⁸.

La norma dell'art. 62 *quater*, D.Lgs. n. 504/1995, invece, affida ad una valutazione soggettiva ed empirica – la idoneità di prodotti non contenenti nicotina alla sostituzione dei tabacchi lavorati – l'individuazione della base imponibile nemmeno offre elementi dai quali ricavare, anche in via indiretta, i criteri e i limiti volti a circoscrivere la discrezionalità amministrativa nella definizione del tributo.

Per la Corte, l'art. 23, Cost., impone al Legislatore l'obbligo di determinare preventivamente i criteri direttivi e le linee generali di disciplina della discrezionalità amministrativa¹⁶⁹.

L'altro profilo affrontato dalla Corte costituzionale riguarda il rapporto tra il diritto alla salute e le entrate pubbliche e più in generale tra razionale allocazione delle risorse pubbliche, capacità contributiva e spesa.

I Giudici della Consulta, in sostanza affermano che «dai lavori preparatori si desume che la nuova imposta trova primaria giustificazione nell'esigenza fiscale di recupero di un'entrata erariale – l'accisa sui tabacchi, con particolare riguardo alle sigarette – che ha subito una rilevante erosione, per effetto dell'affermazione sul mercato delle sigarette elettroniche.

Il principio della discrezionalità e dell'insindacabilità delle opzioni legislative, però, incontra il limite della manifesta irragionevolezza¹⁷⁰, che nel caso in esame risulta varcato dalla indiscriminata sottoposizione ad imposta

butario, Milano, 1998, p. 35 ss.; CIPOLLINA, *La riserva di legge in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di Perrone, Berliri, cit., p. 163.

¹⁶⁷ Corte cost. 26 ottobre 2007, n. 350 e Corte cost. 26 marzo 2003, n. 105.

¹⁶⁸ Corte cost. 5 giugno 2007, n. 190 e Corte cost. 4 aprile 2011, n. 115.

¹⁶⁹ Così GIOVANNINI, *La Consulta dichiara illegittima l'imposta sulle sigarette elettroniche*, cit., p. 2342.

¹⁷⁰ Sul principio costituzionale della ragionevolezza, v. per tutti MORRONE, *Il custode della ragionevolezza*, Milano, 2001.

di qualsiasi prodotto contenente “altre sostanze”, diverse dalla nicotina, purché idoneo a sostituire il consumo dei tabacchi lavorati e, in definitiva, di prodotti che non hanno nulla in comune con i tabacchi lavorati».

La violazione dell'art. 3, Cost., è dunque palese e va ravvisata nell'intrinseca irrazionalità della disposizione che assoggetta ad un'aliquota unica ed indifferenziata una serie eterogenea di sostanze, non contenenti nicotina, e di beni, ad uso promiscuo¹⁷¹.

Se appare infatti condivisibile che il regime impositivo sui tabacchi trovi la sua giustificazione nel disvalore nei confronti di un prodotto riconosciuto come gravemente nocivo per la salute e del quale si cerca di scoraggiare il consumo, secondo la sentenza tale medesimo presupposto non sussiste nel caso di prodotti diversi dalla nicotina, idonei però a sostituire il consumo di tabacco, nonché delle sigarette elettroniche.

Di conseguenza, come si legge nella sentenza, appare irragionevole una estensione della disciplina propria dei tabacchi anche al «commercio di liquidi aromatizzati e di dispositivi per il relativo consumo, i quali non possono essere considerati succedanei del tabacco».

Pertanto il diritto alla salute entra nel diritto tributario mediante l'art. 3, Cost.¹⁷², nel senso che va visto anche in funzione della spesa pubblica e dell'allocazione delle risorse.

Sicuramente si tratta di un panorama del tutto nuovo che ci porterà a dover reinterpretare il principio di capacità contributiva anche rispetto ad altri beni ai quali si può guardare per la tassazione futura: i cibi ad alto contenuto di zucchero e quindi dannosi per la salute¹⁷³ (v. *retro*, Cap. I).

¹⁷¹ CAMPODINICO, *L'incostituzionalità dell'imposta di consumo sulle sigarette elettroniche*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, p. 1267, per il quale «il giudizio di ragionevolezza operato dalla Corte in base al parametro di costituzionalità di cui all'art. 3, Cost., non subisce limitazioni nonostante manchi ancora una certezza scientifica riguardo alle possibili conseguenze nocive per la salute derivanti dal consumo di sigarette elettroniche».

¹⁷² Per GIOVANNINI, *La Consulta dichiara illegittima l'imposta sulle sigarette elettroniche*, cit., pp. 2343-2344, il problema attiene al rapporto tra art. 53, art. 81 e art. 32, Cost., nel senso che «il diritto del singolo e l'interesse della collettività si incardinano ormai su una nozione di “salute” dai confini sempre più estesi ... comprensiva non soltanto delle cure e dell'assistenza per malattie o infermità manifeste».

¹⁷³ Si tratta di un tema che sta emergendo nell'ambito del diritto tributario. Per URICCHIO, *La tassazione sugli alimenti tra capacità contributiva e fini extrafiscali*, in AA.VV., *La dimensione promozionale del fisco*, cit., p. 281, «nel passato la tassazione degli alimenti è stata largamente adoperata per conseguire maggiori entrate. Solo recentemente, l'esigenza di promuovere stili alimentari corretti ha indotto il legislatore a intervenire, oltre che attraverso strumenti di carattere fiscale sulla base della loro capacità condizionante dei comportamenti degli individui e dei gruppi sociali».

È di tutta evidenza, infatti, come la normativa fiscale possa “orientare” le abitudini nutrizionali, sia assoggettando a tassazione cibi dannosi per la salute, sia detassando cibi sani, sia promuovendo o incentivando il consumo di questi ultimi¹⁷⁴.

Invero, se molte delle considerazioni espresse nella sentenza sono condivisibili, con riguardo all’ipotesi in cui le sigarette elettroniche non siano utilizzate per consumare prodotti non contenenti nicotina, è opportuno evidenziare che la tassazione degli “strumenti” appare coerente con il più generale concetto di “destinazione del bene”, al pari di ciò che accade per i prodotti energetici, laddove, a prescindere dalle caratteristiche chimiche, viene tassato l’olio minerale non in quanto tale ma come prodotto complessivamente destinato al fine preordinato.

Da ultimo, si segnala che a seguito della Direttiva 2014/40/UE volta ad armonizzare le legislazioni degli Stati membri in materia di trattamento e commercio dei prodotti del tabacco, il Governo italiano ha emanato il D.Lgs. 15 dicembre 2014, n. 188, apportando modifiche sostanziali al sistema di tassazione dei tabacchi lavorati, ivi compresi i c.d. “trinciati per sigarette”, i sigari ed i sigaretti, nonché dei prodotti del tabacco e dei prodotti da fumo diversi dal tabacco che si consumano senza combustione mediante specifici dispositivi elettronici e, per quanto riguarda le sigarette elettroniche viene in parte riformulata la norma del TUA, moderando l’imposta di consumo in misura pari al 50% dell’accisa gravante sull’equivalente quantitativo di sigarette.

16. *L’accisa spagnola sui prodotti energetici*

Tutta la disciplina delle accise contenuta nella Direttiva generale individua sia, i principi generali applicabili all’intero settore, sia le regole relative alla riscossione delle accise nell’Unione in modo da evitare che imposizioni indirette supplementari ostacolino indebitamente gli scambi.

Ciò nondimeno, la Direttiva prevede che gli oli minerali possono formare oggetto di un’imposizione indiretta, diversa dall’accisa armonizzata quando sono soddisfatte due condizioni cumulative¹⁷⁵.

¹⁷⁴ L’utilizzo di tali tributi consente di dare attuazione al precetto costituzionale che tutela la salute (art. 32 Cost.), cfr. SCIANCALEPORE, *La tassazione nutrizionale tra diritto ad una sana alimentazione e crisi delle finanze pubbliche*, in AA.VV., *Ambiente, energia, alimentazione. Modelli giuridici comparati per lo sviluppo sostenibile*, a cura di Feroni, Frosini, Mezzetti, Petrillo, Cesfin on line, 2016, p. 179 ss.

¹⁷⁵ Art. 3, par. 2 della Direttiva 92/12/CEE, ora Direttiva 2008/118/CE.

Tale imposizione deve, da un lato, perseguire una o più finalità specifiche e, dall'altro, rispettare le regole d'imposizione applicabili ai fini delle accise o dell'IVA per la determinazione della base imponibile, il calcolo, l'esigibilità e il controllo dell'imposta.

Basandosi su quest'ultima possibilità, la Spagna ha istituito un'imposta sulle vendite al dettaglio di determinati oli minerali («IVMDH»). Il tributo era diretto a finanziare le nuove competenze trasferite alle Comunità autonome spagnole in materia di sanità, nonché, eventualmente, le spese ambientali¹⁷⁶.

L'IVMDH è rimasta in vigore nel periodo compreso fra il 1 gennaio 2002 e il 1 gennaio 2013, data in cui è stata integrata nell'accisa armonizzata sugli oli minerali.

Prima di soffermarsi sul ragionamento intrapreso dai giudici europei, è opportuno ribadire alcune considerazioni sullo specifico contesto normativo spagnolo ed europeo nel quale si inserisce la decisione della Corte di Giustizia.

Come è noto, il processo di armonizzazione che ha caratterizzato il settore delle accise ha portato all'emanazione di una disciplina generale che ha fissato regole inerenti le modalità applicative delle accise sugli oli minerali (quali benzina, gasolio, olio combustibile e cherosene), con la finalità di evitare che eventuali imposizioni indirette introdotte dagli Stati membri potessero ostacolare gli scambi nell'ambito dell'Unione europea.

È stata comunque riconosciuta agli Stati la possibilità di prevedere un'ulteriore forma di tassazione indiretta per gli oli minerali, distinta dall'accisa armonizzata disciplinata dalla Direttiva generale, a condizione che sussistano le condizioni (art. 3, par. 2 della Direttiva 92/12/CEE).

Avvalendosi di tale facoltà, l'ordinamento spagnolo con la L. 27 dicembre 2011, n. 24, ha istituito un tributo indiretto che gravava sul consumo di alcuni oli minerali (*Impuestos sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos*).

In particolare, è stato previsto che l'imposta sia «assolta singolarmente

¹⁷⁶ Per la dottrina spagnola che si è occupata del tema si può fare riferimento a: CALVO VERGEZ, *Pasado, presente y futuro del Impuesto sobre ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos tras su supresión por la ley 2/2012 e integraci3n en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos*, in *Quincena Fiscal*, n. 22/2012; DEL BLANCO GARCIA, *La incidencia del derecho de la Uni3n Europea en el poder tributario del las Comunidades Aut3nomas: la supresión del Impuesto sobre Venta Minoristas de Determinados Hidrocarburos*, in *Cr3nica tributaria*, 2013, p. 75; GARCIA NOVOA, *La devoluci3n del Impuesto sobre Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos*, *ivi*, n. 14/2014.

sulle vendite al dettaglio dei prodotti annoverati nel suo ambito di applicazione oggettivo, ... gli importi provenienti da detta imposta saranno totalmente destinati al finanziamento di spese sanitarie, secondo criteri obiettivi fissati a livello nazionale. Fermo restando quanto precede, la parte di risorse derivante dalle aliquote d'imposta delle Comunità autonome potrà essere destinata al finanziamento di interventi nel settore dell'ambiente, parimenti secondo il medesimo tipo di criterio¹⁷⁷».

Per ciò che concerne il profilo dell'esigibilità, la disciplina dell'IVMDH, precisa che «l'imposta diviene esigibile al momento della messa a disposizione dei prodotti inclusi nell'ambito di applicazione oggettivo nei confronti degli acquirenti o, se del caso, all'atto del loro autoconsumo, purché sia stato appurato il regime di sospensione ... relativo alle accise».

La sentenza della Corte di Giustizia¹⁷⁸ è incentrata sulla verifica del presunto contrasto tra la disciplina spagnola istitutiva del tributo ed i principi europei enucleati dalla Direttiva generale accise 92/12/CEE che condizionano la previsione di un'accisa non armonizzata.

La controversia è stata incardinata da un'impresa di trasporto merci (quale consumatore finale) con sede nel territorio della Comunità autonoma di Catalogna, che riteneva l'imposta incompatibile con la disciplina europea.

Nella decisione la Corte di Giustizia dichiara che l'IVMDH è in contrasto con la Direttiva generale sulle accise.

I Giudici europei considerano, infatti, che un'imposta siffatta non presenta una finalità specifica ai sensi della Direttiva sulle accise. Secondo la Corte, per essere specifica, una finalità non deve essere puramente di bilancio. Nella fattispecie, il gettito dell'IVMDH è stato assegnato alle Comunità autonome allo scopo di finanziare l'esercizio da parte di queste ultime di talune loro competenze¹⁷⁹.

¹⁷⁷ Per l'art. 9, cit., sono vendite al dettaglio: «a) le vendite o le forniture di prodotti annoverati nell'ambito di applicazione oggettivo destinati al consumo diretto degli acquirenti. In ogni caso, sono considerate "vendite al dettaglio" le vendite effettuate in esercizi di vendita al dettaglio al punto 2, lettera a), infra, a prescindere dalla destinazione data dagli acquirenti ai prodotti acquistati; b) le importazioni e gli acquisti intracomunitari di prodotti annoverati nell'ambito di applicazione oggettivo quando sono direttamente destinati al consumo da parte dell'importatore o dell'acquirente in un impianto per autoconsumo». Per ulteriori riflessioni cfr. ORLANDI, *Gli orientamenti della giurisprudenza europea sulla tassazione degli oli minerali in Italia ed in Spagna: un'occasione per riflettere sulla fiscalità ambientale nel contesto dei principi europei*, in AA.VV., *I tributi nella giurisprudenza delle Corti*, a cura di Ingresso, Fiorentino, Napoli, 2015, p. 341 ss.

¹⁷⁸ Corte di Giustizia UE 27 febbraio 2014, causa C-82/12.

¹⁷⁹ Su tale profilo cfr. MARTIN QUERALT, *La anulació del Impuesto sobre el centimo*

Orbene, il rafforzamento dell'autonomia di una collettività territoriale mediante il riconoscimento del prelievo fiscale costituisce un obiettivo puramente di bilancio, il quale non può, di per sé solo, costituire una finalità specifica.

Peraltro, la circostanza che il gettito dell'IVMDH debba obbligatoriamente essere destinato, in forza della normativa nazionale, alla copertura delle spese sanitarie costituisce una semplice modalità di organizzazione interna del bilancio dell'ordinamento spagnolo e non è quindi sufficiente per attribuire all'imposta una finalità specifica. In caso contrario, qualsiasi finalità potrebbe essere considerata come specifica, ciò che priverebbe l'accisa non armonizzata di ogni effetto utile.

Secondo la Corte, affinché si possa considerare la finalità specifica, l'IVMDH dovrebbe essere diretta, di per sé, a garantire la tutela della salute e dell'ambiente.

Ciò si verificherebbe segnatamente se il gettito dell'imposta fosse destinato alla riduzione dei costi sociali e ambientali specificamente connessi al consumo degli oli minerali su cui essa grava, solo in questo modo sussisterebbe un nesso diretto tra la destinazione del gettito e la finalità dell'imposta¹⁸⁰.

Nondimeno, il gettito dell'IVMDH viene attribuito dalle Comunità autonome alle spese sanitarie in generale e non a quelle specificamente connesse al consumo degli oli minerali assoggettati a imposta. Orbene, siffatte spese generali possono essere finanziate dal gettito di tributi rientranti nella fiscalità generale di qualsiasi natura. A ciò si aggiunga che la normativa spagnola non prevede meccanismi vincolati di assegnazione del gettito per fini ambientali.

Ciò posto, si potrebbe considerare che un'imposta del genere sia diretta di per sé a garantire la tutela dell'ambiente soltanto qualora la sua struttura segnatamente alla materia imponibile o all'aliquota d'imposta fosse concepita in modo tale da scoraggiare i contribuenti dall'utilizzare oli minerali o da incoraggiare il consumo di prodotti ecocompatibili come le energie rinnovabili.

Alla luce della decisione della Corte di Giustizia, si è posto anche un problema di natura finanziaria, legato all'esigenza del Governo spagnolo di far

sanitario y la necesaria coherencia y responsabilidad del legislator en el diseno de los tributos, in Tribuna Fiscal, 2014, p. 273, secondo cui «El IVMDH, aunque establecia la posibilidad de que las Comunidades Autónomas destinaran parte del mismo al medio ambiente, en puridad no lo exigia, declarándose, sin más, con caracter general, la genérica y sufrida financiación de un servicio general como es la sanidad, que como fin nada tiene de distinto a los generales financiados por cualquier tributo».

¹⁸⁰ Cfr. MARTINEZ LOZANO, *Anàlisi crític de la sentència del TJUE sobre el cèntimo sanitari*, in *Tribuna Fiscal*, 2014, p. 274; CALVO VERGEZ, *El devenir de la Sentència del TJUE de 27 de febrer de 2014 relativa al cèntimo sanitari i su projecció en nostre àmbit jurisdiccional*, in *Quincena Fiscal*, n. 3/2015.

fronte alla gestione delle molteplici controversie attivate dagli operatori volte ad ottenere il rimborso dell'accisa dichiarata incompatibile con l'ordinamento europeo¹⁸¹.

Basti pensare che il gettito del tributo destinato al finanziamento della sanità pubblica delle Comunità autonome, ha raggiunto un importo pari a 13 miliardi di euro, circa, nel periodo compreso fra il 2002 e il 2011¹⁸².

Come già precisato, per quanto riguarda il processo di armonizzazione, è noto come le competenze dell'Unione europea nell'ambito dell'imposizione indiretta siano previste direttamente dai Trattati europei.

All'interno del sistema dei tributi armonizzati, le accise sono state introdotte negli ordinamenti interni degli Stati membri in recepimento di norme europee di diritto derivato emanate 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.

Il processo di integrazione europea ha tuttavia, lasciato agli Stati membri la facoltà di introdurre o mantenere accise diverse a condizione che non desero luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse al passaggio di una frontiera.

Pertanto al regime tributario delle accise armonizzate si affianca quello delle accise "non armonizzate".

¹⁸¹ Per IBANEZ GARCIA, *Vias dispuestas en nuestro ordenamiento para realizar el derecho de reparación derivado de las Sentencias del TJUE en materia tributaria (a propósito de la recuperación del céntimo sanitario)*, in *Revista de Contabilidad y Tributación*, 2014, p. 15 ss., «Es claro que la Sentencia del Tribunal de Justicia declaró que el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos es contrario al derecho de la Unión y, en virtud de ello, han de devolverse los impuestos indebitamente recaudados».

¹⁸² In virtù del rischio finanziario, l'ordinamento spagnolo aveva chiesto la limitazione nel tempo degli effetti della sentenza, ma la Corte non ha riconosciuto tale possibilità per l'assenza di buona fede degli organi governativi informati sin dal 2001 della presunta contrarietà dell'accisa con la disciplina europea, mediante un procedimento per inadempimento. Infatti per giurisprudenza costante, le conseguenze finanziarie che potrebbero derivare per uno Stato membro da una sentenza pronunciata in via pregiudiziale non giustificano, di per sé, la limitazione dell'efficacia nel tempo della stessa. Se così non fosse, le violazioni di maggiore gravità sarebbero trattate più favorevolmente, dal momento che sono queste che possono comportare implicazioni finanziarie di maggiore rilevanza per gli Stati membri. Inoltre, limitare gli effetti nel tempo di una sentenza basandosi soltanto su considerazioni di questa natura porterebbe ad una sostanziale riduzione della tutela giurisdizionale dei diritti che i contribuenti traggono dalla normativa fiscale dell'Unione (in tal senso Corte di Giustizia UE 9 marzo 2000, causa C-437/97, cit.).

Tale facoltà è stata riconosciuta per ragioni di gettito, in considerazione del fatto che l'accisa è strutturata come prelievo che può incidere sul consumo di determinati beni.

Il regime delle accise non armonizzate consente altresì agli Stati membri di introdurre, sui prodotti per i quali già sussiste un'accisa armonizzata, ulteriori imposte indirette, aventi specifiche finalità, purché tali imposte siano conformi alle norme fiscali comunitarie applicabili per le accise o per l'IVA in materia di determinazione della base imponibile, calcolo, esigibilità e controllo dell'imposta, escludendo da tali norme le disposizioni che prevedono regimi agevolati.

Si tratta di un aspetto rilevante che consente agli Stati di utilizzare l'imposta anche per conseguire obiettivi di politica ambientale o di salute pubblica.

Tuttavia, anche nell'ambito delle accise non armonizzate gli Stati possono essere soggetti al sindacato della Corte di Giustizia qualora emergano profili di incompatibilità con la normativa europea derivanti dalle norme primarie o dagli stessi principi elaborati dalla giurisprudenza.

Pertanto, da un lato, abbiamo un modello di tassazione unico, per ciò che concerne la struttura delle accise, derivante dai principi della Direttiva 2008/118/CE che si prefigge lo scopo, analogamente all'abrogata Direttiva 92/12/CEE, di garantire il corretto funzionamento del mercato unico in relazione alla libera circolazione dei prodotti soggetti ad accisa, accrescendo la certezza giuridica per gli operatori del settore; dall'altro, un sistema organico di tassazione dei consumi fondato sull'Iva e sulle accise armonizzate.

L'analisi di alcune fra le più rilevanti fattispecie, nel settore delle accise non armonizzate, ha messo in luce l'importanza che tali tributi possono acquisire in ambito europeo. Come si è visto, essi possono assumere anche una valenza extrafiscale a tutela di interessi generali, nel rispetto dei principi fiscali europei al pari di qualsiasi altro prelievo tributario.

Pertanto, in una ottica di incentivazione centrata sulle imposte che tassano i consumi di determinati beni, gli Stati devono sempre tener conto dei principi basilari della politica fiscale europea, come il principio di non discriminazione, che, come più volte ribadito dalla Corte di Giustizia non può essere violato per la realizzazione di interessi extrafiscali. Non può tuttavia escludersi che, posto il ruolo crescente della politica ambientale e di altre esigenze meritevoli di tutela (ad es. salute, occupazione, ecc.) funzionali allo sviluppo socio-economico dell'Unione, in futuro, la potestà impositiva degli Stati membri in materia di fiscalità possa essere finalizzata anche al rispetto delle norme europee in materia ambientale o di altre discipline funzionali allo sviluppo della collettività. «Non sarebbe improbabile che la Corte di giustizia, seguen-

do un percorso analogo a quello che ha portato negli anni novanta all'affermazione delle norme del Trattato in materia di libertà fondamentali sulle norme nazionali in materia fiscale, valuti la compatibilità delle disposizioni interne (anche) rispetto alle norme comunitarie in materia di ambiente¹⁸³».

Tutto ciò troverebbe piena compatibilità con gli scenari della politica europea tracciati dal Trattato di Lisbona, in cui l'obiettivo della crescita economica in una dimensione internazionale è subordinato alla sua sostenibilità. L'ampliamento dell'integrazione europea influenza anche i profili che riguardano la tassazione sui consumi che assume un carattere più generalizzato, non più vincolato a specifiche politiche od azioni¹⁸⁴.

In tale contesto anche la tassazione sul consumo potrà assumere un ruolo ancor più significativo, mediante un diverso temperamento degli interessi senza trascurare, al contempo, i principi fiscali europei garantiti dall'attività integrativa della giurisprudenza europea.

¹⁸³ P. SELICATO, *Imposizione fiscale e principio "chi inquina paga"*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 1160.

¹⁸⁴ Da tempo le istituzioni comunitarie hanno individuato nella fiscalità uno strumento per la realizzazione degli obiettivi di natura ambientale. Proprio in tale contesto si inquadrano i lavori che hanno condotto all'approvazione della Direttiva sulla tassazione dei prodotti energetici che ha rappresentato un primo passo importante verso la strategia rivolta al perseguimento di finalità ambientali mediante lo strumento impositivo. Per MELIS, PERSIANI, *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali*, cit., p. 290, la strategia Europa 2020 «ha posto un importante accento sulle tematiche ambientali, evidenziando la necessità del raggiungimento dei relativi obiettivi in punto di riduzione di gas a effetto serra, di innalzamento della quota di fonti di energia rinnovabile e di miglioramento dell'efficienza energetica, ciò che genererebbe non solo un importante risparmio finanziario sulle fonti di approvvigionamento petrolifere, ma – e, in un'ottica di miglioramento dell'economia sociale, soprattutto – anche nuovi posti di lavoro ed un rilevante incremento del prodotto interno lordo europeo». Sul tema cfr. Comunicazione della commissione 3 marzo 2010, COM (2010) 2020, *Una strategia per una crescita intelligente, sostenibile e inclusiva*, pp. 5-17.

CAPITOLO III

I PROFILI SOSTANZIALI DELLE ACCISE
NEL SISTEMA ITALIANO

SOMMARIO:

1. L'esperienza italiana. – 2. L'individuazione della fattispecie imponibile. – 3. La rilevanza dell'immissione in consumo. – 4. *Segue*: il presupposto dell'accisa sul gas naturale. – 5. Il regime fiscale delle sigarette: implicazioni nella ricostruzione della fattispecie imponibile. – 6. Il rilievo dell'abbuono nell'identificazione del presupposto. – 7. La soggettività passiva. – 8. *Segue*: i soggetti passivi individuati dal Testo Unico Accise. – 9. *Segue*: i soggetti obbligati previsti dal D.Lgs. 29 marzo 2010, n. 48. – 10. *Segue*: il soggetto obbligato e il soggetto passivo nell'accisa sull'energia elettrica. – 11. *Segue*: i soggetti passivi dell'accisa sul gas naturale e la traslazione sul consumatore finale. – 12. Il dibattito classico sulla capacità contributiva. – 13. La capacità contributiva nelle imposte sui consumi. – 14. La traslazione nelle accise. – 15. La fattispecie imponibile ed i "criteri di riparto" nelle accise.

1. *L'esperienza italiana*

Le accise sono tributi di antiche origini rivitalizzati dall'ordinamento europeo anche grazie ai molteplici interventi interpretativi della Corte di giustizia che si inseriscono all'interno di un settore nel quale esigenze impositive nazionali e comunitarie devono integrarsi con obiettivi volti alla realizzazione di un sistema armonizzato di scambi. L'imposizione sui consumi, può limitare la libera circolazione dei beni e conseguentemente alterare la concorrenza creando ostacoli alla realizzazione del Mercato unico.

Si è tentato così di trovare un giusto compromesso tra l'esigenza di definire il progetto di armonizzazione della tassazione indiretta e l'opportunità di lasciare margini di autonomia ai singoli Stati. Tuttavia, mentre l'autonomia nell'ambito di un'imposta generale come l'IVA soddisfa principalmente esigenze di finanziamento del bilancio pubblico, l'autonomia nella istituzione di accise consente di soddisfare anche obiettivi di politica nazionale, che possono divergere da Stato a Stato.

Armonizzata dunque la disciplina delle accise su prodotti rilevanti, al fine di ridurre il rischio di distorsioni nel commercio intracomunitario, si è imposta però la necessità di limitare la possibilità per gli Stati membri di applicare ulteriori imposte speciali sugli stessi prodotti o di introdurre accise su altri prodotti o servizi.

L'autonomia delle scelte nazionali è stata valorizzata dalla giurisprudenza europea che riconduce nel consumo l'elemento caratterizzante delle accise.

Nonostante l'interesse dimostrato dagli Stati e dalle istituzioni europee verso questa forma di tassazione, le accise non hanno ricevuto adeguata attenzione dalla dottrina giuridica. Se si volge lo sguardo oltre i confini nazionali non risultano a chi scrive lavori monografici specificamente dedicati al tema delle accise. Sotto questo profilo è evidente che un'eventuale analisi comparatistica potrebbe essere condotta esclusivamente lungo la sola coordinata del dato normativo, traducendosi in un'operazione di non rilevante significatività per le ragioni del presente lavoro. È questo uno dei motivi di interesse dello studio che si sta elaborando che ha l'obiettivo di far emergere le peculiarità di un tributo antico nella struttura ma contemporaneo nella funzione.

Considerata la complessità della tipologia di imposta, di seguito si svolgerà l'esame delle singole componenti strutturali delle accise disciplinate nel Testo Unico.

In tale contesto si cercherà di verificare, analizzando gli elementi costitutivi della fattispecie imponibile, se la categoria delle accise possa essere effettivamente ricompresa, anche da un punto di vista strettamente giuridico, nell'ambito dell'imposizione sui consumi con la conseguenza di dover identificare nel consumatore finale il soggetto passivo del tributo quale effettivo titolare della capacità contributiva.

Rispetto a tale profilo ci si limiterà ad enucleare le principali ricostruzioni dogmatiche, fermo restando che si rimarrà ancorati al filo conduttore che caratterizza l'intero percorso e che consente di valorizzare fortemente l'elemento del consumo che diventa fondante nel valutare tutte le accise in termini di "imposte sul consumo". Pertanto, ci si distaccherà, almeno parzialmente, dalla ricostruzione classica che ha da sempre distinto le accise fra tributi sulla produzione e tributi sul consumo a seconda della valenza attribuita alla produzione o al consumo.

Nella sistematica delle accise particolare rilievo assume anche la disciplina relativa alla struttura ed ai profili applicativi ritenuti strettamente funzionali al concreto adempimento dell'obbligazione tributaria; l'impercettibilità del consumo rende impraticabile lo strumento dell'adempimento volontario, perlomeno nei termini usualmente adottati per le imposte dirette e per

l’IVA, ed impone invece, un’azione di rigorosa vigilanza e controllo da parte dell’Amministrazione doganale rispetto alla misurazione della base imponibile ed al conseguente calcolo dell’imposta.

Per ciò che riguarda la disciplina interna, una delle novità normative è costituita dall’introduzione nell’ambito del TUA delle disposizioni relative alla tassazione dei tabacchi lavorati e dei fiammiferi (art. 62 *bis*)¹ ad opera del D.Lgs. n. 48/2010 che ha adattato le disposizioni nazionali alla nuova disciplina della circolazione intracomunitaria dei prodotti soggetti ad accisa prevista dalla Direttiva 2008/118/CE.

Pertanto il TUA si applica all’intero settore dell’imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi, anche se la definizione di accisa si riferisce ai tributi «sui prodotti energetici, sull’alcole etilico e le bevande alcoliche, sull’energia elettrica e i tabacchi lavorati, diversi dalle altre produzioni indirette previste dal Titolo III del presente testo unico²».

Attualmente le accise armonizzate in vigore nel nostro ordinamento sono le seguenti:

- accisa sui prodotti energetici (art. 21 TUA);
- accisa sull’alcool e sulle bevande alcoliche (art. 27 TUA);
- accisa sui tabacchi lavorati (art. 39 *bis* TUA);
- accisa sull’energia elettrica (art. 52 TUA);
- accisa sul gas metano (art. 26 TUA)³.

Tra le altre imposizioni indirette troviamo la disciplina degli oli lubrificanti, dei bitumi di petrolio e dell’imposta sul consumo delle sigarette elettroniche (cfr. *retro*, Cap. II).

Per completezza, si segnala che recentemente sono state apportate modi-

¹ L’accisa sui fiammiferi è stata abrogata dal D.Lgs. n. 188/2014 a far data dal 1° gennaio 2015. La disciplina dei tabacchi e dei fiammiferi era sparsa in una miriade di leggi tributarie. Per i tabacchi cfr. l’art. 45 ss., L. 17 luglio 1942, n. 907, istitutiva del relativo monopolio; la L. 7 marzo 1985, n. 76 e gli artt. 27 e 28, D.L. n. 331/1993. Per i fiammiferi cfr. il R.D. 11 marzo 1923, n. 560, che ha reintrodotto l’imposta di fabbricazione sui fiammiferi nell’ordinamento italiano, dopo l’abolizione del monopolio legale istituito con il D.L. 31 agosto 1916, n. 1099 e, da ultimo, il D.P.R. 15 dicembre 2003, n. 385.

² Tra le principali modifiche introdotte nel Testo Unico dal D.Lgs. n. 48/2010, si segnalano quelle relative ai soggetti obbligati, agli abbuoni per la perdita e la distruzione dei prodotti soggetti ad accisa, alla circolazione dei prodotti già immessi in consumo in un altro Stato membro, nonché al termine di decadenza previsto per il rimborso. Per una sintesi delle modifiche intervenute nell’ambito del D.Lgs. n. 504/1995, si rinvia a: F. CERIONI, *Modifiche al Testo Unico delle accise*, cit., p. 1543 ss.

³ Per un esame della disciplina precedente al testo unico v. REGAZZONI, *Metano (imposta sul)*, in *Nov.mo dig.*, App. IV, Torino, 1996, p. 1297 ss.

fiche consistenti al TUA, riguardanti i profili applicativi delle accise, dapprima con il D.L. n. 193/2016 e poi con la Legge di Bilancio 2017 (L. 11 dicembre 2016, n. 232). In via di estrema sintesi si citano le innovazioni più importanti, fermo restando che se ne terrà conto nel prosieguo del lavoro.

Viene prevista la possibilità di rateizzare il pagamento dell'imposta dovuta dal gestore del deposito fiscale, laddove questi si trovi in condizioni oggettive e temporanee di difficoltà economica (art. 3, comma 4 *bis*, TUA); l'estensione dei rimborsi anche alle richieste concernenti le agevolazioni accordate sotto forma di restituzione di quanto versato, ovvero mediante altra modalità prevista dalla disciplina relativa alla singola agevolazione (art. 14 TUA); sono disposte modifiche alla procedura di accertamento mediante l'istituzione di nuove forme di contraddittorio con il contribuente (art. 19 TUA); viene innovato il regime del deposito fiscale di alcol e di bevande alcoliche, chiarendo che la produzione e la fabbricazione degli alcolici sono effettuate in regime di deposito fiscale (art. 28 TUA); si introduce una specifica misura di accisa, con un'imposta pari a 403,22 euro per mille litri, per il gasolio commerciale usato come carburante destinato agli automezzi che rispettano le norme sulle emissioni inquinanti (art. 24 *ter* TUA); si introducono modifiche alla disciplina del deposito e della circolazione dei prodotti energetici assoggettati ad accisa (art. 25 TUA); si chiariscono gli obblighi documentali, di tracciamento e di contabilità che si applicano ai prodotti con aliquota zero (art. 37 TUA); si introduce una norma che consente di definire con transazione, per un periodo limitato, le liti fiscali pendenti aventi ad oggetto il recupero dell'accisa e dell'IVA su prodotti energetici, alcool e bevande alcoliche riferite a fatti verificatisi anteriormente al 1° aprile 2010.

2. *L'individuazione della fattispecie impositiva*

A questo punto si analizzano gli elementi essenziali della norma tributaria impositrice, tenendo conto delle diverse tesi che si sono sviluppate nel tempo, partendo dalla considerazione che, come avviene per le altre norme, anche quella tributaria identifica l'insieme degli elementi costituenti l'astratta fattispecie al cui concreto verificarsi si riallacciano gli effetti voluti dal Legislatore. La fattispecie può essere definita impositiva perché ad essa si collega l'obbligo di corrispondere una determinata somma a titolo di imposta. Essa identifica e delimita la manifestazione di capacità economica assoggettata al prelievo e costituisce il necessario e fondamentale punto di riferimento per le valutazioni di conformità della norma impositiva ai principi costituzionali dettati per la materia tributaria.

Una volta enucleata la nozione di fattispecie impositiva, qualunque ulte-

riore distinzione non può che porsi all'interno di essa ed essere preordinata a dare risalto ai singoli elementi che la compongono; ed è per l'appunto in questa prospettiva che è dato parlare, con riferimento a ciascun tributo, di presupposto od oggetto dell'imposta da un lato, e di base imponibile dall'altro⁴.

Con riferimento al dato normativo, non sempre in verità univoco, si può affermare che il presupposto (a volte denominato dalla legge "oggetto") del tributo è il fatto o la circostanza fattuale di regola suscettibile di valutazione economica (pena l'illegittimità costituzionale della norma impositiva per contrasto con l'art. 53 Cost.⁵) assunta dal Legislatore, nel suo riferimento ad un determinato soggetto, quale titolo giustificativo dell'imposizione⁶ (su tale profilo v. *infra*, par. 12 e 13).

In particolare «nella disciplina del presupposto il Legislatore trasforma

⁴ Per la distinzione concettuale tra presupposto e base imponibile cfr., fra gli altri, A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, p. 151 ss.; DE MITA, *La definizione giuridica dell'imposta di famiglia*, Napoli, 1965, p. 30 ss.; MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., p. 164 ss.; RUSSO, *L'obbligazione tributaria*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, cit., II, p. 19 ss.; FERLAZZO NATOLI, *Il fatto rilevante nel diritto tributario. Contributo allo studio del «presupposto di fatto del tributo»*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, p. 439 ss.; più di recente sono intervenuti FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 174 ss.; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 185 ss.; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 99 ss.; TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*, Milano, 2016, p. 25 ss.

⁵ La portata precettiva del principio sancito nell'art. 53, comma 1, Cost., non è immediatamente colta dalla dottrina, che, anzi, in un primo momento ne afferma la portata meramente programmatica (EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1959, p. 19; A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali*, cit., p. 74 ss.; COCIVERA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1961, p. 30 ss.). Le ragioni sulle quali veniva basato tale indirizzo svalutativo erano la genericità del concetto di capacità contributiva, l'insindacabilità delle scelte legislative ed il riferimento dell'art. 53 Cost., al sistema tributario. In seguito si assistette, tuttavia, anche in virtù della evoluzione della giurisprudenza della Corte costituzionale (Corte cost. 14 giugno 1956, n. 1, in *Foro it.*, 1956, I, p. 834, che ritenne non corretta la suddivisione tra norme costituzionali precettive e programmatiche), alla rivalutazione del principio di capacità contributiva, al quale, fu, quindi, riconosciuta natura precettiva (cfr. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961, p. 428; MANZONI, *Il principio*, cit., p. 66; GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., p. 63 ss.; MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970; MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973; ID., *Capacità contributiva*, in *Enc. giur.*, V, Roma, 1988, p. 5; BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, in *Enc. dir.*, Agg. III, Milano, 1999, p. 352 ss.; BASILAVECCHIA, *Efficacia diretta dell'art. 53 Cost.*, in AA.VV., *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, a cura di Salvini, Melis, cit., p. 87 ss.).

⁶ La dottrina ha utilizzato nel tempo formule terminologicamente diverse quali: fattispecie imponibile, situazione di fatto, fatto generatore, situazione base, ma con significato sostanzialmente coincidente (v. DE MITA, *La definizione giuridica dell'imposta di famiglia*, cit., p. 31; FEDELE, *Le imposte ipotecarie (lineamenti)*, Milano, 1968, p. 67; FERLAZZO NATOLI, *Il fatto rilevante nel diritto tributario. Contributo allo studio del «presupposto di fatto del tributo»*, cit., p. 439).

in una norma giuridica l'oggetto economico del tributo, determinandone le regole individuative e le modalità di tassazione, ma stabilisce anche i moduli di collegamento soggettivo, ove tale collegamento rientri nella struttura del tributo. Dall'esistenza di un simile collegamento deriva la distinzione tra imposte personali e reali. Nelle prime il prelievo tributario avviene nella considerazione della complessiva situazione personale del soggetto passivo, mentre nelle seconde è colpita la capacità contributiva in quanto tale, prescindendo completamente dalla situazione soggettiva del debitore d'imposta⁷.

Lo studio del presupposto è stato per lo più tradizionalmente considerato per la sua attitudine ad essere fonte dell'obbligazione tributaria o di un rapporto complesso di imposta»⁸.

Tali rilievi sul presupposto inducono ad una ulteriore riflessione. Risulta sicuramente più agevole per il Legislatore istituire tributi reali e quindi accise proporzionali sul consumo commisurate all'oggettività del fatto, piuttosto che intervenire mediante tributi personali progressivi la cui commisurazione deve necessariamente tener conto delle qualità personali del soggetto e di tutte le conseguenti implicazioni.

Lo studio, per così dire statico, del presupposto è iniziato in epoca relativamente recente, anche sotto la spinta della Corte costituzionale, quando si è ricollegata ad esso la *ratio*, cioè il principio ispiratore del tributo⁹.

⁷ TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*, cit., pp. 32-33; ID., *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, p. 22 ss., per il quale «nello specifico settore dell'imposizione tributaria il compito del Legislatore richiede un'attenzione particolare dovendosi combinare all'interno dello strumento giuridico aspetti economici riferenti propriamente il fatto assunto a presupposto, aspetti politici, inerenti alla valutazione politica di tale fatto nel contesto della collettività cui il prelievo è diretto, e sociali, riguardanti il bilanciamento dell'imposizione fiscale con esigenze di sviluppo dei rapporti sociali costituzionalmente rilevanti».

⁸ Fa riferimento alla fattispecie complessa per l'INVIM, DI PIETRO, *Lineamenti di una teoria giuridica dell'imposta sull'incremento di valore degli immobili*, Milano, 1978, p. 11, secondo cui «occorre stabilire se quello che in teoria generale del diritto tributario è individuato, pur nella pluralità delle definizioni, come fatto che giustifica l'obbligazione d'imposta sia identificabile nell'alienazione, nell'acquisto o nel decorso del decennio oppure nell'esistenza della particolare ricchezza qualificata come incremento di valore, ... Non è escluso infine che si possa ipotizzare che sia l'incremento, sia il trasferimento e la titolarità decennale dell'immobile si trovino, nella prospettiva di una ricostruzione teorica, in situazioni di uguaglianza, nel senso che nessuna delle due categorie possa essere qualificata autonomamente come fattispecie imponibile, ma entrambe, incremento e fatti, concorrono a formare una fattispecie complessa, con la conseguenza che solo con la presenza di tutti questi elementi si producono gli effetti tipici dell'imposta».

⁹ In tal senso v.: FEDELE, *Il presupposto del tributo nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Giur. cost.*, 1967, p. 977 ss.; FANTOZZI, *Premesse per una teoria della successione nel diritto tributario*, in *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, 1971, p. 122.

Individuato il profilo statico del fenomeno impositivo nella relazione tra fatto economico (potenzialità economica) e prelievo, la dottrina ha posto in evidenza come tale relazione avvenga attraverso l'intermediazione del presupposto in cui la *ratio* del tributo si estrinseca in elementi normativi che ne fissano l'attitudine specifica alla contribuzione.

I fatti economici sono assunti nel presupposto in una dimensione giuridica: ciò sia accogliendo in esso fatti giuridici direttamente manifestativi del proprio contenuto patrimoniale, sia accogliendovi, invece, fatti e rapporti idonei a lasciare indurre l'esistenza di altri fatti aventi contenuto patrimoniale o reddituale. In concreto si può dire che nel presupposto la legge trasforma un fenomeno dell'economia in fattispecie giuridica, attribuendogli l'idoneità ad esprimere la capacità di un soggetto a concorrere alle spese pubbliche.

Se dunque si riferisce agli elementi della fattispecie l'idoneità a palesare la capacità contributiva specifica del tributo, può convenirsi che tale capacità vada ricollegata non già all'esistenza nel presupposto di una concreta attitudine alla contribuzione bensì all'astratta sua idoneità ad individuare fatti che tale attitudine palesino.

Il tributo appare così conforme all'art. 53, comma 1, Cost., non solo quando il verificarsi del presupposto comporti necessariamente la sussistenza di una ricchezza ma anche quando il suo verificarsi appaia meramente idoneo a configurarla in astratto¹⁰.

Quindi, il presupposto si individua dalla sua connessione con il fondamento economico e giuridico del prelievo. Nella fattispecie devono essere precisati i moduli di collegamento soggettivo del presupposto.

Se si considera che ciascun prelievo tributario deve corrispondere ad una precisa funzione in seno all'ordinamento e che tale funzione costituisce la *ratio* della norma istitutiva, potrà ravvisarsi nel presupposto l'espressione normativa della *ratio* del tributo¹¹.

¹⁰In tal senso sembra essersi orientata la stessa Corte costituzionale, che ha dichiarato costituzionalmente legittimo il sistema di accertamento catastale, proprio ricollegando la manifestazione di capacità contributiva non al reddito, ma alla produttività del cespite (Corte cost. 18 marzo 1965, n. 16). *Contra*, MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., p. 261 ss., per il quale «Poiché il concetto di capacità si riferisce necessariamente ad un'attitudine effettiva e quindi esistente in concreto, certa ed attuale, il principio di capacità contributiva richiede che siano colpite manifestazioni economiche reali e non meramente fittizie. Ciò comporta, non solo che si scelgano fattispecie imponibili aventi particolari requisiti, ma anche che si adottino particolari metodi di accertamento e sistemi di riscossione».

¹¹Posto dunque l'imprescindibile collegamento fra prelievo tributario e capacità contributiva, questa è principio di rilievo costituzionale che condiziona la legittimità della

La disciplina del presupposto rileva anche nell'ambito dei limiti temporali e spaziali entro i quali il fatto economico assume rilevanza giuridica. Da questa caratteristica deriva la distinzione tra imposte periodiche ed imposte d'atto¹². Le accise sono imposte periodiche perché sono dovute per anni solari ad ognuno dei quali corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria. Anche con riferimento all'IVA la determinazione del tributo avviene in ragione del periodo d'imposta, ancorché si consideri imponibile la singola operazione.

Il presupposto dell'imposta va distinto dall'oggetto che è costituito dalla ricchezza ovvero dalla capacità economica che il tributo vuole colpire.

Tale distinzione è più netta nelle imposte indirette anche se risulta evidente anche in quelle dirette: mentre oggetto dell'IVA è il corrispettivo della cessione del bene o della prestazione di servizio, il presupposto è costituito dalla cessione del bene o dalla prestazione del servizio; nelle accise, l'oggetto è il valore del bene prodotto o importato, il presupposto è rappresentato dal consumo.

Nell'ipotesi in cui il presupposto non sia espresso di per sé in una somma di denaro, è necessario stimarne la dimensione finanziaria. Le norme sulla base imponibile offrono le regole per tradurre in una somma di denaro la ricchezza espressa dal presupposto, tenendo conto delle caratteristiche economiche del presupposto e della natura del tributo in cui si inseriscono. Nelle accise, normalmente la determinazione della base imponibile si riduce ad un semplice rinvio a norme tecniche che vengono in tal modo a far parte della fattispecie tributaria.

norma impositiva ma non attiene al concetto di tributo. Infatti, la dottrina prevalente ritiene che per essere in regola con la Costituzione è necessario che la fattispecie tributaria sia espressione di capacità contributiva, ma ciò non implica che essa sia un elemento definitorio del tributo il quale deve possedere tale requisito per essere costituzionalmente legittimo, non per essere tributo (così BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, I, Milano, 1962, p. 244; MANZONI, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1964, p. 112; A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, cit., p. 159 ss.; in senso analogo, tra gli autori più recenti, RUSSO, *Manuale di Diritto tributario*, cit., p. 15; DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, cit., p. 181; FEDELE, *Dovere tributario e garanzie costituzionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, pp. 972-973; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., *Manuale di Diritto tributario*, cit., p. 17). Un diverso orientamento dottrinale inserisce la capacità contributiva nella fattispecie tributaria come elemento strutturale (v. per tutti FERLAZZO NATOLI, *Fattispecie tributaria e capacità contributiva*, Milano, 1979, p. 91 ss.; ID., *La fattispecie tributaria*, in *Tratt. dir. trib.*, diretto da A. Amatucci, cit., II, p. 66 ss.), per gli ulteriori approfondimenti sul tema v. *infra*, par. 12.

¹²L'imposta di registro è un'imposta d'atto, in quanto presuppone la stipula di un atto ai fini dell'insorgenza del debito tributario.

La base imponibile costituisce il parametro di commisurazione del tributo così come individuato e delimitato dalla situazione suddetta che configura e realizza il presupposto del tributo medesimo.

Dunque, presupposto e base imponibile non solo costituiscono il nucleo fondamentale, se non addirittura esclusivo, della fattispecie impositiva ma sono altresì fra loro comunque collegati ancorché secondo schemi diversi.

È tuttavia innegabile che la loro distinzione non ha valore soltanto concettuale, potendo manifestarsi, come in realtà avviene, anche alla stregua delle risultanze del dato di diritto positivo, per le conseguenze che questo specificamente e rispettivamente vi collega.

Sotto tale profilo, e quanto al presupposto, si riscontra sovente che il suo verificarsi determina l'insorgenza di una serie di obblighi formali e strumentali pur in mancanza della base imponibile e quindi di una compiuta realizzazione della fattispecie impositiva; ciò al fine di consentire ai competenti uffici finanziari di procedere all'espletamento dell'attività di controllo in ordine alla consistenza ed al modo di essere della situazione reale.

Tale fenomeno è particolarmente evidente nel settore delle accise permeato da numerosi adempimenti che consentono di controllare il prodotto sottoposto ad imposta durante tutto il ciclo di produzione fino all'immissione in consumo.

3. La rilevanza dell'immissione in consumo

La definizione del "presupposto" per le accise sconta difficoltà non lievi legate in varia misura e al fatto che interessano una notevole varietà di prodotti e alla necessità di coordinare l'accertamento con il ciclo che dalla produzione porta al consumo.

A queste difficoltà rimane ancorata l'alternativa, se il debito di imposta sorga con l'effettiva immissione in consumo o con il momento della ultimazione del ciclo di fabbricazione.

In generale, le accise presentano le caratteristiche delle imposte sui consumi e sono commisurate al valore dei beni risultante dal costo di produzione e dal valore della domanda.

Nonostante il termine "accise" sia ampiamente riconosciuto negli ordinamenti interni, con esso generalmente si individua una categoria ampia, comprensiva di tutte le formule impositive che colpiscono la produzione o il consumo di specifici beni e che assumono appunto la denominazione di imposte di fabbricazione ovvero, quella più generale, di imposte di consumo.

Nell'impostazione tradizionale il presupposto delle imposte di fabbricazione è la produzione (o meglio l'atto conclusivo del processo produttivo o di lavorazione delle materie prime e dei semilavorati)¹³, quello delle imposte di consumo è integrato nella fase successiva alla produzione in quanto assume rilievo la destinazione del prodotto o l'immissione in consumo, realizzata dal soggetto passivo vendendoli, o comunque fornendoli a terzi affinché siano consumati, o importandoli.

Per la dottrina prevalente «anche le imposte di fabbricazione sono incluse tradizionalmente tra i tributi sui consumi¹⁴ assumendosi che abbiano la funzione di tassare la ricchezza destinata al consumo: infatti i consumatori, pur non essendo debitori di imposta, ma soltanto "contribuenti di fatto", ne sostengono in definitiva l'onere, a causa di una traslazione economica inerente alla *ratio legis*¹⁵.

Si è così sostenuto che ad essi vada garantita tutela costituzionale alla luce del principio di capacità contributiva¹⁶, ed inoltre che il presupposto vada ravvisato nell'immissione in consumo della merce, per non violare tale principio a danno del fabbricante, perché altrimenti il prelievo, se non può essere traslato, incide sulla redditività della sua impresa»¹⁷.

¹³ Per la previgente imposta di fabbricazione sugli oli minerali, la giurisprudenza (Cass. 18 luglio 1975, n. 2842, in *Mass. Giust. Civ.*, 1975, p. 133) ha identificato il presupposto nell'estrazione del carburante dallo stabilimento o dal deposito al fine di essere destinato al consumo.

¹⁴ V. per tutti BAGNOLI, *Imposte di fabbricazione*, cit., p. 166.

¹⁵ Pone espressamente l'accento sul fenomeno della traslazione, come presupposto considerato dal Legislatore, A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 428, per il quale le imposte di fabbricazione vanno ricondotte al *genus* delle imposte sui consumi ancorché soggetto passivo sia il produttore giacché il Legislatore pone in rilievo il momento della produzione quale momento in cui sorge l'obbligazione tributaria; infatti, sempre secondo l'autore il presupposto del tributo è costituito dal fatto della fabbricazione e le fasi di accertamento, liquidazione e riscossione, si realizzano nei confronti del fabbricante che diventa l'unico ed esclusivo debitore del tributo. Per questa costruzione logica v.: MORSELLI, *Le imposte in Italia*, cit., p. 196; BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1974, p. 91 ss. Sono invece imposte sull'entrata per MAFFEZZONI, *Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta*, Milano, cit., p. 53, il quale osserva che il contrasto di queste imposte con il principio di capacità contributiva, sarebbe avvertibile «... nella loro specialità, nel fatto cioè che esse determinano un'imposizione differenziata di certe entrate senza alcuna coordinazione con quella generale disciplinata dall'ordinamento».

¹⁶ In tal senso v. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., p. 205 ss.

¹⁷ SCHIAVOLIN, *Accise*, Agg. IV, cit., p. 25; la tesi era già stata evidenziata da FIORENZA, *Attorno al "presupposto" dell'imposta sulla fabbricazione degli spiriti ed agli effetti della "perdita" o "distruzione" del prodotto denaturato*, in *Giur. it.*, 1978, I, p. 2361 ss., secondo cui «... non giova a sciogliere il nodo il titolo della legge istitutiva del tributo. L'espressione "imposta sulla fabbricazione" individua il fenomeno economico che correla il tributo al principio di

Secondo tale ricostruzione, quando non si verifica integralmente la traslazione dell'imposta sarà indispensabile verificare se il produttore realizzi ancora un margine di utile.

L'eventuale contrazione del profitto costituisce, però, un semplice effetto riflesso dell'introduzione dell'imposta ed in questi limiti, i dubbi sulla costituzionalità del congegno normativo dell'imposizione si presentano attenuati.

I dubbi si riaccendono notevolmente, qualora si consti che la traslazione non si verifica: «... la costituzionalità delle imposte di tale tipo è in funzione dell'efficienza ed adeguatezza delle norme dirette ad assicurare la traslazione in avanti»; perché «... nella legge debbono essere contenute delle norme che la garantiscono¹⁸».

Una dottrina minoritaria ha però svalutato la valenza giuridica della traslazione, osservando che soggetto passivo dell'imposta è solo il produttore, obbligato a pagarla per fatti e situazioni che si verificano antecedentemente al momento in cui potrebbe traslarla sui consumatori (anche su prodotti perduti prima della vendita), senza che gli sia riconosciuto un diritto di rivalsa. Secondo questo orientamento il presupposto si realizzerebbe esclusivamente in capo al produttore alla fine del ciclo produttivo, e la ricchezza tassata sarebbe rappresentata dal prodotto stesso, in quanto idoneo ad essere venduto¹⁹; si tratterebbe di imposte "sui beni destinati al consumo", e la tassazione di prodotti perduti sarebbe giustificata dal dovere del produttore di assicurarne tale destinazione²⁰.

capacità contributiva, ma, circoscritta a questa accezione, non connota ancora sufficientemente il fatto presupposto poiché, non di rado, la stessa norma istitutiva del tributo stabilisce una correlazione tra imposta e tipo di prodotto non irrilevante alla caratterizzazione del "presupposto". ... peraltro l'incorporazione dell'imposta nel prezzo del prodotto sollecita, per la classificazione del tributo, a spostare, per così dire, in avanti i termini della connessione logica tanto che, non a caso, coloro che non hanno disconosciuto gli effetti della traslazione ne hanno prospettato la natura di imposta sui consumi mentre chi si è posto nell'ottica di una imprescindibile irrilevanza dell'effetto economico ha portato in evidenza i fatti che, secondo diritto positivo, meglio possono correlare la natura del tributo al suo presupposto».

¹⁸BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, cit., pp. 91-92.

¹⁹Pone esclusivamente l'accento sulla fabbricazione: BLUMESTEIN, *Sistema di diritto delle imposte*, cit., p. 150; ALESSI, *Monopoli fiscali, imposte di fabbricazione, dazi doganali*, cit., p. 71; PESENTI, *Scienza delle finanze e diritto finanziario*, Roma, 1964, p. 395; FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Roma, 1964, p. 320; MARESCA, *Le imposte di fabbricazione e le sovrimeposte di confine rispetto ai diritti doganali: gli equivoci di una ricostruzione sistematica*, cit., p. 1117, per il quale si tratta di imposte su entrate lorde in denaro ed in natura, collegate con un'attività produttiva autonoma.

²⁰In argomento v.: TRIMELONI, *Abbuono e sgravio nelle imposte di fabbricazione: una*

Tuttavia, ai fini della ricostruzione che si sta proponendo anche in questo ultimo caso l'imposta è di consumo in quanto, pur in assenza di un diritto di rivalsa, assume rilievo giuridico la traslazione, caratterizzando la struttura dell'accisa.

Dal Testo Unico emerge chiaramente che è l'immissione in consumo a giustificare l'applicazione del prelievo.

Infatti l'art. 2, scinde temporalmente il momento in cui nasce l'obbligazione tributaria, da quello in cui essa diviene concretamente esigibile, pertanto, a fronte della distinzione tra imposte di fabbricazione ed imposte di consumo, agevolmente desumibile dall'elemento oggettivo del presupposto, rilevanti elementi di identità si colgono sul piano dell'esigibilità poiché anche l'imposta di fabbricazione è esigibile con l'immissione al consumo dei prodotti finiti.

In particolare, la norma considera come fatto che fa sorgere l'obbligazione tributaria (fatto generatore) la fabbricazione, compresa l'estrazione dal sottosuolo o l'importazione²¹, ma prevede, senza distinguere tra imposte di fabbricazione e di consumo, che l'accisa sia esigibile all'atto dell'immissione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato (purché fino a tale momento i prodotti si trovino in "regime sospensivo").

La normativa interna, del tutto conforme alle disposizioni dettate dalla Direttiva 2008/118/CE (artt. 2 e 7) distingue, dunque, tra la nascita dell'obbligazione tributaria e l'esigibilità dell'imposta.

La nascita del presupposto è ricollegata alla fabbricazione, all'estrazione e all'importazione dei prodotti nel territorio della Comunità.

L'esigibilità che consente la riscossione dell'imposta da parte dell'Erario, si concretizza, invece, in un momento successivo rispetto al verificarsi del fatto generatore e cioè, all'atto dell'immissione in consumo nello Stato membro.

terminologia ambigua, cit., p. 1102 ss., secondo cui «la "destinazione al consumo" è fattispecie costitutiva di una condizione giuridica del bene, integrata nel presupposto dell'imposta di fabbricazione e garantita attraverso una serie di adempimenti obbligatori a carico del produttore e della Finanza, che concorrerebbero necessariamente alla formazione di tale presupposto; il dovere del produttore di assicurare la destinazione al consumo rientrerebbe nella struttura del tributo, come prestazione imposta limitativa della libertà di iniziativa economica». Per l'autore le imposte di fabbricazione appartengono alla classe dei tributi che assumono, nell'area impositiva, unicamente i beni che sono destinati al consumo; si viene così ad eliminare, dalla loro definizione, ogni intromissione di concetti e meccanismi economici afferenti il consumatore, estraneo al soggetto che assume una specifica posizione debitoria; pertanto, in virtù di tali considerazioni le imposte di fabbricazione non sarebbero definibili imposte sui consumi.

²¹ Aderisce a tale ricostruzione Comm. trib. prov. Torino, 1° luglio 2008, n. 54.

Ed è proprio la scansione temporale tra la nascita dell'obbligazione e l'esigibilità del tributo, ad indurre la dottrina recente a ritenere che il presupposto è rappresentato da un fatto complesso qualificabile in termini di fattispecie a formazione progressiva, risultante dal coordinamento delle due fasi della produzione dei beni e della loro immissione in consumo²².

In sostanza il presupposto, secondo tale ricostruzione, risulta dal collegamento e dal coordinamento dei due fatti della "fabbricazione" da una parte, e "dell'immissione al consumo" dall'altra. Le accise hanno un presupposto complesso, a formazione progressiva, risultante dalla combinazione necessaria di tali due fatti, il secondo dei quali, in particolare, assume la fondamentale funzione di perfezionare la fattispecie impositiva iniziata con la mera fabbricazione dei prodotti²³.

Anche per identificare il presupposto dell'IVA alcuni autori fanno riferimento alla "fattispecie complessa a formazione successiva", collegando la nascita dell'obbligazione tributaria alle operazioni realizzate a favore di soggetti passivi e, richiamando così la nozione di condizione sospensiva²⁴.

²²In questo senso, tra gli altri, cfr. SCHIAVOLIN, *Accise*, in *Enc. dir.*, cit., p. 25; CERRATO, *Spunti intorno alla struttura ed ai soggetti passivi delle accise*, cit., p. 215; in giurisprudenza Cass. 14 aprile 2004, n. 7080, con nota di VERRIGNI, *Le accise come tributo a fattispecie progressiva ed il divieto di retroattività posto dallo Statuto del contribuente*, in *Riv. dir. fin.*, 2005, II, p. 3; per una posizione mediana v. CIPOLLA, *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi delle accise nelle cessioni di oli minerali ad intermediari commerciali*, cit., p. 1859 secondo cui, «la disposizione sulla soggettività passiva delle accise (art. 2, comma 4, TU) induce a riflettere sulla fondatezza della tesi che ricostruisce il presupposto del tributo in termini di fattispecie complessa a formazione progressiva, infatti, il titolare del deposito fiscale è tenuto a pagare l'accisa se l'immissione in consumo è a lui riferibile ed a prescindere dalla circostanza che abbia fabbricato o meno i prodotti destinati ad essere immessi sul mercato».

²³Si tratta di un concetto già espresso da un autorevole autore il quale afferma correttamente, in relazione all'accisa sui prodotti petroliferi, che, sul piano giuridico, il presupposto "si specifica" nell'idoneità dei prodotti fabbricati ad essere fonti di utilità (MICHELI, *Prospettive della riforma dell'imposta sui prodotti petroliferi*, cit., p. 389); sul punto v. anche TRIMELONI, *"Abbuono" e "sgravio" nelle imposte di fabbricazione*, cit., p. 1123, il quale chiarisce che «la destinazione al consumo non costituisce quindi una connotazione giuridica che tende ad autonomizzarsi, ma si integra funzionalmente nel presupposto dell'imposta di fabbricazione».

²⁴Difatti, se il bene o il servizio non raggiunge il consumo finale, pur restando operanti gli effetti delle operazioni imponibili precedenti, le obbligazioni tributarie risultano come mai sorte. Viene annullato l'incasso realizzato dallo Stato con tutti i versamenti effettuati, in conseguenza della detrazione esaminata, sulle operazioni precedenti. L'operazione imponibile resa al consumatore finale, contrariamente a tutte le altre effettuate nei confronti dei soggetti passivi, oltre a produrre gli stessi effetti nei confronti di chi la pone in essere, costituisce perciò la condizione a che la fattispecie si verifichi completa e che pertanto assurga a presupposto d'imposta (cfr. A. AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico finanziario della finanza pubblica*, Napoli, 2007, p. 593).

Nel passato, invece, il presupposto delle accise era generalmente identificato con l'atto finale di un processo produttivo o di trasformazione delle materie prime e si riteneva che l'immissione in consumo rilevasse solo ai fini dell'esigibilità dell'imposta²⁵.

Questa impostazione è stata recentemente ripresa dalla Corte costituzionale che, in una specifica fattispecie, si è occupata della ripartizione del gettito tra lo Stato e la regione Sicilia²⁶.

La tesi che identifica la fattispecie "a formazione progressiva" consente di giustificare taluni aspetti applicativi che comportano la mancata applicazione dell'imposta se i beni risultano perduti o distrutti per caso fortuito o forza maggiore. Oppure determinano la riduzione prevista nelle ipotesi di perdite per cali fisici o naturali nonché l'equiparazione all'immissione in consumo delle situazioni in cui il prodotto non viene commercializzato per cause imputabili alla negligenza del produttore oppure viene commercializzato con modalità differenti dalla legislazione europea (i profili attuativi saranno trattati più ampiamente nel Cap. IV).

Nonostante la diversa configurazione del presupposto, quindi, il rilievo dell'immissione in consumo nel Paese di destinazione per tutte le accise, favorisce la collocazione tra le imposte sul consumo²⁷.

La precisa definizione del fatto generatore e dell'esigibilità dell'imposta è particolarmente rilevante anche per l'individuazione dell'articolato meccanismo dell'IVA. L'art. 62 della Direttiva 2006/112/CE, ha dato tale definizione in via astratta: più esattamente, il fatto generatore costituisce «il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità», mentre quest'ultima è qualificata come «il diritto che l'Erario può far valere a norma di legge, a partire da un dato momento, presso il debitore, per il pagamento dell'imposta, anche se il pagamento può essere differito».

Diversamente da ciò che avviene per le accise, nel diritto interno, per l'IVA, la nozione di fatto generatore non è stata espressamente recepita, mentre le norme comunitarie sulla "esigibilità" del tributo sono state tradot-

²⁵ ALESSI, *Monopoli fiscali, imposte di fabbricazione, dazi doganali*, cit., p. 75.

²⁶ Corte cost. 25 marzo 2010, n. 115 con articolato commento di PEVERINI, *Presupposto, soggettività passiva e capacità contributiva delle accise: presupposto a margine di una recente sentenza della Corte costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, p. 449, nonché la postilla critica di FALSITTA, *I principi di capacità contributiva e di uguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra le "ragioni del fisco" e diritti fondamentali della persona*, *ivi*, 2011, I, p. 519.

²⁷ Per ulteriori considerazioni, cfr. CIPOLLA, *Accise*, in *Dizionario dir. pubbl.*, cit., p. 79.

te nell'art. 6, D.P.R. n. 633/1972, come regole relative al "momento di effettuazione delle operazioni imponibili".

Questa precisazione consente di riaffermare il parallelismo tra l'IVA e le accise all'interno di un sistema europeo uniforme che riguarda la tassazione del consumo.

Il fatto giuridicamente rilevante che consente la riscossione dell'accisa è quindi rappresentato dall'immissione in consumo, ciò significa che, qualora i beni già ultimati ma non ancora destinati al consumo vadano perduti o distrutti per caso fortuito o causa di forza maggiore, il presupposto deve reputarsi comunque verificato e viene meno soltanto il diritto dell'Amministrazione finanziaria di esigere in concreto i relativi tributi.

Le ragioni di ciò si connettono all'esigenza di vigilare sulla produzione e sulla circolazione dei beni, di differire l'applicazione dell'accisa fino a quando non sia raggiunto lo Stato di destinazione, e di giustificare la tassazione pure su prodotti perduti, fuori dei casi di ammanchi tollerati dall'art. 4 TUA.

Tuttavia, elevando a principio generale la necessità di immissione in consumo, il Legislatore dimostra che intende tassare, almeno in linea di principio, una ricchezza costituita non dalla semplice disponibilità del bene, conseguente alla produzione di esso, ma dal suo collocamento sul mercato o da situazioni considerate equivalenti che comportano la traslazione del tributo sui rivenditori o sui consumatori. Pertanto, alla luce di tale ultima considerazione appare più coerente con l'intero sistema considerare tutte le accise come imposte sul consumo.

Tale presa di posizione risulta, altresì, avallata anche dal dato normativo. Infatti, l'art. 2, comma 2, TUA, nel descrivere le varie ipotesi di immissione in consumo, per le accise armonizzate, prescinde dalla fabbricazione dei prodotti, nel senso che il presupposto si realizza non tanto per il fatto che siano fabbricati, quanto piuttosto, per il fatto che siano immessi irregolarmente in consumo.

In realtà l'immissione in consumo non è specificata né dalla disciplina comunitaria²⁸, né dall'art. 2 TUA, il quale individua piuttosto variegate fattispecie assimilate²⁹.

²⁸Nel senso che l'immissione in consumo consista sostanzialmente nel mettere il prodotto a disposizione di una persona fisica o giuridica, previo pagamento dell'accisa (CARMINI, *Elementi di diritto tributario europeo*, cit., p. 86). Inoltre, ai sensi dell'art. 5, Direttiva 2008/118/CE, l'importazione è definita come l'ingresso del prodotto sottoposto ad accisa nella Comunità a meno che al momento dell'entrata nel territorio europeo, tali prodotti siano soggetti ad una procedura o regime doganale sospensivi.

²⁹Secondo CIPOLLA, *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi delle accise nelle*

Le fattispecie assimilate all'immissione in consumo che rendono esigibili le accise sono: a) lo svincolo, anche irregolare, di prodotti sottoposti ad accisa da un regime sospensivo³⁰, b) l'ammanco in misura superiore a quella consentita o quando non ricorrono le condizioni per la concessione dell'abbuono di cui all'art. 4 TUA, c) la fabbricazione, anche irregolare, avvenuta al di fuori di un regime sospensivo, d) l'importazione, anche irregolare, a meno che i prodotti non siano immediatamente vincolati, all'atto dell'importazione, ad un regime sospensivo, e) la detenzione, al di fuori di un regime sospensivo, di prodotti sottoposti ad accisa per i quali non sia stata applicata un'accisa conforme alle disposizioni del TUA.

Anche la definizione specifica di "immissione in consumo" che si evince dall'art. 61, lett. c), D.Lgs. n. 504/1995, per le accise non armonizzate dà rilievo al consumo e non alla fabbricazione: essa si verifica per i prodotti nazionali «all'atto della cessione sia ai diretti utilizzatori o consumatori, sia a ditte esercenti il commercio che ne effettuano la rivendita»; per i prodotti di provenienza comunitaria «all'atto del ricevimento della merce da parte del soggetto acquirente ovvero nel momento in cui si considera effettuata, ai fini dell'IVA, la cessione, da parte del venditore residente in altro Stato membro, a privati consumatori o a soggetti che agiscono nell'esercizio di un'impresa, arte o professione»; per quelli provenienti da Paesi terzi «al-

cessioni di oli minerali ad intermediari commerciali, cit., p. 1864, «nella nozione di immissione in consumo dettata dal TU non può sfuggire, come tre delle quattro ipotesi contemplate dall'art. 2, 2 co., (dopo la modifica intervenuta con il D.Lgs. n. 48/2010, le ipotesi sono cinque e solo una fa riferimento alla produzione) prescindano dalla fabbricazione dei prodotti». Al riguardo si segnala che la Corte di Giustizia CEE, nell'interpretare l'art. 6, par. 1, lett. a) della Direttiva 92/12/CEE (oggi art. 7, Direttiva 2008/118/CE), ha sostenuto che la detenzione di un prodotto presso un deposito non autorizzato comporta uno svincolo irregolare dal regime sospensivo al quale il prodotto era stato in precedenza assoggettato e costituisce, per l'effetto, un'immissione in consumo del prodotto stesso (Corte di Giustizia UE 5 aprile 2001, causa C-325/99, in *Racc.*, 2001, I, 2729).

³⁰Lo svincolo dal regime sospensivo realizza una immissione in consumo che giustifica l'applicazione dell'accisa. A tal fine, risulta fondamentale l'indicazione, nel documento di accompagnamento della merce (D.A.A.), del luogo di consegna dei prodotti. Se, infatti, il luogo indicato non è quello di immissione in consumo, il presupposto non si realizza ed il tributo non è dovuto. Rafforza tale conclusione l'art. 6, comma 2, D.Lgs. n. 504/1995, in base al quale «il titolare del deposito fiscale mittente è tenuto a fornire garanzia, anche in solido con il trasportatore o con il destinatario, del pagamento dell'accisa gravante sui prodotti trasportati», lo svincolo della garanzia è disposto solo se «è data la prova della presa in carico del prodotto da parte del destinatario». La prova sarà costituita dalla restituzione da parte del depositario ricevente al mittente di uno dei quattro esemplari di cui si compone il documento di trasporto. Su tali profili cfr. CIPOLLA, *Presupposto, funzione economica*, cit., p. 1880.

l'atto dell'importazione»; per i prodotti che risultano mancanti alle verifiche e per i quali non è possibile accertare il regolare esito «all'atto della loro constatazione».

Tale precisazione ci consente di ribadire che anche il settore delle accise non armonizzate è strettamente collegato all'IVA, sia per i profili generali che caratterizzano il tributo, sia per gli aspetti procedurali. Pertanto in ambito europeo il sistema di tassazione sul consumo si basa: sull'IVA, sulle accise armonizzate e sulle accise non armonizzate.

Continuando nell'analisi del presupposto è necessario precisare che rileva ai fini dell'assoggettamento ad accisa non la proprietà dei beni immessi in consumo, quanto la disponibilità fiscale dei prodotti³¹, vale a dire il potere di fatto di immetterli in consumo³².

Altri fatti, autonomi rispetto all'immissione in consumo, ma che tuttavia, lo presumono, determinano l'esigibilità dell'accisa: alcuni sono di portata generale (l'accertamento del mancato verificarsi delle condizioni di consumo previste per poter beneficiare di un'aliquota ridotta o di un'esenzione ex art. 2, comma 3, TUA), altri riguardano singole accise (per esempio l'art. 21, comma 5, TUA, prevede, tra i prodotti energetici sottoposti ad accisa con l'aliquota del carburante equivalente, ogni idrocarburo, escluso la torba, diverso da quelli indicati nel comma 1, da solo o in miscela con altre sostanze, utilizzato, destinato ad essere utilizzato ovvero messo in vendita, come combustibile per riscaldamento).

L'accisa è altresì esigibile all'atto del ricevimento della merce, in capo agli operatori professionali non titolari di deposito fiscale³³ (art. 8, comma 4, TUA).

È comunque chiaro che la tassazione presuppone, in linea di principio, il collocamento del prodotto sul mercato, con atti che comportano la poten-

³¹ Per la giurisprudenza di legittimità (Cass. 20 giugno 2008, n. 16849), al fine di dimostrare la proprietà di una merce tenuta fuori dai locali impiegati per l'esercizio dell'impresa, è necessario che i registri di carico e scarico siano adeguatamente tenuti.

³² Corte di Giustizia UE 5 aprile 2001, causa C-325/99, cit., secondo cui «la mera detenzione di un prodotto soggetto ad accisa costituisce una immissione in consumo, quando l'accisa non è stata ancora assolta per il suddetto prodotto conformemente alle disposizioni comunitarie ed alla normativa nazionale vigenti», nonché Corte di Giustizia UE 23 novembre 2006, causa C-5/05, con nota di NATAREL, *Chronique de jurisprudence du Tribunal et de la Cour de Justice des Communautés européennes*, in *Journal du droit International*, 2007, pp. 629-631.

³³ I quali normalmente svolgono la propria attività con prodotti già assoggettati ad accisa, ma hanno la facoltà di riceverne in regime sospensivo e di assolvere loro stessi il debito tributario.

ziale traslazione del tributo sui rivenditori o sui consumatori (in particolare, l'estrazione del prodotto dal deposito fiscale per venderlo), e che l'assimilazione di alcune situazioni (non utilizzo di un regime sospensivo o svincolo da esso, ammanchi superiori a quelli ammessi) è dovuta all'esigenza di prevenire l'evasione.

Per alcuni autori, la scissione temporale dei fatti rilevanti per il sorgere dell'obbligazione tributaria porta a svalutare l'immissione al consumo, considerandola estranea al presupposto dell'imposta, e dunque ritenendola ora come mera "condizione di esigibilità"³⁴, ora come "termine di scadenza" del tributo³⁵,

³⁴In tal senso v. PISTOLESI, *Le imposte di fabbricazione e di consumo*, in RUSSO (a cura di), *Manuale di Diritto tributario*, Milano, 1994, p. 780, per il quale: «Il fondamento su cui si basa il disegno di armonizzazione comunitaria consiste nell'assolvimento delle imposte nel paese ove i prodotti vengono effettivamente consumati, di talché si pongono quali corollari di siffatto principio le previsioni in base alle quali, da un canto, il fatto generatore delle imposte anzidette è costituito dalla fabbricazione o dall'importazione dei beni in uno degli Stati facenti parte della Comunità e, dall'altro, l'esigibilità dei tributi è collegata all'immissione dei prodotti in consumo. Ne discende, altresì, che i beni fabbricati o importati si collocano in regime sospensivo d'imposta finché non si verifica la condizione di esigibilità di quest'ultima, rappresentata dalla concreta destinazione al consumo». Anche la Corte Costituzionale (Corte cost. 25 marzo 2010, n. 115, cit.) ha considerato come fatto generatore delle accise la fabbricazione, mentre l'immissione in consumo come condizione di esigibilità. L'orientamento è stato parzialmente ripreso anche da Corte cost. 7 giugno 2011, n. 185, con nota di STEVANATO, AMADEO, *Sovvenzioni all'acquisto di beni soggetti ad accisa: restituzione dell'imposta o misura extrafiscale*, in *Dialoghi trib.*, 2011, p. 563 ss., la quale collegando il presupposto alla soggettività, afferma che il consumatore, «sebbene possa subire – per effetto di una traslazione economica – il peso dell'accisa, ove questa sia inglobata nel prezzo del carburante, non può essere ritenuto soggetto passivo dell'imposta ...».

³⁵Così FIORENZA, *Fabbricazione (imposte di)*, cit., pp. 306-307, secondo cui: «... appare chiaro che presupposto delle imposte di fabbricazione è la "produzione". Ma occorre una ulteriore puntualizzazione poiché il "consumo" non è fatto irrilevante. La norma vi fa espresso riferimento in varie occasioni e anche per stabilire il momento in cui deve essere effettuato il pagamento dell'imposta. Da questo ultimo riferimento, comunque, non può discendere che il presupposto si identifica con l'immissione in consumo, in primo luogo perché l'obbligazione di imposta sorge in un momento antecedente, e, in secondo luogo, perché il tempo dell'adempimento può ben essere separato e diverso da quello in cui l'obbligazione viene ad esistenza. L'immissione in consumo, nella ipotesi rilevata, opera, più semplicemente, come termine di scadenza. Né varrebbe notare che l'immissione in consumo senza l'effettuazione del pagamento costituisce illecito giacché la fattispecie di violazione sussiste per il fatto che il pagamento è stato omesso in relazione all'avvenuta produzione. Più probante potrebbe essere l'osservazione che l'impossibilità della immissione al consumo è fatto che esime dall'obbligo di pagamento. Tuttavia sarebbe agevole ribattere che, ... l'impossibilità oggettiva ad immettere in consumo i beni prodotti è fatto che esclude l'attualità dell'indice di capacità contributiva. In altri termini l'impossibilità, resa oggettiva dal caso fortuito e dalla forza maggiore, ad utilizzare la ricchezza è fatto che

ora come una qualità materiale della merce estratta dai depositi fiscali³⁶.

La ricostruzione del presupposto nei termini considerati, determina importanti conseguenze sia sul piano dell'esigibilità, sia sul piano del pagamento imputato al soggetto passivo.

Ciò risulta particolarmente evidente per l'imputazione dell'obbligo di pagamento al cedente/depositario. Infatti, solo se l'immissione in consumo è giuridicamente riferibile al cedente/depositario, questi è obbligato al pagamento dell'accisa quale soggetto che ha realizzato il presupposto del tributo.

Diversamente, se cioè l'immissione in consumo non è giuridicamente a lui imputabile, l'obbligo di pagamento, normativamente imputabile al cedente/depositario in coobbligazione solidale con «il soggetto nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilità dell'imposta» si considera a lui giuridicamente imputabile solo in qualità di responsabile d'imposta e/o di garante (cfr. *infra*, par. 6).

Tale ultimo rilievo pone in evidenza la stretta correlazione tra l'immissione in consumo quale presupposto tipico del tributo e il soggetto passivo sul quale incombono sia obblighi strumentali, sia obblighi di pagamento dell'imposta.

Come è noto la disciplina del soggetto è l'altro elemento essenziale della fattispecie imponibile. La disciplina della soggettività non riguarda il modulo di collegamento del fatto economico con il soggetto, bensì l'individuazione del soggetto cui vengono imputati gli effetti attivi e passivi derivanti dal meccanismo applicativo del tributo.

esclude il presupposto per l'inesistenza materiale del bene espressivo dell'indice di capacità contributiva. Il "consumo", nella previsione di diritto positivo, è elemento di qualificazione della fattispecie di esenzione e/o di agevolazione».

³⁶In argomento v. MARESCA, *Le imposte di fabbricazione e le sovrimposte di confine*, cit., p. 1112, il quale «sostiene che, se è vero che l'imposizione è strettamente collegata al bene gravato, secondo criteri tipici delle fattispecie di imposta sui consumi, è altrettanto vero che in ogni caso non muta la *ratio* giustificativa del tributo che è pur sempre rinvenibile in una manifestazione di capacità contributiva riscontrabile in capo al fabbricante, laddove la ricchezza assoggettata all'imposizione è costituita proprio dal prodotto in quanto idoneo a formare oggetto del successivo processo di commercializzazione. Ed in questo quadro sembra che se la successiva fase della vendita della merce estratta dai depositi del produttore è stata dal Legislatore tenuta in considerazione, ciò sia avvenuto per riferire tale fase (*rectius*: il risultato economico di essa) al produttore e non già al successivo acquirente».

4. Segue: *il presupposto dell'accisa sul gas naturale*

A questo punto è opportuno fare una ulteriore considerazione atteso che le norme europee che disciplinano la circolazione dei prodotti soggetti ad accisa – benché rivolte in via principale a soddisfare il principio della tassazione nel Paese di destinazione – avallano gli spunti ricostruttivi precedentemente delineati, relativi alla struttura del presupposto delle accise ed alla incidenza della fase dell'immissione in consumo ai fini del perfezionamento della relativa fattispecie impositiva. Infatti, da una parte, la circolazione all'interno dell'UE dei beni soggetti ad accisa avviene in un regime fiscale sospensivo, che non determina alcuna obbligazione tributaria in capo al fabbricante o importatore, se non nel Paese in cui avviene l'immissione in consumo; dall'altra parte, la norma che prevede il diritto di ottenere il rimborso dell'accisa assolta all'atto dell'immissione al consumo in uno Stato membro, qualora i relativi beni siano destinati al consumo in un altro Stato membro, rileva che l'atto di destinazione al consumo debba effettivamente realizzarsi.

Come già evidenziato, anche l'importazione rileva ai fini della nascita dell'obbligazione tributaria. Tuttavia, posto che le accise sono tributi armonizzati, quando il Legislatore collega il presupposto all'importazione, fa riferimento unicamente all'introduzione nel territorio comunitario di prodotti provenienti da Paesi non appartenenti all'Unione europea.

Per le merci non comunitarie immesse al consumo in uno degli Stati membri si pone infatti l'esigenza di creare le medesime condizioni di mercato delle corrispondenti merci comunitarie assoggettate ad accisa. Tale esigenza è soddisfatta dalle sovrimposte di confine, le quali colpiscono i prodotti non comunitari nello Stato membro in cui avviene l'immissione al consumo, in misura corrispondente all'accisa gravante sugli analoghi prodotti interni³⁷.

Alla luce delle suesposte considerazioni vanno effettuate alcune riflessioni in merito al presupposto dell'accisa sul gas naturale.

La norma nazionale, nel disciplinare la tassazione del gas naturale³⁸, aderisce alla normativa comunitaria (art. 21, par. 5, Direttiva 2003/96/CE), la

³⁷ In tal senso v. CERRATO, *Spunti intorno alla struttura*, cit., pp. 224-225.

³⁸ L'attrazione nell'area dell'imposizione europea riguarda il "gas naturale estratto dal sottosuolo" (codici NC 2711 1100 e 2711 2100) e non più, specificamente, il "gas metano" sebbene il gas naturale sia costituito prevalentemente da metano ed etano (propano, butano, e talora azoto, mentre ossido di carbonio, idrogeno solforato ed elio vi sono contenuti in misura residuale) ed il metano rimanga la principale componente energetica della miscela gassosa considerata.

quale stabilisce che l'elettricità ed il gas naturale «sono soggetti ad imposizione e diventano imponibili al momento della fornitura da parte del distributore o del redistributore³⁹».

L'art. 26, comma 1, TUA, infatti, riafferma che il gas naturale è sottoposto ad accisa al momento della fornitura ai consumatori finali ovvero al momento del consumo per il prodotto estratto per uso proprio.

Pertanto, a differenza di quanto accade per le altre accise, l'obbligazione tributaria avente ad oggetto la corresponsione dell'accisa sul gas metano (sull'energia elettrica, sul carbone, sul coke e sulla lignite) sorge al momento della fornitura, cioè in un momento successivo a quello identificato in via generale dall'art. 2 TUA, nella fabbricazione o nella estrazione del prodotto.

Sebbene dalla interpretazione letterale emerga l'imprecisione del termine "fornitura" utilizzato dal Legislatore, l'interpretazione coordinata con la fonte europea evidenzia che la fornitura in grado di realizzare il presupposto è solo quella diretta ai consumatori finali.

La Direttiva si riferisce, infatti, alla "fornitura per il consumo" per evitare di limitare il campo di applicazione a specifiche figure contrattuali. Probabilmente il Legislatore, nel tradurre il testo europeo, avrebbe dovuto utilizzare il termine "somministrazione" al fine di individuare il contratto tipico disciplinato dall'art. 1559 ss. c.c.

Orbene, la chiara individuazione del presupposto, anche per il gas naturale, consente, ancora una volta, di superare agevolmente quella contrapposizione tra gli autori che hanno individuato il fatto generatore delle accise nella fabbricazione dei prodotti soggetti ad imposta e quelli che, invece, hanno proposto di collocare il sorgere dell'obbligazione tributaria nell'ambito della realizzazione di una fattispecie complessa a formazione progressiva, comprendente sia le operazioni di fabbricazione/importazione, sia quelle di immissione in consumo.

L'individuazione dell'immissione in consumo quale presupposto dell'accisa sul gas naturale conferma l'orientamento che si sta sviluppando secondo cui tutte le accise sono imposte sul consumo e conseguentemente l'indice di ricchezza valutabile ai sensi dell'art. 53 Cost., è quello manifestato dal consumatore finale.

L'identificazione dei soggetti che immettono in consumo i prodotti è

³⁹È opportuno precisare che, se normalmente il soggetto passivo va individuato nel "fornitore", quando la fornitura per il consumo avviene in uno Stato membro in cui il fornitore o il redistributore non ha la propria sede, l'imposta va applicata dalle società registrate in Italia che provvedono alla fatturazione del gas naturale.

giustificata dalla possibilità che tali soggetti hanno di trasferire sui consumatori l'onere del tributo⁴⁰.

Tali considerazioni sono state minimizzate dalla Corte di Cassazione la quale ha affermato 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»⁴¹.

Pertanto, proseguendo su tale impostazione, l'accisa sul gas naturale per la quale si prevede un meccanismo idoneo a trasferire giuridicamente l'imposta sui consumatori finali, attraverso un diritto di rivalsa riconosciuto al fornitore, è ricompresa sicuramente nell'ambito dei tributi sui consumi proprio perché costruita in modo che risulti espressamente il trasferimento giuridico dell'imposta sul consumatore finale.

Affermando che il presupposto dell'accisa sul gas naturale, non può sorgere prima della fornitura per il consumo, il D.Lgs. n. 26/2007 impedisce agli Stati di considerare imponibili tali prodotti al momento della fabbricazione o dell'importazione o dell'estrazione o della cessione per la successiva immissione in consumo.

⁴⁰ Così, da ultimo, 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».

⁴¹ Cass. 10 febbraio 1987, nn. 1387 e 1384, in *Dir. prat. trib.*, 1988, II, p. 60 ss., con nota di COBAU, *Imposta di consumo: natura dell'azione di ripetizione proposta dal consumatore di gas metano nei confronti del fornitore*.

La nuova struttura impositiva per i prodotti appena richiamati non sembra compatibile con la tesi che ricostruisce l'accisa come fattispecie a formazione progressiva poiché ai fini della tassazione rileva il solo fatto della fornitura ai consumatori finali o dell'autoconsumo, ove l'estrazione avvenga per uso proprio.

È il caso di precisare che il nuovo art. 26 TUA, innovando la precedente lettera della norma, non ha fatto altro che riconfermare l'orientamento che ha sempre considerato l'accisa sul gas metano come imposta sul consumo.

La ricostruzione di tutte le accise in termini di imposte sul consumo vale anche per quelle tipologie per le quali il Legislatore non ha previsto alcun diritto di rivalsa (per esempio le accise sugli alcolici, sui tabacchi lavorati, su altri prodotti energetici diversi dal gas naturale e dall'energia elettrica). Per queste tipologie si può affermare che la traslazione rileva giuridicamente o perché è insita di fatto nel meccanismo applicativo dell'imposta (ad esempio per l'accisa sugli altri prodotti energetici) o perché la rivalsa si considera come "necessaria" (ad esempio per l'accisa sui tabacchi lavorati) in virtù del meccanismo autoritativo previsto per la determinazione del prezzo di vendita al consumo.

5. Il regime fiscale delle sigarette: implicazioni nella ricostruzione della fattispecie imponibile

A questo punto è opportuno verificare se il regime giuridico dell'accisa sulle sigarette ci consente di considerarla "propriamente" come una imposta sul consumo.

Nel settore dei tabacchi lavorati, le sigarette costituiscono indubbiamente la categoria merceologica di maggior rilevanza, pur essendo assoggettate ad un regime di tassazione più gravoso rispetto a tutti gli altri prodotti del tabacco⁴².

Il regime impositivo oggi in vigore costituisce il risultato di un complesso percorso di riforma che si fonda su una suddivisione del mercato delle sigarette in tre fasce di prezzo ed individua il parametro della classe di prezzo più richiesta, quale meccanismo selettivo per determinare l'effettiva accisa applicabile alle diverse fasce di prezzo delle sigarette in commercio.

Al centro del sistema si collocano le sigarette che appartengono alla classe di prezzo più richiesta⁴³, per le quali l'accisa è calcolata, applicando

⁴² Al riguardo v. Direttiva 2010/12/UE, considerando n. 6.

⁴³ L'identificazione delle sigarette che appartengono alla classe di prezzo più richiesta si

la relativa aliquota di base al prezzo di vendita al pubblico⁴⁴.

Diversamente, il meccanismo impositivo delle sigarette aventi un prezzo di vendita al pubblico superiore a quello delle sigarette della classe di prezzo più richiesta prevede che l'accisa globale sia la risultante di due componenti, un importo specifico fisso per unità di prodotto ed un importo proporzionale calcolato sulla base del prezzo di vendita al pubblico.

Per quanto concerne, infine, la tipologia di sigarette che si collocano nella fascia di prezzo inferiore rispetto alla classe di prezzo più richiesta, la vigente disciplina è stata oggetto di significativi interventi normativi che hanno condotto verso un nuovo meccanismo di determinazione dell'imposta. Con l'art. 55, comma 2 *ter*, D.L. n. 78/2010, è stato introdotto il criterio dell'accisa minima, con l'eliminazione del precedente parametro del prezzo minimo di vendita al dettaglio⁴⁵.

Da ultimo, si segnala che la recente disciplina europea (Direttiva 2010/12/UE) ha individuato un nuovo meccanismo per il calcolo dell'aliquota delle sigarette che si fonda sul prezzo medio ponderato di vendita al minuto.

Questo nuovo indicatore, che nell'ottica del Legislatore comunitario dovrebbe sostituire il previgente meccanismo della classe di prezzo più richiesta ai fini della determinazione dell'incidenza totale dell'accisa sulle sigarette, fa riferimento al valore totale di tutte le sigarette immesse in consumo, basato sul prezzo di vendita al minuto comprensivo di tutte le imposte, diviso per la quantità totale di sigarette immesse in consumo.

Tuttavia l'Italia, che presenta livelli di tassazione ben al di sopra dei minimi richiesti, non è tenuta ad adeguarsi in virtù della clausola di salvaguardia prevista dalla Direttiva 2011/64/UE⁴⁶: i Paesi dell'UE che impongono un'accisa di almeno 115,00 euro per 1000 sigarette sulla base del prezzo medio ponderato di vendita al minuto non sono tenuti a rispettare la regola del 60% prevista dall'art. 10, Direttiva cit.

evincesse dall'art. 39 *quinquies* TUA, dove si specifica che essa viene individuata con provvedimento dell'A.A.M.S. con cadenza trimestrale alla luce delle variazioni di prezzo intervenute nel trimestre a seguito delle eventuali richieste di variazione del prezzo di vendita avanzate dai produttori.

⁴⁴ Ai sensi dell'Allegato I al D.Lgs. n. 504/1995, l'aliquota di base corrisponde al 58,5% del prezzo di vendita al minuto.

⁴⁵ Art. 39 *octies*, comma 4, TUA, prevede un'accisa minima nella misura del 115%.

⁴⁶ Si tratta della Direttiva ha operato una razionalizzazione dell'intera disciplina, procedendo ad una codificazione delle precedenti Direttive (92/80/CEE e 95/59/CE), al fine di garantire il corretto funzionamento del mercato interno e, al contempo, un livello elevato di protezione della salute, come richiesto dall'art. 168 TFUE.

Con l'approvazione del D.Lgs. n. 188/2014 – in attuazione dell'art. 13 della Legge delega per la riforma fiscale (L. n. 23/2014), a partire dal 1° gennaio 2015, il sistema di tassazione delle sigarette è stato radicalmente rivisto ed è stato adeguato alle previsioni europee, tenendo conto delle nuove modalità di calcolo.

Si incide sulla struttura dell'accisa, modificando il rapporto tra componente fissa e proporzionale, innalzando le aliquote dell'accisa globale, della componente specifica e riferendo le modalità di calcolo al solo prezzo medio ponderato in luogo della classe di prezzo più richiesta.

Il Legislatore italiano aveva mantenuto, come riferimento per il calcolo delle aliquote del tributo, il parametro della classe di prezzo più richiesta.

Con la nuova disciplina, l'accisa applicabile alle sigarette, varia in funzione del prezzo medio ponderato di vendita per kg convenzionale, calcolato su base annuale.

Pertanto, l'aliquota di base è fissata al 58,7%, mentre l'ammontare dell'accisa viene determinato dalla somma di due componenti: una componente specifica fissa per unità di prodotto, pari al 10% della somma dell'accisa globale e dell'IVA calcolate con riferimento al prezzo medio ponderato; una componente *ad valorem* risultante dall'applicazione di un'aliquota proporzionale al prezzo di vendita al pubblico, diminuita dell'importo della componente specifica.

Inoltre è stato introdotto un importo minimo di tassazione, pari a 170,00 euro/Kg e corrispondente a circa il 97% dell'onere fiscale gravante sul prezzo medio ponderato. L'accisa minima si applica nei casi in cui la somma dell'IVA e dell'accisa gravante sul prodotto risulti inferiore allo stesso importo di euro 170,00.

La previsione di tale onere fiscale minimo, coerente con la corrispondente disciplina comunitaria ha lo scopo di incidere in maniera rilevante sui prezzi più bassi ed in misura più attenuata su quelli più elevati.

Conseguentemente, tale misura potrebbe spingere i produttori delle sigarette più economiche a due comportamenti alternativi: – un riposizionamento del prezzo verso l'alto⁴⁷; – un assorbimento totale o parziale del maggiore tributo per contenere l'aumento di prezzo.

L'esplicito scopo delle norme è stato anche quello di superare le obiezioni

⁴⁷ Con provv. Ag. Dogane e dei Monopoli 16 gennaio 2015, n. 391, adottato ai sensi dell'art. 39 *quater* TUA, su istanza dei produttori interessati, è già stato variato l'inserimento di alcune marche di sigarette nella tariffa di vendita. La modifica della tariffa evidenzia una generalizzata tendenza al riposizionamento verso l'alto dei prezzi, sintomatico della scelta di traslare gli effetti dell'aumento del tributo sul consumatore finale.

in merito alla compatibilità del regime previgente con il diritto dell'Unione europea, oggetto di una questione pregiudiziale sollevata innanzi alla Corte di Giustizia, di perseguire politiche sanitarie di riduzione dell'accessibilità del tabacco, porre in sicurezza l'attuale gettito erariale e generare nuove entrate per l'erario.

La controversia trae origine da un ricorso presentato al TAR Lazio da parte di un produttore di sigarette caratterizzate da un prezzo di vendita inferiore a quello della classe di prezzo più richiesta e volto ad ottenere l'annullamento, per contrasto con il diritto comunitario del Decreto direttoriale dell'A.A.M.S. 11 gennaio 2012 che fissava la ripartizione dei prezzi di vendita al pubblico delle sigarette.

Di fatto il provvedimento dell'amministrazione reintroduceva un prezzo di rivendita minimo per i tabacchi lavorati, eludendo la giurisprudenza della Corte di Giustizia⁴⁸ che aveva già contestato la normativa italiana (disposizione introdotta con la Legge finanziaria 2005 – art. 1, comma 486, L. n. 311/2004) che fissava un prezzo minimo di vendita per le sigarette, per contrasto con le disposizioni della Direttiva n. 95/59/CE e in particolare, con l'art. 9, n. 1, secondo cui «i produttori ... gli importatori di Paesi terzi stabiliscono liberamente i prezzi massimi di vendita al minuto di ciascuno dei loro prodotti per ciascuno Stato membro in cui sono destinati ad essere immessi in consumo». Già in passato, i giudici europei hanno più volte evidenziato che dalla libera determinazione dei prezzi massimi di vendita al minuto prevista dalla Direttiva si giunge al divieto, da parte delle autorità pubbliche di un prezzo minimo di vendita al minuto, il quale limita, inevitabilmente la libertà dei produttori e degli importatori di determinare il loro prezzo massimo di vendita dal momento che, in ogni caso, quest'ultimo non potrà essere inferiore al prezzo minimo imposto⁴⁹.

La Corte di Giustizia nell'ultima decisione⁵⁰ ricorda che l'aliquota del-

⁴⁸ Corte di Giustizia UE 24 giugno 2010, causa C-571/08, con nota di BERR, *Produits du tabac*, in *Journal du droit International*, 2011, p. 530. Risulta evidente la sostanziale identità, sotto il profilo degli effetti, della fattispecie dell'accisa minima rispetto a quella del prezzo minimo (previgente meccanismo), in quanto entrambi i meccanismi mirano, in ultima istanza, a colpire i produttori e gli importatori di sigarette con un prezzo contenuto in maniera sensibilmente più gravosa rispetto ai produttori ed importatori di sigarette più costose.

⁴⁹ Corte di Giustizia UE 19 ottobre 2000, causa C-216/98; Corte di Giustizia UE 27 febbraio 2002, causa C-302/00; Corte di Giustizia UE 5 ottobre 2006, causa C-140/05.

⁵⁰ Corte di Giustizia UE 9 ottobre 2014, causa C-428/13. Per alcune considerazioni sulla sentenza cfr. RONCO, *Accisa sui tabacchi tra elusione del giudicato comunitario e principio di non discriminazione*, in *Rass. trib.*, 2013, p. 249 ss.

l'accisa ad *valorem* e l'importo dell'accisa specifica devono essere uguali per tutte le sigarette.

Gli Stati membri possono applicare un'accisa minima sulle sigarette, che rappresenta la soglia sotto la quale non è consentita nessuna riduzione proporzionale dell'imposta dovuta. L'applicazione di soglie d'imposta che variano in funzione delle caratteristiche o del prezzo delle sigarette, invece, comporterebbe distorsioni alla concorrenza e la violazione del principio di non discriminazione fra i produttori di sigarette⁵¹.

In concreto, le sigarette della classe più richiesta in Italia avevano un prezzo di vendita al pubblico di 210 euro al migliaio, con un'accisa globale di 144,28 euro. La Corte dichiara pertanto che «la normativa italiana attua un sistema in cui l'importo prelevato sulle sigarette della classe di prezzo più richiesta, in applicazione dell'accisa globale, è inferiore all'importo prelevato a titolo di accisa minima sulle sigarette meno costose, con la conseguenza di creare distorsioni di concorrenza e di contravvenire agli obiettivi della Direttiva 2011/64/UE⁵²».

La Corte aggiunge che la Direttiva già prende in considerazione l'obiettivo di protezione della salute pubblica, quando precisa che gli oneri fiscali sono uno degli elementi del prezzo dei prodotti del tabacco, che a sua volta

⁵¹ Sul principio di non discriminazione, in generale, e senza pretesa di completezza cfr.: SACCHETTO, *Il divieto di discriminazione contenuto nell'art. 95 CEE, l'evoluzione e l'interpretazione della Corte di Giustizia CE e l'applicazione nell'ordinamento italiano*, cit., p. 499 ss.; VAN RAAD, *Non discrimination in International tax law*, Deventer, 1986; F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, cit., p. 103 ss.; BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, p. 421 ss.; MONACO, *I principi di non discriminazione, non restrizione e ragionevolezza nel diritto comunitario e nel diritto del commercio internazionale: struttura, contenuto e incidenza sui sistemi fiscali nazionali*, in *Riv. dir. fin.*, 2006, I, p. 449 ss.; SNELL, *Non-discriminatory tax obstacles in community law*, in *ICLQ*, 56, 2007, p. 339 ss.; CORDEWENER, *The prohibition of discrimination and restriction within the frame work of the fully integrated internal market*, in AA.VV., *EU freedoms and taxation*, a cura di Vanistendael, Amsterdam, 2006, p. 1 ss.; BIZIOLI, *Il divieto di discriminazione fiscale*, in SACCHETTO, *Principi di diritto tributario europeo ed internazionale*, Torino, 2011, p. 147 ss.

⁵² Per RONCO, *Accisa sui tabacchi tra elusione del giudicato comunitario e principio di non discriminazione*, cit., p. 250, «il legislatore nazionale non può ritenersi libero di introdurre un criterio di imposizione derogatorio e discrezionale, ancorché fondato su legittime considerazioni di politica economica, qualora un bilanciamento tra il diritto degli Stati membri di prevedere una forma di imposizione discrezionale ed autonoma ed i vincoli scaturiti dalle obbligazioni assunte in sede di Unione europea in materia di non discriminazione fiscale nei confronti dei produttori ed importatori dei tabacchi lavorati abbia già trovato adeguata rappresentazione, *ab origine*, nella stessa disciplina di diritto derivato. In tale ipotesi, un'eventuale fattispecie derogatoria emanata da uno Stato membro deve essere disapplicata per contrasto con il diritto dell'Unione europea».

influenza le preferenze dei fumatori. La disciplina fiscale «costituisce uno strumento importante ed efficace di lotta al consumo dei prodotti del tabacco e, pertanto di tutela della salute pubblica».

Purché, quindi, le misure nazionali siano coerenti, la Direttiva «non impedisce che gli Stati membri portino avanti la lotta al tabagismo e assicurino un elevato livello di tutela della salute pubblica mediante l'applicazione di accise⁵³».

La Corte conclude, ribadendo che la Direttiva «non ammette una normativa nazionale che stabilisca – non già un'accisa minima identica per tutte le sigarette, bensì – un'accisa minima sulle sole sigarette con un prezzo di vendita al pubblico inferiore a quello delle sigarette della classe di prezzo più richiesta».

Da ultimo, la Corte di Giustizia è nuovamente intervenuta su una questione, avente ad oggetto la vendita da parte di una società olandese di prodotti del tabacco ad un prezzo unitario inferiore al prezzo che il produttore o l'importatore ha indicato sul dispositivo apposto su tali prodotti⁵⁴. I giudici comunitari hanno affermato che «l'art. 15, par. 1, della Direttiva 2011/64/UE, relativa alla struttura delle aliquote dell'accisa applicata al tabacco lavorato, deve essere interpretato nel senso che non osta ad una normativa nazionale, come quella olandese, che vieta ai venditori al dettaglio di vendere prodotti del tabacco ad un prezzo unitario inferiore al prezzo che il produttore o l'importatore ha indicato, nei limiti in cui tale prezzo sia stato fissato liberamente dal produttore o dall'importatore». Si tratta di una conclusione in linea con lo scopo della norma che è quello di garantire che l'applicazione delle norme relative alle accise sui tabacchi lavorati non arrechi pregiudizio

⁵³La possibilità per gli Stati membri di invocare eventuali giustificazioni che legittimino un trattamento derogatorio rispetto a quello previsto in un atto legislativo adottato dall'Unione europea che ha armonizzato un determinato settore è stata affrontata ripetutamente dalla Corte di Giustizia, la quale ha rilevato che «qualora lo strumento legislativo abbia già dato luogo ad un bilanciamento tra i diversi interessi in gioco, gli Stati membri non sono legittimati ad adottare misure ulteriori volte al medesimo scopo in quanto il giudizio di bilanciamento tra i diversi interessi coinvolti, alla luce delle norme sovraordinate, è già stato effettuato dagli organi comunitari» (Corte di Giustizia UE 25 gennaio 1977, causa C-46/76, dove si è affermato che mentre le tariffe previste per i controlli sanitari imposti da una Direttiva non costituiscono misura di effetto equivalente ad una restrizione all'importazione, ogni eventuale ulteriore controllo di natura sanitaria posto in essere da uno Stato membro rappresenta invece una misura di effetto equivalente ad una restrizione all'importazione. In tal senso v. anche Corte di Giustizia UE 23 maggio 1996, causa C-5/94 e Corte di Giustizia UE 19 marzo 1998, causa C-1/96).

⁵⁴Corte di Giustizia UE 21 settembre 2016, causa C-221/15.

ai principi concorrenziali, i quali implicano un regime dei prezzi formati liberamente dai produttori o dagli importatori per tutte le tipologie di tabacchi lavorati.

Le vicende sottoposte all'esame della Corte di Giustizia offrono lo spunto per delineare, sotto un profilo teorico, alcune riflessioni che attengono all'identificazione del presupposto dell'imposta sui tabacchi lavorati e, in secondo luogo, all'individuazione del soggetto passivo sul quale incombe l'obbligo di pagare il tributo.

Diversamente dalle accise sui prodotti energetici e sui prodotti alcolici, il regime impositivo previsto per i tabacchi lavorati si fonda sulla predeterminazione del prezzo al pubblico da parte di un provvedimento direttoriale dell'A.A.M.S.

Tale meccanismo costituisce un *unicum* nell'ambito della disciplina delle accise armonizzate e determina conseguenze giuridicamente rilevanti.

L'esigibilità del tributo non è infatti coordinata alla mera fabbricazione del prodotto o ad una fattispecie complessa caratterizzata da fabbricazione e immissione al consumo, e neanche alla sola immissione in consumo del prodotto, ma risulta inscindibilmente connessa all'ulteriore presupposto della fissazione del prezzo da parte dell'autorità amministrativa.

Infatti, l'art. 39 *quater*, commi 1 e 2, TUA, stabilisce che ciascun prodotto del tabacco deve essere inserito in una apposita tariffa di vendita, individuata tramite provvedimento direttoriale dell'A.A.M.S. e che tale prezzo, come le sue eventuali variazioni, «sono stabiliti in conformità a quelli richiesti dai fabbricanti e dagli importatori».

La centralità della fissazione della tariffa di vendita da parte dell'A.A.M.S. ai fini dell'integrazione del presupposto del tributo si coglie, soffermandosi sul fatto che «le richieste sono corredate, in relazione ai volumi di vendita di ciascun prodotto, da una scheda rappresentativa degli effetti economico-finanziari conseguenti alla variazione proposta. ... Il termine per la conclusione del procedimento di cui ai commi 1 e 2 è di novanta giorni decorrenti dalla richiesta presentata dal fabbricante o dall'importatore».

Il fatto che le norme richiamate usino i termini "richiesta" e "proposta" e che richiedano l'allegazione di una relazione volta a tratteggiare le conseguenze economico-finanziarie che derivano dal nuovo prezzo proposto dal fabbricante o dall'importatore e che prevedano, infine, l'apertura di un apposito procedimento, sembrerebbe configurare in capo all'A.A.M.S. una forma di discrezionalità in merito alla previsione del prezzo o della variazione del medesimo.

Discrezionalità che può essere inquadrata nell'ambito della "discreziona-

lità amministrativa”⁵⁵, quale esercizio di un’attività di ponderazione di interessi diversi: da un lato, gli interessi economici dei fabbricanti e degli importatori di veder riconosciuto il prezzo e le variazioni del medesimo in conformità alle proprie decisioni di politica industriale; dall’altro lato, gli interessi che fanno riferimento agli obiettivi di politica finanziaria dello Stato nel settore dei tabacchi lavorati.

Alla luce di tali considerazioni si può cogliere la centralità della funzione della tariffa, determinata con provvedimento dell’autorità amministrativa e caratterizzata dalla mancanza di automaticità nella fissazione del prezzo a fronte delle richieste presentate dai produttori ed importatori, ai fini della commercializzazione dei prodotti del tabacco.

Ne deriva che solo a seguito dell’accoglimento delle richieste avanzate dagli operatori con procedimento discrezionale è permessa l’immissione in consumo dei prodotti.

Parrebbe quindi possibile ritenere che per i tabacchi lavorati, il presupposto del tributo debba essere individuato nell’immissione in consumo (per gli approfondimenti v. *infra*, Cap. 3).

Individuato il presupposto, resta aperta la questione dell’identificazione del soggetto passivo giuridicamente inciso dall’imposta.

Ad una prima analisi si può notare che il soggetto formalmente obbligato

⁵⁵ Sul concetto di discrezionalità amministrativa v.: PIRAS, *Discrezionalità amministrativa*, in *Enc. dir.*, XII, Milano, 1964, p. 65 ss. Non pare quindi, che in questa sede l’A.A.M.S., eserciti un potere amministrativo di natura vincolata che caratterizza, invece, l’esercizio della potestà impositiva. Per orientamento prevalente, pare da escludere la natura discrezionale dell’attività svolta dall’ufficio nella scelta del contribuente da sottoporre a controllo; di quali e quanti poteri istruttori esercitare tra quelli disciplinati *ex lege*; del metodo di accertamento da applicare, trattandosi in tutte queste ipotesi di valutazioni organizzative che coinvolgono interessi interni all’amministrazione, quale l’interesse al reperimento delle entrate con quello alla efficienza e produttività dell’agire amministrativo, così GALLO, *Discrezionalità nell’accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell’ufficio*, in *Riv. dir. fin.*, 1992, I, p. 655 ss.; in senso contrario LUPI, *Società, diritto e tributi*, Milano, 2005, il quale, accogliendo una nozione ampia di discrezionalità riconducibile al concetto di “valutazione”, estende lo schema classico della ponderazione al «bilanciamento di qualsiasi profilo giuridicamente rilevante indipendentemente dalla compresenza di interessi pubblici e privati». Su tale questione e sui diversi orientamenti in dottrina v.: LA ROSA, *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell’accertamento dei redditi*, in *Riv. dir. fin.*, 1981, I, p. 558 ss.; GALLO, *Discrezionalità nell’accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell’ufficio*, cit., p. 655 ss.; ID., *Discrezionalità (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Agg. III, Milano, 1999; MOSCATELLI, *Discrezionalità nell’accertamento tributario e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1997, p. 1107; PERRONE, *Discrezionalità amministrativa (dir. trib.)*, in *Dizionario dir. pubbl.*, III, cit.; ID., *Discrezionalità e norma interna nell’imposizione tributaria*, Milano, 1963, p. 63.

al pagamento dell'imposta, ai sensi dell'art. 39 *decies* TUA, è colui che provvede all'immissione al consumo.

A quest'ultimo, infatti, compete l'obbligo di pagare l'accisa «per i tabacchi lavorati immessi in consumo nei primi quindici giorni del mese, entro la fine del mese e, per i prodotti immessi in consumo nel periodo dal giorno 16 alla fine del mese, entro il giorno 15 del mese successivo».

Tuttavia non pare che da questa circostanza possa derivare l'attribuzione in capo al soggetto passivo in senso formale della qualifica di soggetto inciso dall'imposta.

Determinante è piuttosto la circostanza che il provvedimento direttoriale dell'A.A.M.S. 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 rappresenta la mera risultante del costo della produzione del tabacco, oltre alla quota di profitto del produttore o dell'importatore, ma ricomprende, *ope legis*, l'accisa applicabile al singolo prodotto del tabacco (art. 39 *octies* TUA).

Non è configurabile, invero, alcuna ipotesi di facoltatività circa l'inclusione o meno della quota di prezzo di natura fiscale da parte del soggetto che immette in consumo il prodotto.

Quest'ultimo, quindi, trasla sul consumatore finale, unitamente al prezzo, anche la quota riguardante l'accisa e l'IVA.

Tale ricostruzione appare rafforzata anche dall'orientamento della Corte di Giustizia secondo cui «qualora gli Stati membri desiderino eliminare definitivamente qualsiasi possibilità per i produttori o gli importatori di assorbire, anche temporaneamente, l'impatto delle imposte sul prezzo di vendita al minuto dei tabacchi lavorati, vendendoli in perdita, tali Stati hanno segnatamente la possibilità, pur consentendo così ai detti produttori e importatori di beneficiare effettivamente del vantaggio concorrenziale derivante da eventuali prezzi di costo inferiori, di vietare la vendita dei prodotti del tabacco lavorato ad un prezzo inferiore alla somma del prezzo di costo e di tutte le imposte⁵⁶».

In tale passaggio, i giudici europei, nel rilevare che gli Stati membri possono impedire ai produttori dei tabacchi lavorati di limitare l'impatto delle imposte grazie ad una vendita sottocosto, anche di durata temporanea, dei propri prodotti, confermano indirettamente come le imposte gravanti sul prodotto del tabacco non costituiscono oggetto di opzione da parte di colui che immette in consumo il prodotto, ma devono necessariamente far parte del prezzo finale al minuto.

⁵⁶ Corte di Giustizia UE 24 giugno 2010, causa C-571/08, cit., par. 52.

Dall'analisi appena esposta è possibile trarre la conclusione che, relativamente all'accisa sui tabacchi lavorati, si è in presenza di un fenomeno equivalente negli effetti all'istituto della rivalsa obbligatoria (su tali profili v. *infra*, Cap. 3), originata dalla determinazione del prezzo da parte di un provvedimento dell'Autorità amministrativa che ingloba, oltre alla quota non fiscale dovuta al produttore, anche l'accisa.

Conseguentemente, il soggetto inciso dal tributo risulta essere, non colui che immette al consumo i prodotti, tenuto al versamento dell'accisa, bensì il consumatore finale che paga il prezzo al minuto⁵⁷.

Vi è poi un'altra considerazione che avalla la suindicata ricostruzione.

Dalla fattispecie di esenzione, prevista autonomamente per i tabacchi lavorati (artt. 39 *nonies* e 17, comma 4 *bis*, TUA) emerge che il soggetto giuridicamente inciso dal tributo non è colui che immette in consumo, bensì il consumatore finale, riconoscendo rilievo giuridico ad una traslazione, in questo caso, necessaria.

Se, infatti, il Legislatore avesse voluto considerare il primo quale soggetto passivo dell'accisa, le ipotesi di esenzione sarebbero state modellate con riferimento a questa figura.

Invece, le disposizioni fanno riferimento a circostanze che afferiscono alla sfera di attività propria di eventuali consumatori finali, come, in particolare, i casi di denaturazione ed uso a fini industriali ed agricoli e relativa destinazione dei prodotti per prove scientifiche e prove relative alla sua qualità.

Ipotesi, queste ultime, indubbiamente non configurabili con riguardo al soggetto intermediario nel processo di produzione, commercializzazione e rivendita del tabacco, ma relative ad attività svolte da parte di colui che è effettivamente utilizzatore finale del prodotto.

In definitiva sembra che anche l'accisa sui tabacchi lavorati possa essere qualificata come imposta sul consumo gravante sul consumatore finale.

Peraltro, l'ordinamento italiano si è tempestivamente adeguato ai rilievi mossi dai giudici europei con l'emanazione del D.L. 23 giugno 2010, n. 94, prevedendo l'aumento dell'accisa dovuta sia per le sigarette che hanno un

⁵⁷ A conclusioni non dissimili giunge, SCHIAVOLIN, in FALSITTA, *Manuale di Diritto tributario, parte speciale*, cit., p. 886, il quale afferma che «poiché, peraltro, i prezzi su cui l'aliquota è applicata sono predeterminati con decreto del Ministero delle Finanze, il consumatore paga un prezzo che congloba necessariamente l'accisa: il meccanismo di applicazione dell'aliquota sul prezzo al minuto, combinato con quello di fissazione del prezzo medesimo mediante decreto ministeriale, permette di affermare che esiste una rivalsa necessaria del monopolista sul consumatore finale. L'esistenza di un siffatto diritto di rivalsa, fa sì che le accise sui tabacchi lavorati possano classificarsi come delle vere e proprie imposte sui consumi, ove il vero soggetto passivo del tributo è il consumatore finale».

prezzo di vendita al pubblico inferiore a quello delle sigarette della classe di prezzo più richiesta, sia per il tabacco trinciato.

Come si legge nella relazione governativa, tale intervento normativo risponde all'esigenza di «assicurare un determinato livello di gettito e scongiurare l'adozione di pratiche ribassiste dei prezzi ... con effetti negativi sull'Erario e sulle politiche sanitarie di contenimento del fumo⁵⁸».

Il D.Lgs. n. 188/2014, ha inciso profondamente sulla disciplina fiscale dei “prodotti da fumo”, orientando la tassazione verso un sistema più equo, trasparente e funzionale alla crescita economica.

La nuova disciplina, in sintesi ha eliminato la tassazione sui fiammiferi; ha regolamentato i prodotti di nuova generazione come i tabacchi da inalazione senza combustione; è intervenuta sulle modalità di calcolo dell'accisa sulle sigarette, superando le criticità emerse dalla normativa comunitaria; ha infine, posto le basi per una rigorosa normativa in tema di “tracciabilità” del prodotto e di legittimazione nella circolazione tra i consumatori, in conformità alle norme previste dalla Direttiva 2014/40/UE⁵⁹.

6. Il rilievo dell'abbuono nell'identificazione del presupposto

La fase dell'immissione al consumo, utile ai fini dell'individuazione del presupposto delle accise, trova una conferma di carattere sistematico nell'art. 4, commi 1 e 2, TUA, che prevede l'abbuono, stabilendo che l'imposta

⁵⁸L'esigenza di un nuovo criterio di tassazione è emerso in quanto le Direttive europee, nel settore del tabacco, hanno tentato sempre di conciliare l'armonizzazione con i principi di libera circolazione e le esigenze di salute pubblica. I meccanismi di tassazione possono determinare effetti distorsivi della concorrenza a causa di criteri di tassazione differenti tra gli Stati membri, che incidono fortemente sui prezzi finali applicabili al consumatore. Su tali questioni si rinvia a SACCHETTO, FANARA, *La tassazione dei tabacchi lavorati tra esigenze fiscali, tutela della salute e armonizzazione comunitaria. Un difficile compromesso*, in *Rass. dir. trib. fin.*, 2013, p. 30 ss.

⁵⁹Si tratta della Direttiva che ha modificato la disciplina relativa alla lavorazione, presentazione e vendita dei prodotti del tabacco e dei prodotti correlati, che ha abrogato la Direttiva 2001/37/CE e che doveva essere recepita dagli Stati membri, entro il 20 maggio 2016. La proposta di revisione è stata preceduta da una valutazione di impatto (*Impact assesment*) e da una consultazione pubblica (c.d. *Public consultation*) che ha offerto a tutti i cittadini dell'UE la possibilità di intervenire nel processo di revisione della Direttiva coinvolgendo oltre 87.000 soggetti, tra cittadini, Istituzioni, aziende. Per ulteriori approfondimenti sui profili applicativi v. RAPONE, STELLA, *Il tabacco*, in AA.VV., *I prodotti da fumo. Dal tabacco alla sigaretta elettronica*, a cura di Giua, Stella, Federico, Monfreda, Rapone, Torino, 2015, p. 23 ss.

non sia dovuta, in caso di perdita irrimediabile o distruzione totale della merce, intervenuta per caso fortuito o forza maggiore, o in presenza di cali naturali e tecnici⁶⁰.

Per prevenire l'insorgere di questioni controverse sulla quantificazione dei cali tecnicamente ammissibili, quelli normativamente ammessi sono determinati da apposito Decreto ministeriale (da ultimo il D.M. 13 gennaio 2000, n. 55) che individua i cali naturali e tecnici delle merci soggette a vincolo doganale e ad accise⁶¹. Dalla disciplina dei cali emerge una ulteriore simmetria tra le accise e i tributi doganali che induce a riconoscere l'applicazione di regole comuni all'interno del sistema dei tributi armonizzati.

Più nel dettaglio, per il regolamento, «sono cali naturali le perdite di peso o di volume delle merci che si verificano nel tempo per effetto di fenomeni chimici, fisici o biologici. Nei cali naturali sono comprese anche le perdite connesse all'introduzione od all'estrazione delle merci».

Sono invece cali tecnici «le perdite di peso o di volume dipendenti da manipolazioni a cui le merci siano state sottoposte durante la permanenza in depositi o in altri luoghi, ovvero in dipendenza del loro trasporto».

Nello specifico, è fondamentale verificare se le ipotesi di "calo" si manife-

⁶⁰I cali tecnici sono riconosciuti quando concorrono i fatti in relazione ai quali sono stati espressamente previsti e che, pertanto, costituiscono elementi della loro fattispecie. I cali incidono sulla base imponibile, limitano l'effetto di imposta ed operano come fatto di esclusione parziale del presupposto (FIORENZA, *Attorno al "presupposto" sull'imposta della fabbricazione degli spiriti ed agli effetti della "perdita" o "distruzione" del prodotto denaturato*, cit., p. 2361 ss.; ID., *"Perdita o distruzione" e "cali" di merce nella fattispecie di imposizione doganale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1980, I, p. 313 ss.). Va precisato che la norma in tema di sgravio precedentemente prevista in materia di prodotti petroliferi (art. 20, L. 15 dicembre 1971, n. 1161) stabiliva che «nei casi di perdita o di distruzione di prodotti gravati da imposta di fabbricazione o dalla corrispondente sovrimposta di confine ed eventualmente da diritto erariale è accordato l'abbuono degli stessi quando sia provato che la perdita o la distruzione dei prodotti è avvenuta per caso fortuito o per forza maggiore o comunque per fatti imputabili a titolo di colpa non grave a terzi od allo stesso soggetto passivo. La disposizione di cui al comma precedente si applica anche nei confronti dei prodotti destinati ad usi per i quali è prevista l'esenzione o la riduzione dei tributi specificati nello stesso comma». Tale norma è stata autenticamente interpretata dall'art. 22 *ter*, L. 22 dicembre 1980, n. 891, che ha escluso che l'espressione *perdita* possa essere intesa nel senso di sottrazione di disponibilità, pertanto le fattispecie di furto esulano da quelle per le quali è previsto l'abbuono dell'imposta, in tal senso v. Cass. 7 settembre 1984, n. 4779, in *Giust. civ. Mass.*, 1984, p. 1605.

⁶¹Per approfondimenti sui contenuti del regolamento richiamato, si rinvia a Circ. Ag. Dogane 2 maggio 2000, n. 86/D-169-UDC-CM. Diversamente dal precedente, il regolamento del 2000 contiene una più esatta determinazione e distinzione dei cali tecnici e dei cali naturali, prevedendo altresì la cumulabilità degli uni e degli altri.

stano in costanza dell'esercizio di un deposito fiscale di prodotti ad accisa sospesa oppure liberi e che, cioè, hanno già assolto nei confronti dell'Amministrazione finanziaria gli oneri fiscali sui beni stoccati.

Per i prodotti petroliferi, il primo caso rientra nella previsione dell'art. 47 TUA, secondo cui le deficienze riscontrate di entità superiore al 2% oltre il calo consentito, implicano l'applicazione della sanzione pecuniaria che si commisura dal doppio al triplo della relativa accisa. Inoltre, le previsioni di natura sanzionatoria trovano la loro massima applicazione nel caso in cui la deficienza sia superiore al 10% rispetto al calo consentito, integrando l'ipotesi delittuosa della sottrazione del prodotto al pagamento dell'accisa *ex art. 40 TUA* (v. *infra*, Cap. IV).

Diversamente dai limiti di tolleranza sopra descritti, è interessante analizzare le ipotesi di cali che si verificano all'interno dei depositi liberi come i distributori stradali caratterizzati dalla circostanza che i prodotti detenuti hanno già scontato la relativa accisa e le altre imposte dirette: in tale circostanza, è interesse dell'Amministrazione finanziaria conoscere non tanto l'entità del calo di merce per la quale sono stati già assolti gli oneri fiscali, quanto verificare la correttezza delle annotazioni contabili in materia di gestione del magazzino⁶².

Al di là delle misure dei cali naturali e tecnici puntualmente identificati nelle apposite tabelle, resta comunque fermo per l'operatore il diritto di provare che i prodotti abbiano subito un calo tecnico o naturale maggiore di quello previsto in via regolamentare⁶³.

La norma prende in considerazione l'ipotesi che fatti eccezionali o fortuiti – quale, ad esempio, un incendio – distruggano o disperdano i beni pro-

⁶²La norma di riferimento è l'art. 50, comma 2, TUA, secondo cui si deve considerare irregolare la tenuta dei registri di carico e scarico carburanti, quando la differenza tra le giacenze reali e le risultanze contabili supera di un dodicesimo il calo annuo consentito per i singoli carburanti, riferito alle erogazioni effettuate nel periodo posto a base della verifica *ex D.M. n. 55/2000*. Su tali specifici profili v.: *Comm. trib. prov. Lecce*, 30 luglio 2010, n. 384, con nota di ELIA, *Accise su prodotti energetici ed elettricità* (parte prima), in *Dir. prat. trib.*, 2014, pp. 380-383.

⁶³Ribadisce che l'onere della prova grava sull'interessato *Cass.* 5 settembre 2012, nn. 14840 e 14841. In materia di dazi doganali, gli artt. 862 e 864 del Reg. (CEE) n. 2454/93, recante "Disposizioni d'applicazione del regolamento CEE n. 2913/92 del Consiglio che istituisce il codice doganale comunitario", precisano che le disposizioni nazionali in vigore negli Stati membri riguardanti i tassi forfetari di perdita irrimediabile di merci per cause inerenti alla loro stessa natura si applicano «quando l'interessato non fornisca la prova che la perdita effettiva è stata superiore a quella calcolata applicando il tasso forfetario stabilito per la merce in oggetto».

dotti prima della loro immissione al consumo: in tali casi, il Legislatore si è preoccupato di precisare che le merci perdute o distrutte, o quelle che hanno subito cali naturali, non potrebbero essere assoggettate a tassazione per la mera circostanza di essere state sottoposte al processo di fabbricazione, poiché altrimenti il produttore verrebbe tassato per il solo fatto di avere esercitato un'attività economica, a prescindere dalla considerazione dei relativi risultati, ed in presenza, quindi, di un indice meramente fittizio e non effettivo di capacità contributiva.

Peraltro, il nuovo art. 4 TUA, ha ricollegato la concessione di eventuali abbuoni d'imposta esclusivamente a quei fatti naturali o umani che abbiano cagionato la "perdita irrimediabile" o la "distruzione totale" dei prodotti soggetti ad accisa che si trovano in regime sospensivo.

Tra questi assumono una particolare rilevanza il "caso fortuito" e la "forza maggiore".

Anche i "fatti imputabili a terzi a titolo di colpa non grave" danno diritto all'abbuono dell'accisa sempreché abbiano determinato la perdita irrimediabile o la distruzione totale dei prodotti tassabili⁶⁴.

Inoltre, sulla scorta dell'art. 7, par. 4, della Direttiva 2008/118/CE, la norma che disciplina l'abbuono precisa che si verifica una distruzione totale o una perdita irrimediabile quando i prodotti considerati sono diventati "inutilizzabili come prodotti sottoposti ad accisa"⁶⁵.

Dal confronto tra l'art. 14, Direttiva 92/12/CEE e l'art. 7, Direttiva 2008/118/CE, che ha sostituito la previgente disposizione, risulta evidente come il Legislatore europeo sia intervenuto per chiarire in modo inequivocabile che per "perdite" debba intendersi una "distruzione totale" del pro-

⁶⁴La modifica dell'art. 4 TUA, operata con il D.Lgs. n. 48/2010, non ha ovviamente ancora interessato la giurisprudenza di legittimità. Tuttavia si segnala una decisione di merito (Comm. trib. prov. Genova 23 gennaio 2013, n. 16), che riconosce al soggetto passivo d'imposta il diritto all'abbuono dell'accisa in relazione alla dispersione di combustibile, ponendo in evidenza come "la responsabilità oggettiva è prevista nel nostro ordinamento giuridico in pochi casi che derogano alla disciplina generale, secondo la quale la responsabilità può essere attribuita solamente a titolo di dolo o colpa".

⁶⁵Tale ultima previsione non si applica ai tabacchi lavorati. Nel recepire la normativa europea, il Legislatore italiano ha inserito una precisazione, assente nel testo della Direttiva, «i fatti imputabili a titolo di colpa non grave, a terzi o allo stesso soggetto passivo, sono equiparati al caso fortuito e alla forza maggiore» ed ha individuato nell'Amministrazione finanziaria l'autorità competente dello Stato membro che deve ritenere soddisfacente la prova dell'avvenuta distruzione totale o perdita irrimediabile. Per ulteriori considerazioni sulla problematica dell'abbuono, cfr.: CAZZOLLA, CHIANURA, *Accise: disciplina degli abbuoni per perdite o distruzione dei prodotti in regime di sospensione*, in *Fisco*, 2010, p. 108; ARMELLA, PERSICO, *Evoluzione e problematiche del diritto di abbuono dell'accisa*, in *IVA*, 2013, p. 31 ss.

dotto, tale da renderlo non più utilizzabile, fermo restando che non ha modificato i concetti di caso fortuito e forza maggiore.

In particolare, la Corte di Giustizia affronta il tema dell'interpretazione della nozione di caso fortuito e forza maggiore, sancendo che «un depositario autorizzato può quindi pretendere di beneficiare dell'esenzione solo se dimostra l'esistenza di circostanze che sono a lui estranee, anomali e imprevedibili, le cui conseguenze non avrebbero potuto essere evitate malgrado l'adozione di tutte le precauzioni del caso⁶⁶».

La Corte, nello specifico, chiarisce che per circostanze estranee al depositario debbano intendersi quelle che siano a un tempo estranee in senso materiale o fisico e che «sembrano sfuggire oggettivamente al controllo del depositario autorizzato».

Sulla base della nuova formulazione dell'art. 4 TUA, non appare più applicabile la disposizione di cui all'art. 59, L. 21 novembre 2000, n. 342, secondo cui «i fatti compiuti da terzi non imputabili al soggetto passivo a titolo di dolo o colpa grave e quelli imputabili allo stesso soggetto passivo a titolo di colpa non grave sono equiparati al caso fortuito e alla forza maggiore».

Peraltro «per i furti e le irregolarità nella circolazione dell'alcole nonché dei tabacchi lavorati compiuti sino alla data di entrata in vigore della presente legge, ove l'azienda italiana garante risulti estranea al fatto criminoso viene disposto lo sgravio dell'accisa».

La disposizione (art. 59, comma 2, L. n. 342/2000) introduce nel sistema delle accise una nuova ed eccezionale ipotesi di "abbuono speciale" che si applica espressamente ai garanti e non anche all'obbligato principale⁶⁷.

Una disposizione siffatta non pare più compatibile con la disciplina comunitaria delle accise⁶⁸, mentre la sua applicabilità per il passato solleva seri dubbi di compatibilità con i principi affermati dalla giurisprudenza europea⁶⁹.

Anche la Corte di Cassazione, del resto, ha ritenuto che i fatti dei terzi siano equiparabili al caso fortuito ed alla forza maggiore ai fini del ricono-

⁶⁶ Corte di Giustizia UE 18 dicembre 2007, causa C-314/06, par. 31.

⁶⁷ Nello stesso senso Cass. 27 febbraio 2009, n. 4771 e Cass. 23 luglio 2009, n. 17195.

⁶⁸ Per tale ragione, in sede di recepimento della Direttiva n. 118/2003/CE se ne è fortemente ridotta la portata equiparando al caso fortuito ed alla forza maggiore esclusivamente i fatti imputabili a terzi o allo stesso soggetto passivo a titolo di colpa non grave.

⁶⁹ Corte di Giustizia UE 5 ottobre 1983, causa C-186 e 187/1982, in *Foro it.*, 1984, IV, p. 370, la quale ha precisato che «secondo le norme comunitarie vigenti in materia doganale, la sottrazione ad opera di terzi, anche senza colpa del debitore, di merce soggetta a dazio doganale, non estingue la relativa obbligazione».

scimento dell'abbuono in tema di accise, a condizione che i prodotti tassabili siano andati perduti o distrutti⁷⁰.

Nei casi analizzati dalla giurisprudenza di legittimità, è stata esclusa l'applicazione dell'abbuono nel caso di furto di merce sottoposta ad accisa⁷¹.

A sostegno di tale tesi è stata richiamata una sentenza della Corte Costituzionale⁷², con la quale la stessa, nel verificare la legittimità costituzionale dell'art. 37, D.P.R. n. 43/1973, ha sottolineato la diversità tra distruzione o completo deterioramento di beni, da un lato, e sottrazione della disponibilità del prodotto, dall'altro.

La giurisprudenza di merito, invece, si era espressa favorevolmente sulla possibilità di ricondurre l'ipotesi del furto o della rapina nella fattispecie di "perdita" del bene delineata dall'art. 4, cit., ed alla consequenziale applicazione dell'abbuono d'imposta⁷³, in virtù della modifica intervenuta⁷⁴.

⁷⁰ Cass. 28 maggio 2007, n. 12428; Cass. 2 aprile 2010, n. 9787; Cass. 17 aprile 2013, n. 9279; Cass. 6 novembre 2013, n. 24912; Cass. 12 dicembre 2013, n. 27825; tutte in banca dati *Big Suite*. Con tali decisioni, i giudici di legittimità hanno ribadito il principio in base al quale i quantitativi di merce che risultino mancanti in sede di presentazione, verifiche o controlli, sono sottratti all'imposizione, ai sensi dell'art. 4 TUA, solo quando si tratti di cali naturali o tecnici oppure quando si tratti di perdite o distruzioni. In definitiva, dall'interpretazione del termine "perdita", intesa come dispersione e non come sottrazione del prodotto, deriva che la forza maggiore rilevante ai fini della concessione dell'abbuono è solo quella che ha determinato la dispersione del prodotto che si trovava in regime sospensivo e non la sottrazione dello stesso. Si segnala, infine, una decisione di segno contrario delle Sezioni Unite (Cass. 2 dicembre 2008, n. 28536), che, pur trattando la questione solo incidentalmente, ha riconosciuto il diritto all'abbuono in un caso di furto di bevande alcoliche avvenuto presso un deposito fiscale.

⁷¹ In base all'originaria formulazione dell'art. 4 TUA, per l'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità l'abbuono «era concesso solo in caso di perdita o di distruzione del prodotto per caso fortuito o forza maggiore ed a tali eventi non era equiparabile il furto, trattandosi di sottrazione non compiuta con violenza o minaccia ovvero circostanze tali da renderla imprevedibile ed inevitabile», in tal senso v. Cass. 22 gennaio 1990, n. 317; Cass. 4 ottobre 1991, n. 10392; Cass. 7 maggio 1992, n. 5421 e Cass. 27 agosto 1997, n. 8065, tutte in banca dati *Big Suite*.

⁷² Corte Cost. 31 marzo 1988, n. 373, in *Dir. prat. trib.*, 1988, II, 949. In tale contesto la Corte ha ritenuto infondata la questione di illegittimità costituzionale della norma (l'art. 4, D.Lgs. n. 504/1995, riproduce l'art. 37, D.P.R. n. 43, cit.) la quale non viola l'art. 53 Cost., nella parte in cui assoggetta al tributo doganale le merci sottratte all'importatore, ciò in quanto gli accadimenti successivi non sono idonei ad escludere il presupposto. La norma non viola neppure l'art. 3 Cost., nella parte in cui dispone che l'obbligazione tributaria doganale è esclusa solo nel caso di perdita della merce, da intendere come dispersione e non come sottrazione della disponibilità del prodotto.

⁷³ TAR Emilia Romagna-Bologna, 22 novembre 2002, n. 1797, in *Foro amm.*, 2002, 3645.

⁷⁴ La Comm. trib. prov. Roma, 27 aprile 2010, n. 188, in tema di responsabilità del de-

Nel caso di specie i giudici amministrativi hanno evidenziato come l'art. 59, L. n. 342/2000, da un lato ha introdotto nuove disposizioni in materia di abbuono e di sospensione della riscossione in tema di accise dall'altro, ha dettato specifiche disposizioni transitorie per eliminare le previgenti ipotesi di responsabilità tributaria ispirate a criteri di mera obiettività. Infatti, l'art. 4, comma 1, cit., prevedendo l'abbuono in caso di perdita o distruzione dei prodotti soggetti ad accisa in regime sospensivo, per caso fortuito, per forza maggiore o per fatti imputabili a titolo di colpa non grave a terzi o allo stesso soggetto passivo, escludeva l'abbuono per le ipotesi di furto⁷⁵.

In conclusione, le condizioni richieste dall'art. 4, comma 1, TUA, – vigente tra il 2000 e il 2010 – per il riconoscimento dell'abbuono erano, dunque: che il prodotto risultasse inutilizzabile in conseguenza di una perdita irrimediabile e che la perdita fosse conseguente al caso fortuito o alla forza maggiore. Detta norma equiparava, inoltre, al caso fortuito e alla forza maggiore: a) i fatti compiuti da terzi non imputabili al soggetto passivo a titolo di dolo o colpa grave; b) i fatti imputabili allo stesso soggetto passivo a titolo di colpa non grave.

positario in caso di furto, ha precisato che «l'unico modo per conciliare l'evoluzione giurisprudenziale europea con il dettato apparentemente oggettivo del legislatore domestico è quella di operare verifiche concrete e correttive proprio in termini di riferibilità oggettiva dello svincolo alla condotta del preteso soggetto passivo dell'imposta»; in relazione ad un caso di dispersione di prodotto soggetto ad accisa, la Comm. trib. prov. Milano (16 aprile 2009, n. 36) ha precisato che per escludere il diritto all'abbuono del soggetto passivo occorre che «sia provata l'esistenza in capo all'azienda di un atteggiamento omissivo di natura gravemente colposa il cui onere incombe, atteso il suo stato di attore sostanziale, in capo all'Ufficio finanziario ... la colpa grave implica una macroscopica inosservanza di elementari obblighi connessi a palese imperizia e negligenza nel comportamento».

⁷⁵ Sul medesimo filone si segnalano: Trib. Bari, Sez. I, 19 aprile 2006, per il quale «laddove non risulti il coinvolgimento nei fatti del soggetto passivo e siano individuabili gli effettivi responsabili, o i medesimi siano ignoti, è concesso l'abbuono a favore del soggetto passivo»; Trib. Perugia 6 maggio 2006, il quale ha osservato che «alla luce delle disposizioni del TUA l'obbligazione sorge al momento della fabbricazione o della importazione del prodotto, che l'imposta rimane sospesa sino all'immissione in consumo del prodotto sul mercato e che la sussistenza di un furto ad opera di ignoti comporta il riconoscimento dell'abbuono»; Comm. trib. prov. Genova, sez. VIII, 29 marzo 2006, n. 146, la quale ha riconosciuto l'abbuono d'imposta in presenza del furto di merci importate e sottoposte al regime di transito; nonché Comm. trib. prov. Genova, sez. VIII, 31 marzo 2006, n. 61, con nota di VERRIGNI, *Furto di beni importati in regime di transito: tra accise e tributi doganali*, in *Giust. trib.*, 2007, p. 491 ss., per la quale «l'importazione di bevande alcoliche non giunte a destino presso il deposito fiscale è assoggettata alla normativa in materia di accise e non alle norme del Codice doganale europeo, conseguentemente in caso di furto, il regime sospensivo di transito europeo non fa sorgere l'obbligazione doganale e consente l'applicazione dell'abbuono previsto per le accise».

Conseguentemente, in caso di distruzione della merce, il soggetto passivo dell'imposta aveva diritto a beneficiare dell'abbuono in tutti i casi in cui l'evento poteva essere attribuito a terzi.

Per ragioni di completezza, e per ribadire l'applicazione di principi unici all'interno del sistema dei tributi armonizzati è opportuno prendere in considerazione anche l'orientamento della giurisprudenza in materia di IVA, in ipotesi di furto di beni.

La Corte di Cassazione⁷⁶, ha sottolineato come il furto della merce costituisce «un'evidente ragione di forza maggiore» ed in presenza di un simile evento non vi è ragione per cui il contribuente continui ad essere assoggettato ad IVA.

Sull'argomento si è pronunciata anche la Corte di Giustizia⁷⁷, la quale ha espressamente riconosciuto il furto di merci come fatto non costituente «cessione di beni a titolo oneroso» ai sensi dell'art. 2 della VI Direttiva IVA.

Successivamente, in una fattispecie che riguardava il furto di merce presso un deposito doganale è stato chiesto alla Corte di Giustizia⁷⁸ se in tale contesto il soggetto poteva essere esonerato dagli obblighi previsti dalla disciplina dell'IVA. Per tale questione, i giudici europei hanno ritenuto applicabile l'art. 71, par. 1, comma 2, della Direttiva IVA.

La disposizione ancora la debenza dell'imposta a quella dei dazi, chiarendo che il fatto generatore dell'imposta si verifica, e l'imposta diventa esigibile, nel momento in cui scattano il fatto generatore e l'esigibilità dei dazi doganali⁷⁹.

⁷⁶ Cass. 14 dicembre 2000, n. 15445.

⁷⁷ Corte di Giustizia UE 14 luglio 2005, causa C-435/03, cit., p. 362. Sulla medesima questione un altro autore ritiene che la Corte di Giustizia, sulla scorta delle finalità della Direttiva IVA, escluda che il furto possa dar luogo ad un corrispettivo finanziario in favore del soggetto derubato, mancando a tutti gli effetti il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario – «il furto rende colui che lo commette semplice detentore dei beni, non ha l'effetto di autorizzare il suo autore a disporne alle stesse condizioni del proprietario; il furto non può dunque, essere considerato come un trasferimento di proprietà tra la parte che ne è stata vittima e l'autore dell'infrazione»; cfr., MASSARI, *Il furto di beni in deposito non esclude la nascita dell'obbligazione doganale*, in *Corr. trib.*, 2013, p. 2950.

⁷⁸ Corte di Giustizia UE 11 luglio 2013, causa C-273/12, con commento di BALDASSARRE, *Il furto di merci dal deposito doganale: "oltre al danno ... dazi e IVA"*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, p. 842 ss.

⁷⁹ Corte di Giustizia UE 6 dicembre 1990, causa C-343/89, punto 18; Corte di Giustizia UE 29 aprile 2010, causa C-230/08, punti 90 e 91. Nella specifica fattispecie la Corte ribadisce che «l'IVA all'importazione e i dazi doganali possiedono caratteristiche essenzia-

Poiché, nel caso di specie, è con il furto che sorge l'obbligazione doganale, verificandosi in concreto una – atipica – fuoriuscita della merce dal deposito, con conseguente (possibile) immissione in consumo, parimenti con il furto sorge l'obbligazione IVA.

L'istituto dell'abbuono mette quindi in luce che il momento dell'immissione al consumo, nel quale si completa il processo di formazione del presupposto del tributo, è anche quello in cui si manifesta pienamente ed in modo effettivo l'indice di capacità contributiva che il tributo medesimo intende colpire⁸⁰, tale profilo rappresenta il fulcro della tesi che si sta proponendo che fonda la natura giuridica delle accise sull'elemento del consumo.

Si può condividere pertanto, quell'orientamento dottrinale che ha inquadrato l'abbuono tra le fattispecie di esclusione⁸¹, sulla base della consi-

li analoghe in quanto traggono origine dal fatto dell'importazione nella Comunità e della susseguente introduzione nel circuito economico degli Stati membri e costituiscono ciascuno una parte del prezzo di vendita calcolato in modo analogo dai successivi operatori economici».

⁸⁰ Sul principio di effettività della capacità contributiva v.: CRISAFULLI, *In tema di capacità contributiva*, in *Giur. cost.*, 1965, p. 861; MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., pp. 261-262, ID., *Capacità contributiva*, cit., p. 13, per il quale: «Poiché il concetto di “capacità” si riferisce necessariamente ad un'attitudine effettiva e quindi esistente in concreto, certa ed attuale, il principio di capacità contributiva richiede che siano colpite manifestazioni economiche reali e non meramente fittizie. Ciò comporta, non solo che si scelgano fattispecie imponibili aventi particolari requisiti, ma anche che si adottino particolari metodi di accertamento e sistemi di riscossione»; DE MITA, *Capacità contributiva*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, II, Torino, 1987, p. 463; TOSI, *Il requisito di effettività*, in F. MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, cit., I, p. 321 ss.; GAFFURI, *Il senso della capacità contributiva*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., p. 57 ss.; ID., *Diritto tributario. Parte generale e parte speciale*, Milano, 2016, p. 22 ss. Anche la Corte costituzionale ha affermato che nella disciplina di ogni singolo concorso alle spese pubbliche deve essere rispettato il «diritto del contribuente ad essere chiamato a concorrere alle spese pubbliche solo in quanto in possesso di effettiva capacità contributiva e di idoneità effettiva al pagamento delle imposte» (Corte cost. 26 giugno 1965, n. 50, in *Giur. cost.*, 1965, I, 681; Corte cost. 12 luglio 1965, n. 69, in *Giur. cost.*, 1965, 857; Corte cost. 12 luglio 1967, n. 109, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1967, II, 223; Corte cost. 16 luglio 1973, in *Foro it.*, 1973, I, 2667; Corte cost. 15 luglio 1976, n. 179, in *Giur. cost.*, 1976, 1095; Corte cost. 28 luglio 1976, n. 200, in *Boll. trib.*, 1976, 1616; Corte cost. 3 dicembre 1987, n. 431, in *Giur. cost.*, 1987, I, 2914; Corte cost. 11 luglio 1989, n. 387, in *Foro it.*, 1989, I, 3029; Corte cost. 11 marzo 1991, n. 103, in *Riv. dir. trib.*, 1991, II, 643).

⁸¹ In generale, sulla natura delle fattispecie di esenzione e di esclusione di imposta, v. per tutti LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, cit., p. 51. Tra gli autori che considerano l'abbuono delle accise come delimitazione in negativo del presupposto cfr. CERRATO, *Spunti intorno alla struttura ed ai soggetti passivi delle accise*, cit., p. 222; PADOVANI, *Le imposte di fabbricazione e di consumo*, in RUSSO (a cura di), *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002, p. 312, per il quale l'abbuono concorre a delimitare i confini della fattispecie impositiva.

derazione che quando si verifica, successivamente alla produzione di un bene, la perdita o la distruzione di questo, «cessa l'elemento oggettivo inerente al fatto di presupposto⁸²».

Ad esempio, durante il processo produttivo, può determinarsi in un impianto – o per la irregolarità del funzionamento di esso o per altre cause fortuite e anormali (incolpevoli, comunque) – la perdita, totale o parziale, del prodotto; oppure può avvenire la perdita o la distruzione (sempre incolpevole) del prodotto, dopo che si è concluso il ciclo di fabbricazione.

Sono eventi, questi, che si insinuano nel processo produttivo dei beni o che colpiscono l'esistenza fisica di questi al termine del ciclo produttivo ed impediscono, in definitiva, la nascita dell'obbligazione tributaria (compromettendo, inoltre, l'instaurarsi del rapporto debitorio).

La fattispecie agevolativa di esclusione può coinvolgere, dunque, in tutto o in parte, i fatti o gli elementi obiettivi concernenti la formazione o l'esistenza del presupposto; oppure gli adempimenti (obbligatori) a carico del contribuente (o del detentore dei prodotti), come pure le attività da parte dell'Amministrazione finanziaria, di ispezione, verifica, ecc., attraverso i quali si sviluppa e si perfeziona il prelievo tributario.

In virtù di tali considerazioni va respinto il contrario orientamento che, individuando la nascita dell'obbligazione tributaria nella produzione, e svalutando correlativamente la fase dell'immissione al consumo, giunge a qualificare l'abbuono, come una fattispecie di esenzione, ossia come una agevolazione grazie alla quale l'obbligazione, già sorta e perfezionata, non è più dovuta⁸³.

⁸² TRIMELONI, *Abbuono e sgravio nelle imposte di fabbricazione*, cit., p. 1109 ss., il quale distingue la fattispecie di esenzione da quella di esclusione, ravvisando la prima laddove l'obbligazione è ormai sorta e perfezionata per il maturarsi del presupposto legale del tributo e conseguentemente si è costituito un rapporto di debito-credito. L'agevolazione si concretizza nella restituzione (rimborso) del tributo già pagato oppure nell'abbuono di una prestazione pecuniaria ancora da assolvere ma senz'altro dovuta. L'esclusione, invece, si realizza, secondo l'Autore, quando non viene ad esistenza il fatto presupposto oppure quando si verifica successivamente alla produzione di un bene, la perdita o la distruzione e quindi viene meno l'elemento oggettivo inerente il presupposto. Da tale distinzione, l'abbuono delle imposte di fabbricazione è una fattispecie di esenzione e non di esclusione.

⁸³ Tra gli autori che considerano l'immissione al consumo estranea al presupposto delle accise, v.: PISTOLESI, *Le imposte di fabbricazione e di consumo*, cit., pp. 778-779; FIORENZA, *Fabbricazione (imposte di)*, cit., pp. 308-309; MARESCA, *Le imposte di fabbricazione e le sovrimeposte di confine*, cit., p. 1103 ss. In giurisprudenza, Cass. 25 febbraio 1975, n. 746, in *Dir. prat. trib.*, 1976, II, p. 1102 ss.; Cass. 23 novembre 1977, n. 5722, in *Giur. it.*, 1978, I, p. 2361.

La scissione temporale che inevitabilmente sussiste tra la produzione e il consumo di un determinato prodotto, rende necessario un accurato controllo dell'apparato amministrativo sui soggetti e sugli impianti preposti a fabbricare, trasformare, detenere, ricevere e spedire le merci soggette ad accisa, in modo che l'Agenzia delle Dogane possa controllare adeguatamente le diverse fasi della produzione e della distribuzione delle merci, fino al momento in cui l'imposta diviene concretamente esigibile.

Il Testo Unico riserva la gestione di tutte queste fasi a soggetti autorizzati (i depositari autorizzati), titolari dei relativi impianti (i depositi fiscali).

Fino al momento dell'immissione al consumo, o fino al momento in cui si verifichi una causa di estinzione del debito d'imposta, le merci soggette ad accisa rimangono in un regime fiscale sospensivo.

Questo implica che i prodotti possono circolare tra gli Stati membri dando luogo all'applicazione del tributo solamente in quello ove è avvenuto il consumo, in base al principio della tassazione nel paese di destinazione⁸⁴.

Conseguentemente, i prodotti immessi in consumo in uno degli Stati membri, ed ivi assoggettati ad accisa, possono dar luogo al rimborso della stessa quando siano successivamente destinati al consumo in altro Stato membro o all'esportazione.

7. La soggettività passiva

All'interno della fattispecie imponibile, il soggetto costituisce il centro di imputazione degli effetti del presupposto: cioè colui al quale viene riferito il tributo. Esso è di regola colui che ha posto in essere il fatto espressione di capacità contributiva: ma può essere un soggetto diverso, nelle ipotesi del sostituto e del responsabile.

In altre parole l'individuazione del soggetto passivo del tributo passa per la riferibilità soggettiva del presupposto, coincidendo nel soggetto in capo al

⁸⁴Nella relazione accompagnatoria del D.L. n. 331/1993, sulla armonizzazione delle accise (in *Corr. trib.*, 1993, p. 31 ss.), è stato evidenziato che «in assenza di una disciplina che possa regolamentare il traffico intracomunitario dei prodotti soggetti ad accisa, mancando il controllo delle frontiere, dal 1° gennaio 1993 non potrebbe essere assicurata la riscossione delle imposte nello Stato di destinazione e di consumo dei prodotti soggetti a tale importazione. E potrebbe verificarsi che prodotti tassati in un Paese europeo con aliquote inferiori siano inviati al consumo in Paesi dove vigono aliquote superiori e, viceversa, prodotti ottenuti in un Paese, dove si applicano aliquote superiori (come in Italia per l'importante settore degli oli minerali), sarebbero destinati cartolarmente ad altri Paesi ed, invece, immessi al consumo in frode nel Paese di destinazione».

quale, per effetto del verificarsi del presupposto, si realizza definitivamente il prelievo.

E d'altra parte si osserva che, oltre al contribuente, la disciplina del tributo frequentemente individua altri soggetti, anch'essi titolari di situazioni giuridiche soggettive passive a contenuto patrimoniale, i quali, però intervengono in funzione strumentale alla migliore e sicura attuazione del prelievo⁸⁵.

A differenza del contribuente, il decremento patrimoniale prodotto a loro carico dalle situazioni soggettive passive appena menzionate non è definitivo, essendo essi titolari anche di situazioni giuridiche soggettive attive (es. il diritto di rivalsa, come avviene nell'accisa sull'energia elettrica e sul gas naturale) idonee a neutralizzare il decremento⁸⁶.

Come vedremo successivamente, nel trattare l'art. 53, Cost. (*infra*, par. 11-13), tale principio costituzionale richiede che tra fattispecie oggettive e fattispecie soggettive della norma tributaria sussista un rapporto valutabile in termini di capacità contributiva: la legge non può scegliere irragionevolmente un soggetto cui imputare il tributo, che sia totalmente svincolato dalla capacità contributiva manifestata dal presupposto⁸⁷.

Nel settore delle accise la nozione di soggetto passivo⁸⁸ offerta dal Legislatore è assai ampia e comprende una molteplicità di figure coinvolte nella fabbricazione e nella circolazione dei prodotti assoggettati ad accisa.

Come si evince dalla disciplina presente nel TUA, appare evidente come il Legislatore abbia inteso equiparare, anche sotto il profilo dell'individuazione del soggetto passivo, la disciplina delle imposte di fabbricazione e di quelle sui consumi.

Anche l'Amministrazione finanziaria ha precisato che in materia di accise, il quadro normativo fa riferimento a figure professionali, in generale titolari di impianti di produzione e di deposito, che in virtù di particolari auto-

⁸⁵ LOPEZ ESPADAFOR, *Nuevos aspectos en el elemento subjetivo del hecho imponible*, in *Civitas. Revista española de derecho Financiero*, 2011, p. 387 ss. Anche nell'ordinamento spagnolo l'art. 8 della LIE (Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos especiales) considera soggetti passivi, in qualità di contribuenti: a) il depositario autorizzato, b) il destinatario registrato, c) l'operatore registrato, d) il rappresentante fiscale in qualità di sostituto.

⁸⁶ Cfr. PURI, *Il mandato nell'interesse del fisco*, Roma, 2013, p. 43 ss.

⁸⁷ Per l'esame della relazione tra il soggetto e il presupposto d'imposta cfr. per tutti, A.D. GIANNINI, *I concetti*, cit., p. 218 ss.; ANTONINI, *Evasione ed elusione d'imposta*, in *Studi di diritto tributario*, Milano, 1959, p. 10; A. AMATUCCI, *Teoria del soggetto e dell'oggetto nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1898; nonché, più recentemente, GIOVANNINI, *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996; NUSSI, *L'imputazione soggettiva dei redditi*, Padova, 1996.

⁸⁸ In argomento v. CERRATO, *Spunti intorno alla struttura*, cit., p. 215 ss.

rizzazioni, rilasciate dai competenti uffici sulla scorta di criteri soggettivi ed oggettivi, divengono responsabili dell'imposta, determinando in tal modo la neutralità della proprietà della merce rispetto all'obbligo di pagamento del tributo⁸⁹. In sostanza si individua «senza soluzione di continuità, il soggetto sui cui ricade il gravame d'imposta, nonché le responsabilità in ogni fase del procedimento tributario e che, per tale motivo, i passaggi di proprietà dei prodotti durante le fasi di commercializzazione, negozi nei quali l'Amministrazione Doganale non entra, a nulla rilevano sotto il profilo tributario delle accise, che attiene, invece, alla detenzione, alla movimentazione dei prodotti ed al relativo flusso delle imposte⁹⁰».

In sostanza diventano irrilevanti ai fini tributari il rapporto civilistico con la merce e/o l'eventuale presenza a monte del trasferimento di clausole contrattuali inerenti il trasporto, mentre viene data preminenza alla disponibilità fiscale.

Ciò che conta è che in ogni momento sia individuato il soggetto che deve rispondere del debito tributario, evitando quindi, che si creino soluzioni di continuità che possano interrompere il regolare flusso dell'imposta, che ha il suo esito naturale: a) con il pagamento del tributo, a seguito dell'immissione in consumo; b) con il trasferimento del prodotto e del relativo carico fiscale ad altro deposito fiscale; c) con l'avvio dei prodotti ad usi esenti, come nel caso dell'esportazione o dell'imbarco quali provviste di bordo.

Da tale osservazione discende quindi la conseguenza che, nei casi di trasferimenti tra impianti in regime sospensivo, ovvero dai depositi alla dogana di esportazione, qualunque sia la clausola contrattuale della cessione, incombe sul depositario l'adempimento del debito tributario afferente il prodotto trasferito, sino al buon esito della spedizione.

Pertanto né il proprietario, né il vettore che entra nella materiale disponibilità del prodotto durante il trasporto, rilevano quali responsabili del carico fiscale per accisa; il proprietario, quindi, in questi casi ha la disponibilità civilistico-giuridica della merce, mentre la responsabilità fiscale resta in capo al depositario che in realtà non pone in essere il presupposto ma collabora a far sì che la merce sia immessa in consumo.

⁸⁹ Ris. Ag. Dogane 17 aprile 2003, n. 2643; Circ. Ag. Dogane 18 febbraio 2004, n. 7/D.

⁹⁰ Circ. Ag. Dogane 18 febbraio 2004, n. 7/D, cit.

8. Segue: *i soggetti passivi individuati dal Testo Unico Accise*

Come già detto il TUA prevede una pluralità di soggetti obbligati nell'ambito della circolazione dei prodotti soggetti ad accisa.

Sono soggetti passivi delle accise, in solido con il titolare del deposito fiscale (o "depositario autorizzato") dal quale avviene l'immissione in consumo, il soggetto che si è reso garante del pagamento del tributo, ed il soggetto nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilità dell'imposta⁹¹.

Il soggetto che si è reso garante del pagamento del tributo, oltre al titolare del deposito fiscale, può essere il trasportatore ed il destinatario della merce, l'operatore professionale registrato o meno, nonché il rappresentante fiscale.

Tra le altre figure professionali troviamo anche il depositario autorizzato⁹², ossia il soggetto titolare e responsabile della gestione del deposito fiscale che rappresenta il luogo in cui sono detenute le merci gravate da imposizione⁹³.

Il depositario è obbligato a pagare l'accisa se l'immissione in consumo è a lui riferibile, a prescindere dalla circostanza che abbia fabbricato o meno i prodotti destinati ad essere immessi sul mercato. Tale circostanza mette in evidenza ancora una volta che l'immissione in consumo rappresenta il nucleo centrale delle accise necessario ad identificare tali imposte come tributi sul consumo.

⁹¹ Sulla figura del responsabile, quale garante del pagamento dell'accisa, cfr. GONZALES SANCHEZ, LOPEZ ESPADAFOR, *Ley de impuestos especiales*, Madrid, 2001, pp. 58-59, per i quali «los depositarios autorizados ... deberán prestar la correspondiente garantía, lo que puede generar una responsabilidad subjetiva (responder con todo los bienes) y objetiva (con el contenido de la garantía)».

⁹² Il depositario autorizzato (art. 1, comma 2, lett. f), TUA) è tenuto: a) a prestare una garanzia eventuale in materia di fabbricazione, trasformazione e detenzione, nonché una garanzia obbligatoria in materia di circolazione le cui condizioni sono stabilite dalle autorità competenti dello Stato membro in cui è autorizzato il deposito fiscale; b) a conformarsi agli obblighi prescritti dallo Stato membro nel cui territorio è situato il deposito fiscale; c) a tenere una contabilità delle scorte e dei movimenti dei prodotti per ogni deposito fiscale; d) a presentare i prodotti ad ogni richiesta; e) a sottoporsi a qualsiasi controllo o accertamento. Tali obblighi devono altresì rispettare il principio di non discriminazione fra le operazioni nazionali e quelle intracomunitarie.

⁹³ Nel settore dell'energia elettrica il Legislatore ha inteso attribuire gli obblighi e gli oneri di cui all'art. 53, D.Lgs. n. 504/1995, solo a chi produce o rivende energia elettrica come attività principale ed esclusiva o comunque preminente, in tal modo restano esclusi tutti gli operatori che non versino in tali situazioni (Comm. trib. prov. Torino, 29 maggio 2008, n. 44).

Tra i soggetti obbligati l'art. 2, comma 4, TUA, menziona il destinatario registrato quale soggetto che riceve i prodotti soggetti ad accisa e, relativamente alle importazioni⁹⁴, il debitore dell'obbligazione doganale individuato in base alla relativa normativa e, in caso di importazione irregolare, in solido, qualsiasi altra persona che ha partecipato all'importazione⁹⁵.

Nell'ambito dei soggetti passivi si individua la figura del rappresentante dell'operatore comunitario che effettua la fornitura.

Questo soggetto deve avere sede nello Stato, essere preventivamente autorizzato dall'Amministrazione finanziaria e garantire il pagamento dell'accisa dovuta (art. 10, comma 4, TUA).

Si tratta di una figura che presenta degli elementi comuni al rappresentante doganale che deve essere stabilito nel territorio doganale dell'Unione⁹⁶. Emergono anche nell'ambito della soggettività passiva delle accise assimilazioni a fattispecie doganali a conferma della circostanza che determinati principi comuni di derivazione comunitaria si applicano a tutta l'area dei tributi armonizzati.

Per svalutare il ruolo svolto dall'art. 2, comma 4, TUA, nell'individuazione del presupposto del tributo non si può obiettare che il titolare del deposito fiscale è tenuto a pagare il tributo, avendo lui prodotto i beni assoggettati ad accisa.

A tale obiezione si può replicare, rilevando che, in base al dato positivo (art. 1, comma 2, lett. e), TUA), il deposito fiscale è l'impianto nel quale sono

⁹⁴ Per la giurisprudenza comunitaria (Corte di Giustizia UE 6 novembre 2008, causa C-248/07) il concetto di "persona che importa o che fa importare la merce" previsto dall'art. 291, n. 1, reg. (CEE) n. 2454/1993 deve interpretarsi nel senso che la richiamata disposizione del codice doganale è rivolta ad individuare il soggetto al quale la merce è destinata ovvero che è intenzionato ad utilizzarla a prescindere dall'indicazione nella dichiarazione doganale di un rappresentante *ex art. 5, reg. cit.*

⁹⁵ La previsione di una responsabilità solidale del garante o del soggetto nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilità dell'imposta costituisce una novità del Testo Unico, rispetto al precedente art. 2, comma 3, L. n. 427/1993. Inoltre, l'ampliamento del numero dei soggetti autorizzati a spedire e ricevere prodotti in regime sospensivo, ad opera del D.Lgs. n. 48/2010, ha determinato l'inserimento tra i soggetti passivi del destinatario registrato, nonché, per i prodotti importati, del debitore dell'obbligazione doganale. Quest'ultimo va individuato in base alle disposizioni dettate dall'art. 4 ss., del Reg. (CE) 23 aprile 2008, n. 450, il quale ha aggiornato il codice doganale disciplinato dal Reg. (UE) n. 952/2013. Sul punto v.: F. CERIONI, *L'obbligazione tributaria nel codice doganale aggiornato*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 2750; ID., *Entrato in vigore il codice doganale aggiornato*, *ivi*, 2008, p. 2575; MORICONI, *Il codice doganale modernizzato: novità, principi e applicabilità*, in *Comm. int.*, 2008, p. 5 ss.

⁹⁶ Art. 18, Reg. n. 952/2013 che istituisce il Codice doganale dell'Unione.

fabbricati, trasformati i prodotti sottoposti ad accisa, ma rappresenta anche la struttura in cui le merci sono “detenute” o “ricevute”. Il che vuol dire che possono essere stoccati e possono essere presi in consegna presso un deposito fiscale i prodotti realizzati da terzi presso un altro impianto ubicato in Italia.

L'esempio più calzante è rappresentato dai prodotti petroliferi il cui stoccaggio può essere effettuato presso un deposito fiscale appartenente a terzi: in tal caso, qualora le merci ricevute in regime sospensivo da un deposito fiscale subiscano successivamente un ammanco in misura superiore a quella consentita o siano svincolate successivamente da un regime sospensivo, il soggetto tenuto a pagare il tributo è il titolare del deposito fiscale ricevente e non anche il titolare del deposito fiscale mittente presso il quale le merci sono state prodotte.

Pertanto, sotto il profilo soggettivo, l'obbligo di pagare il tributo non presuppone necessariamente che il soggetto tenuto ad assolvere l'accisa sia il soggetto che abbia fabbricato i prodotti. Presuppone, invece, che il soggetto abbia la disponibilità fiscale dei prodotti nel senso di detenzione dei prodotti la quale consente l'immissione in consumo in Italia.

Tale rilievo conferma, ancora una volta, che l'immissione in consumo rappresenta l'elemento fattuale che caratterizza tutto il sistema delle accise nell'ambito della tassazione sul consumo.

La soggettività passiva del garante trova la sua *ratio* nell'istituto del responsabile d'imposta (regolato dall'art. 64, comma 3, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600) e si affianca, come tale, al soggetto che pone in essere il presupposto del tributo.

Come è noto il responsabile d'imposta «è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi». Tuttavia, il responsabile è obbligato, non soltanto perché vi è una fattispecie riferibile ad altri, ma anche perché vi è una fattispecie ulteriore, riferibile appunto al responsabile⁹⁷.

Il responsabile, dunque, risponde per un presupposto (e per una capacità contributiva) realizzato da altri e si aggiunge al soggetto passivo del tributo senza sostituirvisi, avendo un mero diritto invece che un obbligo di rivalsa.

⁹⁷ Il meccanismo normativo che ricorre nella specie è ben descritto da ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Ed. torinese, 1969, p. 143, il quale chiarisce che non vi è differenza di struttura tra obbligazione del debitore principale e obbligazione del responsabile, ma differenza di fattispecie dal momento che quella della responsabilità aggiunge agli elementi del presupposto del tributo elementi ulteriori e diversi. Vedi inoltre: PARLATO, *Il responsabile d'imposta*, Milano, 1963, p. 79 ss.; COPPA, *Gli obblighi fiscali dei terzi*, Milano, 1990; ID., *Responsabile d'imposta*, in *Dig. comm.*, XII, Torino, 1996, p. 379.

Pertanto nel caso delle accise, sulla figura del garante delineata dall'art. 2, comma 4, TUA, incombe l'obbligazione solidale di pagamento del tributo unitamente al titolare del deposito fiscale dal quale avviene l'immissione in consumo del prodotto, nulla, invece, dice la norma quanto ad eventuali obblighi di carattere formale.

Per autorevole dottrina «la disciplina del soggetto quale componente essenziale della fattispecie tributaria non va confusa con la regolamentazione di alcune ipotesi di concorso all'attuazione della norma tributaria di figure soggettive diverse da quelle ipotizzate dal Legislatore nell'ambito della struttura della fattispecie. In tali casi, che sono comunque tradizionalmente analizzati nell'ambito delle tematiche dedicate ai soggetti del diritto tributario, la legge prevede forme di partecipazione obbligatoria di terzi all'attuazione della norma tributaria e correlative previsioni sanzionatorie a garanzia di tali obblighi, che però devono ritenersi estranee alla disciplina della fattispecie⁹⁸».

Pertanto, nel settore delle accise tutte le figure (speditore registrato, destinatario registrato, ecc.) individuate dal Legislatore che partecipano all'attuazione del prelievo non possono essere ricondotte nell'ambito della fattispecie imponibile e vanno tenute distinte dal soggetto passivo in senso sostanziale titolare dell'indice di capacità contributiva, rappresentato dal consumo, quale elemento giustificativo del prelievo.

9. Segue: *i soggetti obbligati previsti dal D.Lgs. 29 marzo 2010, n. 48*

Con il D.Lgs. n. 48/2010 che ha recepito le disposizioni contenute nella Direttiva 2008/118/CE, assumono un ruolo di primo piano nella circolazione intracomunitaria dei prodotti che circolano in regime sospensivo lo speditore registrato ed il destinatario registrato⁹⁹.

Lo speditore registrato è la persona fisica o giuridica autorizzata dalle Autorità competenti dello Stato membro di importazione, nell'esercizio della sua attività, solo a spedire prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo a seguito dell'immissione in libera pratica in conformità alle disposizioni doganali (art. 1, comma 2, lett. m), TUA), egli non può detenere prodotti in regime sospensivo. Ha una funzione assimilabile a quella del vecchio rap-

⁹⁸TINELLI, *Istituzioni di Diritto tributario*, cit., p. 36; di diverso avviso FEDELE, *Sostituzione tributaria e situazioni giuridiche soggettive dei privati coinvolti*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, p. 554 ss., anche per l'ampia bibliografia ivi riportata.

⁹⁹F. CERIONI, *Modifiche al Testo Unico delle accise*, cit., p. 1483 ss.

presentante fiscale¹⁰⁰, figura professionale che sopravvive con funzioni di sostituto d'imposta¹⁰¹ e che può immettere in circolazione prodotti soggetti ad accisa in regime sospensivo destinati ad un deposito fiscale, ad un destinatario registrato o al luogo di esportazione (art. 6 TUA).

Per quanto riguarda le situazioni giuridiche soggettive e quindi i rapporti di cui sono titolari il sostituto ed il sostituito, la dottrina adotta un criterio che porta a distinguere le fattispecie in due grandi categorie. Nella prima vanno ricomprese tutte le ipotesi in cui il fatto che determina l'insorgere di doveri specifici e facoltà del sostituto costituisce esso stesso presupposto del tributo, rientrando nell'ordinaria previsione delle norme impositrici. Nella seconda categoria si inseriscono le ipotesi di ritenuta alla fonte a titolo di acconto¹⁰².

Nel settore delle accise e dell'IVA la prospettazione in termini di sostituzione tributaria dell'obbligazione al pagamento è molto discussa in dottrina¹⁰³. In particolare, nell'IVA il problema appare assai complesso, in quanto la ricostruzione in termini di assetti sostitutivi implica una catena ininterrotta di tali assetti dal produttore al consumatore (o al dettagliante)¹⁰⁴.

Non si pretende di offrire una soluzione al problema ma si può comunque ammettere la sussistenza di ipotesi di sostituzione senza ritenuta, nelle

¹⁰⁰ In materia di accise il rappresentante fiscale è responsabile solo del pagamento e dell'assolvimento delle formalità in luogo del destinatario della merce, ma non deve occuparsi della gestione fiscale del deposito di destinazione finale (quali, ad esempio, la tenuta dei registri e/o il pagamento di altre imposte diverse dalle accise). In tal senso Circ. Min. fin. 11 agosto 1997, n. 236/D.

¹⁰¹ Art. 10, comma 4, art. 10 *bis*, comma 2, TUA, a differenza del rappresentante fiscale previsto nell'ambito dell'IVA (art. 17, comma 2, D.P.R. n. 633/1972) che viene assimilato al responsabile d'imposta (Circ. 3 giugno 1993, n. 166/D e Circ. 11 agosto 1997, n. 236/D, cit.). Come è noto il sostituto d'imposta è il soggetto obbligato al pagamento dell'imposta in luogo di altri per fatti o situazioni a questi riferibili (art. 64, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600). Il rappresentante previsto nel settore delle accise è obbligato a versare le accise in Italia per i prodotti immessi in consumo sul territorio nazionale, in luogo del cedente estero, che chiederà il rimborso nello Stato in cui ha versato l'accisa. Sulla figura del sostituto d'imposta, in generale, cfr. DE MITA, *Fattispecie legale e rapporti giuridici nella sostituzione tributaria*, in *Giur. it.*, 1961, IV, p. 257; PARLATO, *Il sostituto d'imposta*, Padova, 1969; ID., *Sostituzione tributaria*, in *Enc. giur.*, XXX, Roma, 1993, p. 1 ss.

¹⁰² FEDELE, *Sostituzione tributaria e situazioni giuridiche soggettive dei privati coinvolti*, cit., p. 564 ss.

¹⁰³ PIGNATONE, *Sostituzione tributaria e prelievo alla fonte*, Padova, 1993, p. 107 ss., considera le ipotesi di sostituzione nell'IVA e nelle accise "fuori del sistema".

¹⁰⁴ MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, cit., p. 193 ss.

quali la fattispecie che origina le situazioni imputabili al sostituto coincide con il presupposto “ordinario” del tributo.

Il rappresentante deve avere sede nello Stato, essere preventivamente autorizzato dall'Amministrazione finanziaria competente e garantire il pagamento dell'accisa dei prodotti immessi in consumo in un altro Stato membro e detenuti a scopo commerciale nel territorio dello Stato.

È debitore dell'accisa anche il rappresentante fiscale designato dal venditore per i prodotti già assoggettati ad imposta in un altro Stato membro acquistati da un soggetto privato stabilito nel territorio dello Stato ovvero da un soggetto che, pur esercitando una attività economica, agisca in qualità di privato.

La figura del rappresentante, in qualità di sostituto, risponde all'interesse fiscale che può configurarsi nell'anticipazione e nell'attuazione del prelievo, nella riduzione del numero dei soggetti da sottoporre ad accertamento in capo ad un soggetto che non ha alcun interesse ad evadere il tributo.

Infatti, la garanzia di una semplice e sicura riscossione è resa possibile più che dalla predisposizione delle tradizionali garanzie patrimoniali a carico del debitore, dall'ampliamento dell'ambito della responsabilità patrimoniale, anche a soggetti che sono estranei alla realizzazione del presupposto.

Si ottiene così un duplice effetto, da un lato, quello di aggiungere – proprio in funzione di garanzia – i patrimoni di tali soggetti a quello di chi ha realizzato il presupposto d'imposta e dall'altro di far emergere un sorta di conflitto di interessi fra il soggetto coinvolto che assicura al fisco l'esatto adempimento degli obblighi tributari ed il soggetto passivo, in senso formale, del tributo¹⁰⁵.

Il destinatario registrato, è la persona fisica o giuridica autorizzata dalle Autorità competenti dello Stato membro di destinazione, a ricevere, nell'esercizio della sua attività economica, prodotti soggetti ad accisa circolanti in regime di sospensione provenienti da un altro Stato membro, da immettere in consumo, con il pagamento della relativa imposta (art. 8 TUA).

Si segnala che la Legge di stabilità per il 2017 (L. n. 232/2016) ha apportato una lieve modifica alla disciplina del destinatario registrato. Si ricomprendono nella norma (art. 8, comma 1, TUA) da un lato, l'esplicito riferimento alla qualificazione di deposito che deve avere l'impianto adibito alla ricezione dei prodotti pervenuti in regime sospensivo, dall'altro, il principio della separata detenzione e contabilizzazione dei prodotti sottoposti ad accisa in ragione della loro posizione fiscale. Quest'ultima prescrizione, che si

¹⁰⁵ Così PURI, *Il mandato nell'interesse del fisco*, cit., pp. 56-63.

rivolge sostanzialmente ad esercenti già titolari di depositi commerciali che richiedono l'autorizzazione ad operare anche come destinatari registrati, si traduce in un vincolo di deposito per i prodotti complessivamente presi in carico in quanto quelli ricevuti in regime sospensivo sono detenuti e contabilizzati distintamente da quelli assoggettati ad accisa. Ne consegue che la legittimazione ad assumere la qualifica di destinatario registrato risulta condizionata, oltre al rispetto delle regole che riguardano il deposito, anche al riscontro dell'effettiva possibilità di assolvere il suddetto adempimento. Le modifiche introdotte rispondono all'esigenza di far emergere dei presupposti essenziali per l'esercizio delle prerogative riconosciute alla figura del destinatario registrato obbligato al pagamento dell'accisa ma che può anche ricevere prodotti in regime sospensivo¹⁰⁶.

A parte la differente denominazione, quest'ultima figura sembra del tutto analoga a quella dell'operatore professionale¹⁰⁷ prevista dalla normativa precedente, essendo obbligato al pagamento dell'accisa gravante sui prodotti ricevuti in regime sospensivo.

Unico elemento comune ad entrambe le figure predette è il rilascio dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività da parte dell'Amministrazione doganale che comporta l'attribuzione di un codice di accisa, nonché il dovere di prestare una garanzia per l'imposta dovuta, provvedere ad iscrivere nella propria contabilità i prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo e quello di sottoporsi a qualsiasi controllo da parte degli Uffici dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, per il resto, le loro competenze appaiono complementari: il destinatario registrato non può spedire prodotti in sospensione di imposta, mentre lo speditore registrato non può, a sua volta, ricevere o detenere tali prodotti.

Ed ancora, mentre le merci ricevute dal destinatario registrato sono nella sua disponibilità materiale, tent'è che può detenerle una volta assolta la relativa accisa; lo speditore registrato non viene materialmente in contatto con i prodotti i quali, successivamente alla loro immissione in libera pratica, egli provvederà a spedire, occupandosi di tutti gli adempimenti fiscali correlati.

¹⁰⁶ Nota Ag. Dogane e dei Monopoli, 27 dicembre 2016, n. 144761/RU/2016.

¹⁰⁷ L'Agenzia delle Dogane, con nota 9 aprile 2010, n. 49125, ha precisato che gli operatori che alla data dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 48/2010, rivestivano la qualifica di operatore registrato possono continuare ad operare come destinatari autorizzati. Secondo Cass., sez. III pen., 14 dicembre 2005, n. 1692, gli operatori, registrati e non, che ricevono prodotti in regime sospensivo dall'accisa sono gravati dall'imposta che diventa esigibile all'atto del ricevimento della merce.

10. Segue: il soggetto obbligato e il soggetto passivo nell'accisa sull'energia elettrica

In tema di soggettività passiva, particolare attenzione merita l'accisa sull'energia elettrica¹⁰⁸.

Nello specifico si prevede che: – il soggetto obbligato, in senso formale, cioè colui che deve estinguere il debito tributario non è mai il consumatore finale (che rappresenta, invece, il soggetto effettivamente inciso dall'imposta); – il trasferimento dell'accisa sul consumatore finale avviene mediante la previsione di un diritto di rivalsa in capo al soggetto obbligato (art. 56, comma 3, TUA) che determina un aumento del corrispettivo di vendita dell'energia; – soltanto i soggetti identificati come "obbligati" dalla normativa sulle accise, sono gravati dai connessi adempimenti formali e sono giuridicamente coinvolti con l'Amministrazione finanziaria nell'attuazione del prelievo¹⁰⁹; – il consumatore finale dei beni soggetti ad accisa non ha rapporti con l'Amministrazione finanziaria ma solo rapporti di natura obbligatoria con il venditore "soggetto obbligato".

Tuttavia, la giurisprudenza, riconoscendo all'accisa la natura di imposta sul consumo, ha attribuito alla giurisdizione del giudice tributario una controversia avente ad oggetto la spettanza o meno dell'agevolazione di aliquota sull'accisa del gas metano usato per l'esercizio di un'attività equiparabile a quella industriale, trattandosi di tributo e non rilevando «la circostanza che il solo soggetto obbligato verso l'Amministrazione finanziaria sia l'ente comunale che immette in consumo il gas e riscuote l'accisa inglobata nel prezzo», in quanto la percentuale «non incide sulla natura del tributo che resta

¹⁰⁸ Per l'accisa sull'energia elettrica è rilevante sottolineare come tale imposta, con la Direttiva 2003/96/CE, abbia mutato la sua denominazione inserendosi nell'ambito delle accise armonizzate. Pertanto, l'art. 52 TUA, nella versione novellata dal D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 26, ha abbandonato la risalente denominazione di "imposta erariale di consumo", assoggettando l'energia elettrica ad "accisa". Anche la giurisprudenza di legittimità la qualifica come tale (Cass. 10 gennaio 2002, n. 216, in *Giur. imp.*, 2002, 446 e Cass. 26 agosto 2002, n. 12510, in *Mass.*, 2002, 956). Sui profili innovativi della tassazione dei prodotti energetici cfr. F. CERIONI, *Il D.Lgs. 2 febbraio 2007, n. 26, la riforma della tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, p. 51 ss.

¹⁰⁹ Per l'art. 53, commi 1 e 2, TUA, obbligati al pagamento dell'accisa sull'energia elettrica sono: a) i soggetti che procedono alla fatturazione dell'energia elettrica ai consumatori finali, indicati come venditori; b) gli esercenti le officine di produzione di energia elettrica utilizzata per uso proprio; c) i soggetti che utilizzano l'energia per uso proprio con impiego promiscuo, con potenza disponibile superiore a 200kw, intendendosi per uso promiscuo l'utilizzazione di energia elettrica in impieghi soggetti a diversa tassazione; c *bis*) i soggetti che acquistano, per uso proprio, energia elettrica sul mercato elettrico di cui all'art. 5, comma 1, D.Lgs. 16 marzo 1999, n. 79, limitatamente al consumo di detta energia.

distinto dal prezzo del gas» e l'art. 14, comma 2, D.Lgs. n. 504/1995, nel disciplinare il rimborso delle accise indebitamente pagate, non contiene alcuna indicazione specifica con riferimento ai soggetti legittimati, con la conseguenza che detta disposizione deve ritenersi applicabile a tutti coloro che dimostrino di avere indebitamente pagato l'imposta, anche in quanto beneficiari di un'agevolazione, posto che essi non avrebbero altrimenti la possibilità di ottenere il relativo rimborso¹¹⁰.

La dottrina da sempre si pone il problema di identificare la capacità economica del singolo quale presupposto cui commisurare il concorso alle spese pubbliche.

È opportuno precisare che il tema della capacità contributiva sarà trattato analiticamente nel prosieguo del lavoro in relazione alle diverse categorie di accise; ora si affronterà il profilo del collegamento tra l'indice di capacità economica che giustifica il prelievo, ed il singolo che deve concorrere alle spese pubbliche.

Come già detto, nelle accise in generale, ed ancor più nell'accisa sull'energia elettrica il presupposto è individuato nel consumo che si traduce nell'assumere come capacità contributiva, colpita dal tributo, quella manifestata dal soggetto che immette in consumo i prodotti (pur se non coincidente con il produttore) identificato come soggetto passivo in senso formale.

La "fabbricazione" di energia elettrica è pertanto meramente strumentale all'individuazione della base imponibile sulla quale andrà calcolata l'imposta¹¹¹.

L'immissione in consumo fa sorgere il "momento impositivo", individuando due tipologie di soggetti obbligati in: a) coloro che procedono alla fatturazione dell'energia elettrica ai consumatori finali (venditori a clienti finali); b) coloro che dispongono di energia elettrica sottoposta ad accisa¹¹² e che la utilizzano per "usi propri" (produttori¹¹³, autoproduttori¹¹⁴, acquirenti presso la Borsa elettrica).

¹¹⁰ Cass. 12 settembre 2008, n. 23518 e Cass., sez. un., 19 marzo 2009, n. 6589, in *Giur. trib.*, 2009, p. 876.

¹¹¹ Su tali profili cfr. CERRATO, *Spunti intorno alla struttura e ai soggetti passivi delle accise*, cit., p. 214 ss.; CIPOLLA, *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi delle accise nelle cessioni di oli minerali ad intermediari commerciali*, cit., p. 1859 ss.

¹¹² I prodotti energetici e l'energia elettrica, in quanto sottoposti al regime delle accise, sono definiti soggetti ad accisa se è sorto il momento impositivo ma non è ancora stato assolto il debito tributario e sono definiti assoggettati ad accisa quando il debito è stato invece assolto.

¹¹³ Produttore è la persona fisica o giuridica che produce energia elettrica e la utilizza per uso proprio in misura non superiore al 30% annuo.

¹¹⁴ È la persona fisica o giuridica che produce energia elettrica e la utilizza in misura non inferiore al 70% annuo per uso proprio (art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 79/1999).

Le altre definizioni di soggetti passivi previste nel TUA sono funzionali ad esigenze di vigilanza (soggetti che utilizzano l'energia elettrica per uso proprio con impiego promiscuo) ovvero ad esigenze di maggiore efficienza nella gestione del tributo (soggetti passivi su "richiesta" per motivi di più corretta liquidazione del tributo in presenza di determinate casistiche: acquirenti, per uso proprio, di energia elettrica utilizzata con impiego unico previa trasformazione o conversione; acquirenti, per uso proprio, di energia elettrica da due o più fornitori) ma possono essere inseriti come sottocategorie delle due predette tipologie *sub a)* e *b)*.

Il meccanismo applicativo dell'accisa sull'energia elettrica prevede un diritto di rivalsa¹¹⁵ in capo al soggetto passivo in senso "formale" verso il consumatore finale, identificato come soggetto passivo in senso "sostanziale" che rimane inciso dall'imposta.

Proseguendo su tale impostazione, per le accise che prevedono un meccanismo idoneo a trasferire giuridicamente l'imposta stessa sui consumatori finali, o mediante il riconoscimento di un diritto di rivalsa in capo al depositario – come nel caso dell'accisa 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 lavorati), 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 tributo¹¹⁶.

¹¹⁵ Sui profili di rilevanza costituzionale del fenomeno della rivalsa con riguardo all'art. 53 Cost., v. in specie: MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, cit., p. 173 ss.; MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., p. 194 ss.; DE MITA, *Il mercato delle tasse (ovvero sulla liceità dell'accollo di imposte)*, in *Boll. trib.*, 1985, p. 1381; ID., *Capacità contributiva, traslazione e accollo d'imposta*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1987, p. 63 ss.; GRANELLI, *Capacità contributiva e traslazione d'imposta*, in *Giur. it.*, 1986, I, p. 953; FALSITTA, *Spunti in tema di capacità contributiva e di accollo convenzionale di imposte*, in *Rass. trib.*, 1986, I, p. 123; GAFFURI, *Impedimenti giuridici alla traslazione economica del tributo*, in *Banca borsa*, 1985, II, p. 283; ID., *Rilevanza fiscale dei patti traslativi d'imposta*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, II, p. 119; CORDEIRO GUERRA, *Problemi in tema di traslazione convenzionale dell'imposta*, in *Rass. trib.*, 1988, I, p. 465 ss.; RANDAZZO, *Le rivalse tributarie*, cit., pp. 24-36, il quale nutre forti perplessità nel riconoscere l'imposta erariale sull'energia elettrica come imposta sul consumo, per l'Autore «attribuire alla rivalsa un ruolo così determinante e, poi per così dire strutturale, nell'individuazione del presupposto colpito dal tributo, e dunque nella diversa classificazione della singola accisa rispetto alle altre accise, costituisce sul piano interpretativo una forzatura, in quanto conduce a risultati che contraddicono il dato ermeneutico di partenza. Nel senso, che si individuano due differenti tipologie di accisa a fronte del dato normativo di partenza che attesta l'unitarietà disciplinare del *genus* indagato».

¹¹⁶ La distinzione tra il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria ed il soggetto passi-

In virtù di tali considerazioni le accise possono essere ricomprese nell'ambito dei tributi sui consumi proprio perché costruite in modo che risulti il trasferimento dell'imposta sul consumatore finale¹¹⁷.

Nel sistema applicativo dell'accisa sull'energia elettrica, il presupposto per l'obbligazione tributaria a carico del "soggetto obbligato" si verifica anche in conseguenza «dell'ammanco di prodotti sottoposti ad accisa, in misura superiore a quella consentita» o «in caso di perdita irrimediabile o distruzione totale dei prodotti che si trovano in regime sospensivo», se il soggetto obbligato non prova che la perdita o distruzione sono avvenute «per caso fortuito o per forza maggiore».

Pur se, tecnicamente, le forniture di energia elettrica non sono mai effettuate "in regime sospensivo" la norma si applica anche ad esse con la precisazione che il furto non costituisce mai evento idoneo a determinare la "distruzione o la perdita del prodotto".

Come già precisato *retro*, par. 6, la predetta disposizione recepisce il costante orientamento dei giudici europei e della Corte di Cassazione¹¹⁸ in base al quale il furto non è idoneo a determinare la fuoriuscita del prodotto dal circuito economico (il prodotto oggetto di furto viene comunque "impresso in consumo", mantenendo la capacità di essere utilizzato) e quindi non può essere ricompreso tra le situazioni legittimanti il diritto all'abbuono d'imposta.

Ne consegue che la "perdita" del prodotto energetico o di energia elettrici

vo 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 FEDELE, *Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo*, in *Riv. dir. fin.*, 1969, I, p. 21.

¹¹⁷ Critico a tale impostazione è GALLO, *Imposta regionale sulle attività produttive*, in *Enc. dir.*, Agg. V, 2001, p. 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. 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».

¹¹⁸ Cass. 15 maggio 1984, n. 2942; Cass. 27 marzo 2007, n. 12428; Cass. 23 luglio 2009, n. 17195, cit. e Cass. 23 aprile 2010, n. 9787.

ca contemplata nel TUA e nella Direttiva n. 2003/96/CE non comprende la nozione di furto, pertanto il soggetto obbligato che ha subito il furto di energia elettrica è comunque tenuto al pagamento dell'imposta.

La norma (adeguata alla particolare organizzazione del mercato elettrico) prevede che il soggetto obbligato, nella fattispecie del furto, sia sempre un venditore mentre i distributori ed i trasportatori, poiché non sono mai titolari dell'energia trasportata, hanno soltanto obblighi di informativa nei confronti dell'Amministrazione doganale.

Tuttavia, se non risulta agevole l'individuazione del venditore titolare del punto di riconsegna in cui si è verificata la sottrazione fraudolenta di energia, questo viene individuato negli esercenti il Servizio di Maggior Tutela¹¹⁹ o il Servizio di Salvaguardia¹²⁰, in quanto venditori necessari.

Un altro caso controverso nell'individuazione del soggetto passivo dell'accisa sull'energia elettrica è quello relativo al consumo di elettricità effettuato da soggetti che si avvalgono, per lo svolgimento della propria attività di locali "messi a disposizione" da società terze.

La disponibilità dei locali deriva, in genere, da rapporti obbligatori variamente denominati (contratto di *service*) con cui una società si obbliga a fornire prestazioni di contenuto complesso, consistenti nella messa a disposizione, oltretutto dei locali aziendali, anche di altri servizi connessi all'utilizzo degli stessi (pulizia, vigilanza, piccola manutenzione, utilizzo di sale riunioni), del noleggio di beni (arredi, postazioni telefoniche) nonché delle utenze (energia elettrica, acqua, telefonia, ecc.)¹²¹.

Altre volte, la disponibilità di locali di soggetti terzi (e delle connesse utenze) deriva da un obbligo imposto da provvedimenti legislativi.

In relazione alla predetta fattispecie, l'Amministrazione finanziaria e par-

¹¹⁹ È il servizio di fornitura dell'energia elettrica a condizioni economiche e contrattuali stabilite dall'Autorità per l'energia per i clienti domestici e per le piccole imprese (D.L. 18 giugno 2007, n. 73, conv. L. 3 agosto 2007, n. 125).

¹²⁰ È il servizio che garantisce la continuità della fornitura dell'energia elettrica ai clienti di medie e grandi dimensioni che, dopo la liberalizzazione del mercato dell'energia, non hanno scelto un fornitore nel libero mercato.

¹²¹ In generale sull'argomento, cfr. FURLANETTO, MASTRIFORTI, *Outsourcing e global service*, Milano, 2000. La dottrina ha fatto notare che il contratto che più si avvicina al contratto di *service* è l'appalto di servizi periodici, contemplato dall'art. 1677 c.c. che ricorre ogni qual volta il contratto abbia ad oggetto la resa di prestazioni continuative o periodiche di servizi. In questo caso al contratto si applica, entro i limiti di compatibilità, la disciplina dell'appalto o la disciplina del contratto di somministrazione. Su tale profilo v. DE CAPOA, *I mille volti del contratto di global maintenance service*, in *Comm. int.*, 1999, p. 953.

te della giurisprudenza¹²² di merito ritengono che il prestatore di un servizio omnicomprensivo debba essere qualificato come soggetto passivo al quale competono gli adempimenti formali e sostanziali, mentre, una giurisprudenza minoritaria¹²³ e l'Avvocatura dello Stato¹²⁴ ritengono che tale soggetto non perda la qualifica di "cliente finale" ancorché ceda parte dell'energia elettrica acquistata.

Si ritiene di voler condividere tale ultima impostazione che dà rilievo all'immissione in consumo, collegandola a colui che presta il servizio in qualità di soggetto passivo dell'accisa sull'energia elettrica a cui è riferibile la capacità contributiva.

11. Segue: *i soggetti passivi dell'accisa sul gas naturale e la traslazione sul consumatore finale*

Nell'ambito della soggettività passiva, presenta peculiarità interessanti anche l'accisa sul gas naturale all'interno della quale vengono individuati variegati soggetti:

a) soggetti che procedono alla fatturazione del gas naturale ai consumatori finali, comprese le società aventi sede legale nel territorio nazionale e

¹²²Tra le tante v.: Comm. trib. prov. Como, 15 dicembre 2009, n. 107; Comm. trib. prov. Milano, 11 febbraio 2010, n. 13.

¹²³Comm. trib. prov. Milano, 9 marzo 2010, n. 94, con nota di CORDEIRO GUERRA, *Accisa sull'energia elettrica: rilevanza del contratto di "global service" e profili sanzionatori*, in *Riv. giur. trib.*, 2010, p. 623 ss., in tale contesto i giudici ritengono che colui che fornisce ad altri soggetti energia elettrica mediante un contratto di "global service", non perda il proprio status di consumatore e non può quindi essere equiparato ad un rivenditore dell'energia stessa; la *ratio* dell'art. 53 TUA, riguardante i soggetti passivi d'imposta, non è di sottoporre a tassazione qualsiasi cessione di energia elettrica a fronte di corrispettivo, bensì di colpire solo l'attività imprenditoriale imperniata sulla cessione di energia elettrica come oggetto esclusivo o principale dello scambio e non come parte di un rapporto di prestazione di servizi; Comm. trib. reg. Piemonte, 20 dicembre 2010, n. 72, con nota di PERUZZA, *In attesa di una soluzione definitiva sull'applicazione delle accise nei contratti di "service"*, in *Riv. giur. trib.*, 2011, p. 427 ss.

¹²⁴Avvocatura distrettuale dello Stato di Trento, parere 14 dicembre 2009, secondo cui il venditore di energia elettrica, per acquisire lo *status* di soggetto obbligato ai fini delle accise, deve esercitare una attività imprenditoriale che abbia per oggetto principale la cessione di energia elettrica e che, pertanto, una cessione occasionale e che avvenga nell'ambito di una diversa attività non sia idonea a configurare l'ipotesi di immissione in consumo. Tale ricostruzione appare molto suggestiva in quanto si dà rilievo ad un requisito – l'esercizio professionale dell'attività di cliente grossista – che non è assolutamente previsto dalla norma.

registrate presso la competente Direzione regionale dell'Agenzia delle Dogane, designate da soggetti comunitari non aventi sede nel medesimo territorio, che forniscono il prodotto direttamente a consumatori finali nazionali;

b) soggetti che acquistano per uso proprio gas naturale da Paesi comunitari o da Paesi terzi, avvalendosi delle reti di gasdotti ovvero di infrastrutture per il vettoriamento del prodotto;

c) soggetti che acquistano il gas naturale confezionato in bombole o in altro recipiente da altri Paesi comunitari o da Paesi terzi;

d) soggetti che estraggono, per uso proprio, gas naturale in territorio nazionale.

Sono considerati consumatori anche coloro che gestiscono i distributori stradali di gas metano per autotrazione che non abbiano, presso l'impianto di distribuzione, impianti di compressione per il riempimento di carri bombolai.

Inoltre, i gestori delle reti di gasdotti nazionali, per il solo gas naturale impiegato per il vettoriamento del prodotto, possono essere riconosciuti come soggetti obbligati.

Tra i soggetti nei cui confronti si realizzano i presupposti per l'esigibilità dell'imposta bisogna includere anche coloro che illecitamente sottraggono il gas naturale all'applicazione dell'accisa¹²⁵.

Nell'ambito dello *status* di soggetto obbligato, va fatta qualche considerazione per quanto riguarda gli acquirenti del gas naturale, nel cosiddetto "punto di scambio virtuale" (PVS).

Notoriamente questa possibilità è riservata a società che hanno adempiuto a tutti gli obblighi previsti per l'ottenimento della qualifica di "trader", abilitati ad operare su tale mercato.

La peculiarità in tale rapporto è che il *trader*, che acquista il gas sul PVS può sia rivenderlo sullo stesso PVS, sia fornirlo ai consumatori finali, sia consumarlo direttamente, erogandolo presso i propri impianti.

In tale ultimo caso, il venditore non può conoscere le successive operazioni che andrà a svolgere l'acquirente del gas, non essendo previsto alcun riferimento all'utilizzo del gas nei contratti di compravendita sul PVS e non dovendo quest'ultimo provvedere alla consegna presso l'utilizzatore.

Sostanzialmente sarà il *trader* acquirente, che è anche titolare di un contratto di trasporto con la società che gestisce la rete, a provvedere alla consegna del gas naturale presso i propri punti di utilizzo.

¹²⁵ Su tale profili v. GENTILI, *Considerazioni di costituzionalità sulla pretesa soggettività passiva tributaria degli autori del reato di evasione dell'imposta di fabbricazione sui prodotti petroliferi*, in *Rass. trib.*, 1984, I, p. 299 ss.

Come già detto, i soggetti passivi dell'accisa vengono definiti anche contribuenti di diritto per distinguerli dai c.d. contribuenti di fatto, incisi o percossi: vale a dire da coloro sui quali l'onere finanziario, in cui si traduce la prestazione impositiva, viene ad essere riversato dal soggetto tenuto per legge ad effettuarla e che pertanto sono gravati in via definitiva da detto onere (traslazione d'imposta).

Per ciò che concerne l'accisa sul gas naturale, l'onere collegato al prelievo tributario è sopportato dal consumatore finale, sul quale il fornitore lo riversa attraverso l'istituto della rivalsa.

Il meccanismo della traslazione si atteggia nel settore delle accise secondo differenti modalità: ora attraverso il riconoscimento esplicito del diritto di rivalsa, come nel caso dell'imposta sul gas naturale o sull'energia elettrica (artt. 26 e 56, D.Lgs. n. 504/1995)¹²⁶; ora congegnando il meccanismo applicativo del tributo in modo tale da rendere naturale e necessaria la traslazione dell'onere impositivo sul consumatore finale, come nel caso dell'accisa sui tabacchi; nella maggior parte dei casi, infine, la rivalsa non è disciplinata dal Legislatore (si pensi all'accisa su altri prodotti energetici o sugli alcolici).

Questi ultimi casi si verificano tutte le volte in cui il contribuente di diritto provvede ad inglobare nel prezzo una quota corrispondente all'entità dell'obbligazione impositiva al cui adempimento è per legge tenuto.

Orbene, poiché la struttura impositiva delle accise consente in definitiva al soggetto passivo di trasferire in avanti l'imposta pagata sul consumatore finale, conglobandola nel prezzo finale di vendita, si possono classificare i tributi in esame tra quelli sui consumi¹²⁷.

Inoltre, non può negarsi che l'espressa disciplina dell'istituto della rivalsa palesa l'intenzione del Legislatore di conferire alle imposte in esame un assetto tale per cui il tributo incida su di un determinato soggetto¹²⁸.

¹²⁶ Peraltro l'art. 53, comma 2, lett. b bis), D.Lgs. n. 504/1995, a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 28, comma 2, L. 23 dicembre 2000, n. 388, considera soggetti passivi d'imposta, fra gli altri, anche i consumatori di energia elettrica nel caso in cui questi l'acquistino da due o più fornitori. La norma, la cui introduzione si inserisce nel complessivo processo di liberalizzazione della distribuzione dell'energia elettrica, sembra destinata a suscitare diverse problematiche applicative ed a mettere in discussione il meccanismo sul quale poggia l'intero sistema dell'imposizione indiretta sui consumi.

¹²⁷ Rileva infatti DUS, *Imposte di fabbricazione*, cit., p. 5, che «fin dal primo momento l'unitarietà della categoria di tributi in esame si costituisce sulla considerazione che, per effetto della traslazione, essi colpiscono il consumo».

¹²⁸ In tal senso v. per tutti VANONI, *I soggetti del rapporto giuridico tributario*, in *Opere giuridiche*, Milano, 1962, p. 123 ss., ove l'autore chiaramente afferma che: «La legge tributaria non ignora i movimenti di traslazione cui il tributo dà luogo, e spesso volte conta proprio su quei movimenti per colpire determinate categorie che si pensano idonee a soppor-

Se a ciò si aggiunge che l'imposta è parametrata sulla capacità di spesa dei consumatori finali¹²⁹, sembra non andare lontani dal vero, affermando che il Legislatore, nella costruzione del sistema impositivo delle accise ha tenuto presente, pena altrimenti l'illegittimità costituzionale del sistema medesimo, anche la manifestazione di forza economica consistente nell'acquisto dei prodotti da parte dei consumatori finali, e quindi la capacità contributiva palesata da questi ultimi.

Il meccanismo applicativo delle accise, che attribuisce la soggettività passiva (come accade nell'IVA) a soggetti diversi da coloro che manifestano la capacità contributiva oggetto di tassazione (consumatore finale), non fa venir meno la loro qualificazione come imposte sui consumi.

Il congegno applicativo delle accise attua in pieno il principio dell'interesse fiscale, cioè l'interesse ad una rapida e certa riscossione delle imposte, mediante la previsione di un meccanismo incentrato sugli adempimenti di una cerchia ristretta di soggetti, cioè coloro che compiono gli atti di immissione in consumo: sono questi i soggetti passivi, in senso formale, delle accise.

Diversamente, l'attribuzione della soggettività passiva ai consumatori finali avrebbe determinato un effetto dirompente sul sistema di accertamento e di riscossione, il quale deve necessariamente incentrarsi sul controllo di pochi soggetti (i produttori o gli importatori dei prodotti) per poter risultare efficace e garantire un gettito costante all'Erario.

Nell'ambito della tassazione del gas naturale, si è detto che la legge assicura un diritto di rivalsa a favore dei soggetti passivi, identificati in coloro che procedono alla fatturazione, senza però imporre alcun obbligo di effettuarla, come accade, invece, per l'imposta sul valore aggiunto¹³⁰.

La previsione del diritto di rivalsa (e non dell'obbligo) sul soggetto che effettivamente è considerato dalla legge come soggetto titolare dell'indice di capacità contributiva attribuisce il valore giuridico alla traslazione, sotto il profilo della capacità economica incisa dal tributo, ma comporta esclusivamente che l'interesse a traslare il tributo è posto in capo al soggetto passivo (fornitore), essendo indifferente per lo Stato che il fenomeno della traslazione si realizzi effettivamente (su tale specifica questione v. più ampiamente *infra*, par. 14).

tare il sacrificio tributario, e che per motivi di politica o di tecnica finanziaria non si ritiene opportuno gravare direttamente».

¹²⁹ Sul punto v. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, in *Enc. dir.*, Agg. III, Milano, 1999, p. 350.

¹³⁰ Sulla rivalsa in generale si rinvia a BOSELLO, *Rivalsa* (dir. trib.), in *Enc. giur.*, Roma, 1991; sulla rivalsa IVA v.: COMELLI, *IVA nazionale e comunitaria*, cit., p. 653.

È pur vero che il diritto di rivalsa è stato previsto solo dall'art. 26, comma 7, TUA, riformato dal D.Lgs. n. 26/2007, ma in realtà anche prima non si è mai dubitato dell'esistenza di questo diritto all'interno del modulo attuativo del tributo.

Difatti, il diritto di rivalsa, anche con riguardo all'accisa sul gas, era (ed è) in termini generali attribuito ai soggetti passivi dell'accisa dall'art. 16, comma 3, TUA, giusto il quale tali soggetti possono addebitare il tributo ai (*recte*, possono addebitare "i crediti vantati" nei confronti dei) cessionari dei prodotti per i quali il tributo stesso è stato assolto nei casi in cui l'imposta è stata «separatamente evidenziata nella fattura relativa alla cessione».

L'imposta sul gas naturale (o metano) costituisce un'imposta sul consumo anche in virtù della previsione di un diritto di rivalsa sui consumatori finali da parte dei soggetti passivi in senso formali (individuati in coloro che procedono alla fatturazione del gas ai consumatori finali, o che lo acquistano per uso proprio da Paesi comunitari o Paesi terzi, avvalendosi delle reti di gasdotti ovvero di infrastrutture per il vettoriamento, o che lo acquistano confezionato in bombole o altro recipiente)¹³¹.

La non imponibilità del gas naturale prima della fornitura o dell'autoconsumo ha comportato, come si vedrà, il venir meno del regime del deposito fiscale e dei relativi controlli sulla circolazione del gas.

Che l'atto di immissione al consumo del gas naturale caratterizzi la soggettività passiva è confermato anche dall'Agenzia delle Dogane con la Nota prot. 24 luglio 2007, n. 4436, la quale ha precisato che tutti gli operatori che effettuano solo ed esclusivamente transazioni commerciali di gas naturale senza la fornitura ai consumatori finali non realizzano il presupposto e, pertanto, non sono soggetti ad alcun adempimento fiscale connesso al regime delle accise¹³².

Una ulteriore conferma di ciò ci viene data dalle ipotesi relative alle forniture effettuate ad impianti muniti di centrali di compressione che hanno per oggetto un prodotto non ancora assoggettato ad accisa; in questi casi la nascita del presupposto si realizza quando vengono effettuate le forniture ai consumatori finali, così come previsto in generale per l'accisa sul gas naturale dall'art. 26 TUA.

L'orientamento della giurisprudenza di merito, ancor prima della configurazione della fornitura come presupposto dell'accisa sul gas, era pacifico

¹³¹ Su tali profili si rinvia a FALSITTA, *Manuale di Diritto tributario*, cit., pp. 803-804.

¹³² Lo stesso regime si applica ai *traders* che acquistano gas nei punti di scambio virtuali. Cfr. Circ. Ag. Dogane 28 dicembre 2007, n. 27/D, par. 5.3.

nel riconoscere il realizzarsi del presupposto all'atto dell'immissione in consumo ed a configurare la soggettività passiva unicamente in capo al soggetto che poneva in essere l'operazione.

Al riguardo¹³³ è stato osservato «che soggetto obbligato al pagamento dell'accisa è l'azienda titolare del metanodotto e fornitrice di gas metano ... giacché è la stessa che presenta all'UTF la dichiarazione annuale di consumo contenente gli elementi utili per la determinazione del debito d'imposta, ed è sempre la stessa che effettua il versamento dell'accisa sul gas secondo le modalità stabilite dalla normativa vigente».

Successivamente¹³⁴ è stato affermato che «unico soggetto passivo dell'accisa sugli oli minerali (tra cui rientra il gas metano) è il soggetto fornitore e non anche il soggetto acquirente ... la norma che trova applicazione nella vicenda in esame è l'art. 26, 4 co., D.Lgs. n. 504/1995 (Testo unico Accise) il quale dispone: "l'accisa è dovuta, secondo le modalità previste dal comma 8, dai soggetti che vendono direttamente il prodotto ai consumatori"».

Anche la Commissione Tributaria Regionale di Venezia, con sentenza 10 maggio 2007, n. 14, ha ribadito che il soggetto passivo dell'accisa sul gas è il titolare del deposito fiscale che immette al consumo il prodotto.

Alla luce delle suesposte riflessioni e in virtù dell'orientamento della giurisprudenza di merito, che dà rilievo alla fornitura/atto di immissione al consumo, ai fini dell'identificazione del presupposto e della soggettività passiva dell'accisa sul gas naturale, si può ribadire come tutto il sistema delle accise ruoti intorno al consumo e, conseguentemente è possibile affermare che si tratta di tributi sul consumo, all'interno dei quali il consumatore è soggetto passivo in senso "sostanziale" in quanto soggetto sul quale incide il tributo, mentre il fornitore è il soggetto passivo in senso "formale" in quanto tenuto agli adempimenti previsti dalla legge ed al pagamento dell'imposta che, in ogni caso, trasla sul consumatore finale.

Autorevole dottrina ritiene che pure «nei casi in cui il D.Lgs. n. 504/1995 attribuisce ai soggetti passivi delle accise il diritto di rivalsa, il presupposto del tributo resta l'immissione al consumo del prodotto. Unico obbligato verso lo Stato per l'imposta dovuta è sempre e soltanto il fabbricante e non il consumatore, e, in questa prospettiva, il diritto di rivalsa serve solo a facilitare, nel rapporto interpretativistico, la traslazione dell'onere economico¹³⁵».

¹³³ Comm. trib. prov. Venezia, 14 marzo 2005, n. 86.

¹³⁴ Comm. trib. prov. Brescia, 9 gennaio 2008, n. 155.

¹³⁵ RANDAZZO, *Le rivalse tributarie*, cit., p. 35.

12. *Il dibattito classico sulla capacità contributiva*

Si è ricordato nei paragrafi precedenti come la norma tributaria dia rilevanza giuridica a fatti ed atti, attribuendo loro una determinata efficacia: essa cioè crea delle fattispecie alle quali, tradizionalmente la dottrina riconosce l'effetto principale costituito dall'obbligazione tributaria.

È stata analizzata la fattispecie della norma tributaria impositrice sotto il profilo della sua struttura caratterizzata da diversi elementi che identificano il tributo.

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 si evidenziano, 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 delineano 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 del consumo. Infatti, se esso rappresenta il presupposto del tributo allora, la capacità contributiva sarà riferita al consumatore finale.

Dall'analisi della fattispecie imponibile si desumono argomenti atti a superare l'orientamento che identifica quale soggetto passivo dell'accisa colui che estingue il debito 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.

Nella 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 as-

sumerebbero 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'attecchirsi della capacità contributiva in quei tributi il cui presupposto è ancorato alla fabbricazione.

Si è convinti e si cercherà di dimostrare che una complessiva indagine della fattispecie imponibile e dei meccanismi normativi e negoziali collaterali può attribuire, in qualche modo, rilievo alla traslazione, spingendo tutte 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.

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 rinviene dal collegamento dell'art. 53 con l'art. 2 Cost. che richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale¹³⁶. In concreto la capacità contributiva dovrà esse-

¹³⁶ Sulla genesi dell'art. 53 Cost., v. FALSITTA, *Osservazioni sulla nascita e lo sviluppo scientifico del diritto tributario in Italia*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 356, per il quale il principio contenuto nell'art. 53, comma 1, Cost., rappresenta l'affermazione costituzionale del necessario collegamento del tributo con l'economia; FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, p. 5.

re valutata in base alla sua idoneità a realizzare il valore costituzionale del “dovere di solidarietà”¹³⁷.

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 siffatta¹³⁸, 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 consociati¹³⁹.

¹³⁷ Per i riferimenti più autorevoli in tema di capacità contributiva v.: GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., p. 63 ss.; ID., *Diritto tributario*, cit., pp. 22-32; MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., p. 21 ss.; ID., *Capacità contributiva*, in *Enc. giur.*, cit., p. 15; ID., *Capacità contributiva (profili generali)*, in AA.VV., *La capacità contributiva*, a cura di Moschetti, Padova, 1993, p. 4; ID., *Il principio di capacità contributiva espressione di un sistema di valori che informa il rapporto tra sviluppo e comunità*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, cit., p. 39 ss.; MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Padova, 1995, p. 108 ss.; DE MITA, *Il principio di capacità contributiva*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1996, p. 35; GIOVANNINI, *Capacità contributiva*, in *Diritto on line*, 2013; BASILAVECCHIA, *Efficacia diretta dell'art. 53 Cost.*, in AA.VV., *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, a cura di Salvini, Melis, cit., p. 87 ss.

¹³⁸ La Corte costituzionale ha avuto occasione di dichiarare l'illegittimità di prelievi tributari non ancorati a manifestazioni di capacità economica. Al riguardo v. Corte cost., 16 luglio 1973, n. 131, in *Foro it.*, 1973, I, p. 2667; Corte cost., 26 luglio 1989, n. 89, in *Foro it.*, 1989, I, p. 1930, in tema di imposta sulla pubblicità.

¹³⁹ Si pensi alle singole manifestazioni di spesa: esse indicano, in linea di massima, l'esistenza di una qualche capacità economica, ma non consentono di formulare 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. MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, in *Enc. giur.*,

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 spese¹⁴⁰.

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

cit., 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. BATISTONI FERRARA, in *Commentario della Costituzione fondato da G. Branca*, continuato da A. PIZZORUSSO, *Rapporti politici*, (art. 53-54), Bologna-Roma, 1994, sub art. 53.

¹⁴⁰ In tale prospettiva viene compressa 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, comma 1, Cost., ritenuto norma applicabile a tutti i tributi. Si vedano, al riguardo, FEDELE, *Prime osservazioni in tema di Irap*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, p. 453; GALLO, *Ratio e struttura dell'Irap*, cit., p. 631; ID., *L'imposta regionale sulle attività produttive e il principio di capacità contributiva*, in *Giur. comm.*, 2002, I, p. 131; BATISTONI FERRARA, *L'Irap è un'imposta incostituzionale?*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, p. 95; ID., *Eguaglianza e capacità contributiva*, *ivi*, 2008, I, p. 477. Aderisce alla tesi della capacità contributiva come razionale criterio di riparto DEL FEDERICO, *Tassa, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, cit., p. 102, per il quale «i tributi solidaristici, denominati anche "tributi a titolo contributivo" (o meglio redistributivo), sono caratterizzati dal conseguimento di finalità generali, *rectius* 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)».

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 contributiva¹⁴¹.

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 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.

¹⁴¹ Corte cost. 21 maggio 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) ... ».

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 certa¹⁴².

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

13. *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 po-

¹⁴² Contro la rilevanza della traslazione economica in tema di accise ai fini dell’individuazione della capacità contributiva colpita da tali tributi, CIPOLLA, *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi delle accise nelle cessioni di oli minerali ad intermediari commerciali*, cit., p. 1872 ss. In generale, sulla rilevanza della traslazione v.: ALLENA, *Gli effetti giuridici della traslazione delle imposte*, cit., 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.

sto a loro carico definitivamente, almeno nella fisiologia del rapporto¹⁴³; ma tale constatazione non è sufficiente per legittimare 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 anticipazione¹⁴⁴ dei

¹⁴³ Interessante risulta l'analisi di 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 MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, cit., p. 184 ss., che, analizzando il tributo sulla base delle Direttive del Consiglio CEE 11 aprile 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., 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.; GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, cit., p. 17 ss.; PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit., p. 437 ss.; BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit., p. 13 ss.; SAMMARTINO, *Profilo soggettivo del presupposto dell'IVA*, cit., p. 19 ss. Per una esauriente esposizione dei vari orientamenti dottrinali, v., LUPI, *Imposta sul valore aggiunto*, in *Enc. giur.*, cit., 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.: Corte di Giustizia UE 4 febbraio 1988, causa C-391/85, in *Racc.*, 1988, p. 596 ss.; Corte di Giustizia UE 3 marzo 1988, causa C-252/86, in *Racc.*, 1988, p. 1371; Corte di Giustizia UE 6 aprile 1995, causa C-4/94, con nota di COMELLI, *Il principio della neutralità dell'Iva*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, II, p. 949 ss.; Corte di Giustizia UE 18 dicembre 1997, causa C-384/95, con nota di 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 potrebbe considerare lo scambio di beni e servizi, come fatto indice di capacità contributiva, riferita ad entrambi i soggetti coinvolti nell'operazione.

¹⁴⁴ Rileva 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

quali non è possibile contestare la rilevanza patrimoniale¹⁴⁵.

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'inclusione del tributo 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 sostanziale¹⁴⁶.

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 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 costituzionale¹⁴⁷, che il Legislatore abbia ravvisato la manifestazione di ca-

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».

¹⁴⁵ MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., p. 204.

¹⁴⁶ In tal senso v. BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, cit., p. 354.

¹⁴⁷ Ravvisa un'affinità, per ciò che concerne la giustificazione costituzionale in termini di capacità contributiva, tra l'IRAP e le imposte indirette sui consumi, GALLO, *Imposta regionale sulle attività produttive*, in *Enc. dir.*, Agg., cit., p. 672, secondo cui, «con riferimento

pacità 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 tributo¹⁴⁸.

Orbene, l'espressione "concorrere alle spese pubbliche" può inglobare le diverse forme di prelievo funzionali al finanziamento di tali spese, sia quelle il cui peso economico, nell'intenzione del Legislatore, debba gravare definitivamente sull'obbligato, sia quelle previste sul presupposto che esso venga trasferito su altri mediante il meccanismo della traslazione, come avviene ad esempio per l'IVA ed in generale per le accise.

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 pagamento¹⁴⁹.

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».

¹⁴⁸ Aderisce a tale impostazione BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, cit., p. 354.

¹⁴⁹ Per SCHIAVOLIN, *Il collegamento soggettivo*, in F. MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, in *Tratt. dir. trib.*, diretto da A. Amatucci, cit., p. 281, «l'applicabilità dell'art.

In tale contesto la previsione del diritto di rivalsa è necessaria perché il prelievo a carico di un soggetto il quale non manifesti una capacità contributiva sarebbe illegittimo.

Per autorevole dottrina non si può escludere a priori l'applicabilità del principio di capacità contributiva ai rapporti di rivalsa attraverso i quali si realizza il trasferimento dell'onere tributario¹⁵⁰. Infatti, si tratta di rapporti che non sono funzionali al finanziamento delle spese pubbliche ma destinati a reintegrare il soggetto che ha subito il prelievo¹⁵¹, si tratta 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 realizzabile.

Pertanto anche la previsione della rivalsa deve essere giustificata da una corrispondente capacità contributiva.

In tale contesto va considerato il ruolo del "contribuente di fatto", ossia del soggetto al quale la capacità economica manifestata dal presupposto è effettivamente riferibile ed al quale il peso economico del tributo viene trasferito dal contribuente "di diritto" mediante il meccanismo della traslazione. Il contribuente di "diritto" è colui che ha rapporti con l'Amministrazione finanziaria ed è l'unico obbligato al pagamento del tributo in relazione ad indici di ricchezza riferibili ad altri soggetti in forza di una previsione di legge ed a causa di un particolare rapporto con tali soggetti (passivi).

La traslazione normalmente avviene mediante l'aumento del prezzo dei beni o servizi oggetto del tributo, ceduti o prestati dal contribuente in senso "formale" a quello in senso "sostanziale" (come nel caso dei tributi doganali), ovvero l'esercizio di un obbligo di rivalsa, attribuito dalla stessa legge fiscale (come nel caso dell'IVA o di alcune accise).

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».

¹⁵⁰ SCHIAVOLIN, *Il collegamento soggettivo*, in F. MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, in *Tratt. dir. trib.*, diretto da A. Amatucci, cit., p. 281.

¹⁵¹ Un prelievo che trova la sua giustificazione costituzionale nella possibilità di traslazione su altri soggetti.

Entrambi i soggetti concorrono alle spese pubbliche e sono dunque tutelati dall'art. 53, comma 1, Cost.

Il soggetto passivo in senso "formale" infatti ha l'obbligo di pagare il tributo, indipendentemente dal fatto che abbia ottenuto o possa ottenere la somma corrispondente dal contribuente di fatto; la traslazione non esclude che l'obligato "contribuisca" alle spese pubbliche, ma è indice della sua idoneità a farlo.

La posizione del contribuente in senso "formale" è strutturata in maniera tale che possa sopportare il prelievo in funzione della 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 contributiva¹⁵².

Il soggetto passivo in senso "sostanziale" subisce un depauperamento, dovuto all'esigenza di finanziare la spesa pubblica, il quale deve essere giustificato da un'adeguata capacità contributiva¹⁵³.

¹⁵² V. le considerazioni di TRIMELONI, "Abbuono" e "sgravio" nelle imposte di fabbricazione, 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 ... È 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 finalizzati 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 precisazione sull'elemento finale (e non finalizzato) del presupposto, non si viene a spostare al momento del consumo, il verificarsi del presupposto».

¹⁵³ Evidenzia DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, cit., p. 181,

La traslazione assume rilevanza ai fini dell'art. 53 Cost., se entra a far parte nella *ratio* del tributo, come meccanismo previsto e voluto dal Legislatore funzionale al concorso alle pubbliche spese.

D'altra parte, la giustificazione costituzionale del tributo non deve essere desunta soltanto dal presupposto¹⁵⁴ poiché pure la rivalsa si inserisce nella struttura del tributo come elemento che consente l'acquisizione delle somme all'Erario e come criterio di riparto delle spese pubbliche¹⁵⁵.

Autorevole dottrina¹⁵⁶ ha obiettato che «la previsione della rivalsa obbligatoria è in una norma del sistema dell'IVA quale istituto tributario unitario, dalla quale non si 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.

È 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».

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».

¹⁵⁴ Al riguardo v. Corte cost., 15 febbraio 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 gennaio 1985, n. 205, in *Rass. trib.*, 1985, II, p. 133 ss.

¹⁵⁵ 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. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., p. 200; FEDELE, *Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra soggetti passivi del tributo*, cit., p. 26.

¹⁵⁶ FALSITTA, *Spunti in tema di capacità contributiva e di acollo convenzionale di imposte*, cit., p. 231.

A tale obiezione si sottrae chi giunge alla medesima conclusione, 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 dell'imposta, come un divieto di operare la rivalsa nei confronti del consumatore finale, il quale subirebbe perciò soltanto una traslazione giuridicamente irrilevante¹⁵⁷.

In definitiva, se la traslazione rientra nella *ratio legis* del tributo essa diventa giuridicamente rilevante¹⁵⁸, almeno ai fini dell'art. 53 Cost., ed il conseguente depauperamento deve dunque essere giustificato da una adeguata capacità contributiva¹⁵⁹.

La dottrina tradizionalmente considera dirette a colpire i consumatori le accise, i dazi doganali ed i monopoli fiscali: tali prelievi debbono perciò commisurarsi alla capacità contributiva non soltanto dei contribuenti in senso "formale", ma anche quelli in senso "sostanziale"¹⁶⁰.

¹⁵⁷ A. AMATUCCI, *Struttura ed effetti della fattispecie contenuta nelle norme istitutive dell'IVA*, cit., p. 589 ss.; ID., *I privilegi che assistono il credito di rivalsa IVA: profili costituzionali*, in *Rass. trib.*, 1986, II, p. 401 ss.

¹⁵⁸ MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, cit., p. 205. In senso contrario, 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 sopporteranno 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 LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, cit., p. 50, secondo il quale la traslazione annulla, nei confronti del contribuente di fatto, il carattere fiscale del prelievo.

¹⁵⁹ Per SCHIAVOLIN, *Il collegamento soggettivo*, in F. MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, in *Tratt. dir. trib.*, diretto da A. Amatucci, cit., p. 283, «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».

¹⁶⁰ TRIMELONI, *"Abbuono" e "sgravio" nelle imposte di fabbricazione: una terminologia legislativa ambigua*, cit., p. 1117 ss., secondo il quale «il presupposto del tributo è costituito

Tuttavia, nella classica distinzione tra imposte di fabbricazione e imposte di consumo si individua il fatto espressivo di capacità contributiva per le prime nella sola produzione, considerando irrilevante il fenomeno della traslazione.

Un altro elemento che rafforza la convinzione per cui i tributi sul consumo andrebbero ulteriormente rivitalizzati è che la capacità contributiva per questi prelievi non pone al Legislatore vincoli stringenti. L'importante è salvaguardare il minimo vitale tutelando i consumi di prima necessità.

14. *La traslazione nelle accise*

Per la ricostruzione che si sta proponendo le accise possono essere classificate 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 eco-

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»; FIORENZA, *Fabbricazione (imposte di)*, in *Dig.*, cit., p. 305 ss.; MARESCA, *Le imposte di fabbricazione e le sovrimeposte di confine rispetto ai diritti doganali: gli equivoci di una ricostruzione sistematica*, cit., 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 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».

nomica del funzionamento delle accise e non a caso ha origine nelle elaborazioni degli studiosi di scienza delle finanze¹⁶¹.

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.

Questa 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.

Come è stato osservato a proposito del presupposto e della soggettività, il soggetto passivo del tributo è colui in capo al quale si realizza il depauperamento determinato dal tributo. Può però talvolta accadere che siano chiamati a pagare il tributo soggetti che non siano titolari della capacità contributiva manifestata dal presupposto. I soggetti chiamati a pagare i tributi per indici di ricchezza relativi ad altri in forza di un particolare rapporto con il soggetto passivo sono detti "contribuenti di diritto" (proprio perché l'adempimento avviene in forza di legge) distinguendosi così dai "contribuenti di fatto" ovvero coloro che manifestano la capacità economica ed ai quali il tributo viene di fatto addossato mediante meccanismi quali la rivalsa – pena la violazione del principio di capacità contributiva.

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». 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 speditore registrato ed il rappresentante fiscale.

Normalmente, nelle accise, il soggetto passivo trasferisce sul consumato-

¹⁶¹ Fra gli studiosi di scienza delle finanze che classificano le imposte in esame tra quelle sui consumi, cfr.: EINAUDI, *Principi di scienza delle finanze*, Torino, 1956, p. 229; DE VITI DE MARCO, *Principi di economia finanziaria*, cit., p. 321; STEFANI, STEVE, *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, 1976, p. 190 ss.; 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.

re 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 traslazione 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»¹⁶².

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 accise¹⁶³.

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 lo spostamento dell'imposta sul soggetto obbligato nei confronti del Fisco al pagamento, mentre il contribuente che, alla fine del processo di traslazione, risulterà gravato effettivamente dall'onere tributario senza poterlo ulteriormente trasferire, subirà l'incidenza dell'imposta¹⁶⁴.

¹⁶² Corte cost., ord. 9 giugno 1988, n. 651, in *Fisco e Costituzione*, vol. II, 1984-1992, a cura di De Mita, Milano, 1993, p. 954.

¹⁶³ Distingue bene i due profili ALESSI, *Monopoli fiscali, imposte di fabbricazione, dazi doganali*, cit., 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».

¹⁶⁴ Per la nozione di traslazione v.: FORTE, *Imposta (scienza delle finanze)*, in *Nov.mo*

Per ciò che concerne lo specifico settore delle accise, si tratta solitamente di una “traslazione in avanti”¹⁶⁵.

La traslazione in avanti è posta in essere da chi offre a chi domanda un certo bene o fattore della produzione – 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 fa 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 rivalsa¹⁶⁶ 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 soggetto¹⁶⁷; ne consegue che, qualora la

dig., Torino, 1983, App. IV, p. 310; STEFANI, *Economia della finanza pubblica*, Padova, 1990, p. 237 ss.; COSCIANI, *Scienza delle finanze*, cit., Cap. 10; BISES, *Traslazione*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., cit., p. 47 ss.

¹⁶⁵ La traslazione “all'indietro” – da chi domanda a chi offre il bene o il fattore della produzione – si realizza attraverso riduzioni dei loro prezzi.

¹⁶⁶ Secondo ALLENA, *Gli effetti giuridici della traslazione delle imposte*, cit., pp. 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 BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, vol. II, cit., 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».

¹⁶⁷ 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: DE MITA, *Fattispecie legale e rapporti giuridici nella sostituzione tributaria*, cit., 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*, GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, cit., p. 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». BOSELLO, *Il prelievo alla fonte nel sistema della imposizione diretta*, Padova, 1972, p. 112 ss.; ID., *Rivalsa (dir. trib.)*, in *Enc. giur.*, cit.; SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contribu-*

rivalsa sia facoltativa, è l'interesse 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 obbligatoria¹⁶⁸, diviene preminente l'interesse pubblico a che il tributo vada a gravare – su di un altro soggetto¹⁶⁹.

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, comma 3, TUA: «i crediti vantati dai soggetti passivi dell'accisa verso i cessionari dei prodotti per i

tiva nell'imposta sul valore aggiunto, cit., p. 1287 ss.; ID., *Rivalsa (dir. trib.)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, cit., 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»; PAPARELLA, *L'accollo del debito d'imposta*, Milano, 2008, p. 170 ss., il quale esamina la legittimità dell'accollo delle imposte in relazione all'istituto della rivalsa. Da ultimo, sono apprezzabili le considerazioni di RANDAZZO, *Le rivalse tributarie*, cit., p. 99, il quale nel ripercorrere gli orientamenti più significativi della dottrina riconduce la rivalsa tributaria nell'ambito di un «potere riconosciuto dalla legge e di per sé idoneo a determinare l'effetto; non occorrendo altro che il suo esercizio per la produzione della modificazione giuridica a cui è finalizzata la sua funzione».

¹⁶⁸ In giurisprudenza v. Cass. 5 gennaio 1985, n. 5, in *Dir. prat. trib.*, 1986, II, p. 630, con nota di 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».

¹⁶⁹ In tal senso v. 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».

quali i soggetti stessi hanno assolto tale tributo possono essere addebitati a titolo di rivalsa¹⁷⁰ ...», il caso dell'accisa sull'energia elettrica: «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, comma 7, TUA¹⁷¹.

L'art. 16, comma 3, TUA, ha previsto in via generale che, se il soggetto passivo evidenzia distintamente l'accisa da lui assolta nella fattura relativa alla 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.

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, D.P.R. n. 633/1972. È 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 la traslazione che trae origine da fenomeni economici.

Nel caso specifico dell'IVA, l'art. 18, comma 1, D.P.R. n. 633/1972, im-

¹⁷⁰ In tal senso v. SCHIAVOLIN, *Accise*, in *Enc. dir.*, Agg. IV, cit., p. 27; *contra*, CIPOLLA, *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».

¹⁷¹ A riguardo v. PARLATO, *Il sostituto d'imposta*, cit., 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».

pone 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. cit., ammette in detrazione, "dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate" dal soggetto passivo, l'ammontare "dell'imposta assoluta o dovuta dal contribuente o a lui addebitata a titolo di rivalsa".

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 consumo¹⁷².

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 il presupposto del tributo e di conseguenza, nel consumatore finale il titolare della capacità contributiva¹⁷³.

¹⁷² Pongono sullo stesso piano l'IVA e le imposte di fabbricazione MANZONI, 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 contrassegnato da tutte le varie norme, di carattere tributario o extratributario, che concorrono 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».

¹⁷³ Per tale impostazione: 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»; 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

In tema di accise, una 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 contributiva colpita da tali tributi, né tanto meno ai fini della ricostruzione del meccanismo applicativo dei tributi stessi¹⁷⁴.

Questo orientamento, pur non essendo condivisibile, spiega perché, il Testo Unico che disciplina le accise, analogamente a quanto era previsto dalle singole leggi istitutive delle imposte di fabbricazione e di consumo, non pone mai a carico dei soggetti passivi 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, comma 1, art. 16, comma 3 e art. 26, comma 7, TUA) 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, trasformare il tributo in un'imposta sul consumo in senso stretto¹⁷⁵.

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

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».

¹⁷⁴ CIPOLLA, *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi nelle cessioni di oli minerali ad intermediari commerciali*, cit., p. 1872.

¹⁷⁵ In senso analogo per l'IVA v. BIANCHINI, *Il giudice competente per le controversie in tema di rivalsa IVA*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, pp. 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: FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 621 e CERRATO, *Spunti intorno alla struttura ed ai soggetti passivi delle accise*, cit., p. 230; in giurisprudenza, Cass. 3 aprile 1990, n. 2702, in *Fisco*, 1990, p. 3863.

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.

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 del consumatore finale e, per l'effetto, che la disciplina di riferimento viola il principio costituzionale poiché la previsione di un diritto di rivalsa lede quel nesso che in forza dell'art. 53, comma 1, Cost., deve sussistere tra capacità contributiva e soggettività passiva.

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.

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. 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 tabacco¹⁷⁶.

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 finale¹⁷⁷, infatti, in questi casi vi è sempre un fenomeno di traslazione, tale da poter essere anche, all'occorrenza, presunto¹⁷⁸.

¹⁷⁶ RONCO, *Accisa sui tabacchi tra elusione del giudicato comunitario e principio di non discriminazione*, cit., p. 249 ss.

¹⁷⁷ Aderisce a tale tesi, CERRATO, *Spunti intorno alla struttura ed ai soggetti passivi delle accise*, cit., p. 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».

¹⁷⁸ Per ulteriori rilievi sul tema della rilevanza giuridica della traslazione si rinvia a: ALLENA, *Gli effetti giuridici della traslazione delle imposte*, cit., pp. 53-61.

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 consumi¹⁷⁹ non

¹⁷⁹ 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, BLUMENSTEIN, *Sistema di diritto delle imposte*, Milano, 1954, p. 148; ALESSI, *Monopoli fiscali*, cit., p. 71; TRIMELONI, "Abbuono" e "sgravio", cit., p. 1123. Vicine le posizioni di A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., pp. 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 GALLO, *L'imposta sulle assicurazioni*, cit., 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 MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, cit., pp. 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 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».

Più in generale, sulla irrilevanza della traslazione economica ai fini della delimitazione giuridica della struttura di un tributo: FEDELE, *Le imposte ipotecarie*, cit., p. 98; LA ROSA, *Eguaglianza tributaria e presunzioni fiscali*, cit., p. 51; GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, cit., p. 104; MICHEL, *L'Iva dalle direttive comunitarie al decreto delegato*, in *Opere minori di diritto tributario*, Milano, 1982, II, p. 428; 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

può essere, tuttavia, un punto di riferimento per l'interpretazione delle varie disposizioni secondo il loro scopo e significato economico.

L'irrelevanza giuridica della traslazione è stata 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»¹⁸⁰.

L'orientamento giurisprudenziale trasse origine dalla emanazione dell'art. 19, D.L. 30 settembre 1982, n. 688, convertito dalla L. 27 novembre 1982, n. 873¹⁸¹, che pone a carico del contribuente che agisce per la ripetizione di

inglobate, è stata posta in dubbio con la rivalutazione dell'art. 53, 1 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».

¹⁸⁰ In tal senso Cass. 21 giugno 1980, n. 2949, in *Fisco*, 1990, p. 426; Cass. 21 luglio 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 marzo 1982, n. 1290, in *Dir. prat. trib.*, 1983, II, p. 692, entrambe commentate da FIORENZA, *Spunti sulla rilevanza della "traslazione" per la norma tributaria*; Cass. 6 maggio 1982, n. 2833, in *Giur. it.*, 1983, I, p. 92.

¹⁸¹ Per una chiara esposizione dei profili di illegittimità ed irrazionalità di tale norma, v. 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), *ivi*, p. 890; ID., *Quando il Fisco esautorata la magistratura*, *ivi*, p. 892. È interessante evidenziare come la 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 svariate pronunce della Corte di Giustizia nelle quali si riconosceva tale contrasto (v. per tutte la sentenza *Just* del 27 febbraio 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,

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 soggetti¹⁸².

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 trasferimento¹⁸³. La 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 soggetti¹⁸⁴.

A questo punto è opportuno ricordare che, la Corte di Giustizia, in sede di ricorso pregiudiziale ex art. 234 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, cit., 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

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".

¹⁸² È opportuno evidenziare che lo stesso art. 19, comma 4, 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.

¹⁸³ 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. FIORENZA, *Spunti sulla rilevanza della "traslazione"*, cit., p. 706 e 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.

¹⁸⁴ 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 sent. 10 luglio 1980, cause riunite 811/79 e 826/79, in *Foro it.*, 1981, IV, p. 118 e la sentenza *San Giorgio*, 9 novembre 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 ottobre 1985, n. 5129, in *Dir. com. sc. int.*, 1985, p. 732, con nota di DANIELE, *La Corte di Cassazione e restituzione dell'indebito europeo*, ivi, p. 739; Cass. 26 marzo 1986, n. 2145, in *Dir. com. sc. int.*, 1987, p. 115, con nota di DANIELE, *Restituzione dell'indebito europeo e giurisprudenza italiana: chi è nel giusto?*, ivi, p. 139).

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 diritto¹⁸⁵.

La stessa Corte con una successiva decisione¹⁸⁶, 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, comma 2, L. 29 dicembre 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 soggetti¹⁸⁷».

È stato in realtà diversificato il regime della prova nell'azione di ripetizione dell'indebito tributario a seconda che i tributi di cui si chiede il rimborso abbiano o meno rilevanza per l'ordinamento europeo. Mentre per i secondi si è mantenuta ferma l'applicabilità dell'art. 19, D.L. n. 688/1982, per quelli riscossi in violazione di norme comunitarie, 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.

¹⁸⁵ Corte di Giustizia UE 9 novembre 1983, 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. Tesauro nelle Conclusioni alle cause riunite da C-192/95 a C-218/95, sentenza *Comateb*, del 14 gennaio 1997, in *Racc.*, I, p. 173.

¹⁸⁶ Corte di Giustizia UE 24 marzo 1988, causa 104/86, in *Foro it.*, 1988, IV, p. 477.

¹⁸⁷ 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 la stessa 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° aprile 1994, n. 3231, in *Giust. civ. mass.*, 1994, p. 440; Cass. 12 giugno 1996, n. 5413; Cass. 7 marzo 1997, n. 2086; Cass. 19 dicembre 1997, n. 4080, in *Riv. dir. trib.*, 1998, III, p. 130, con nota di 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.

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 soggetti¹⁸⁸⁻¹⁸⁹.

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 giurisdizionale 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

¹⁸⁸ Corte cost. 13 aprile 2000, n. 114, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, p. 565; Corte cost. 9 luglio 2002, n. 332, in *Corr. trib.*, 2002, p. 2995. Per la declaratoria di manifesta infondatezza della questione v. le ordinanze della Corte 16 giugno 1986, n. 651, in *Comm. trib. centr.*, 1988, II, p. 542 ss.; Corte cost. 14 luglio 1988, n. 807, in *Giur. cost.*, 1988, II, p. 3835 ss.; Corte cost. 29 marzo 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 aprile 1985, n. 113, in *Giur. cost.*, 1985, I, p. 694. In dottrina v. COMELLI, *Sulla illegittimità costituzionale della limitazione dell'onere probatorio alla sola prova documentale*, in *Rass. trib.*, 2000, II, p. 1545; PODOGHE, *Prova del fatto negativo e diritto alla difesa*, *ivi*, 2001, II, p. 1691; 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; BRUZZONE, *Incostituzionale la prova negativa del rimborso delle imposte di consumo*, in *Corr. trib.*, 2002, p. 2998; MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno*, *cit.*, p. 119 ss.; DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, *cit.*, p. 175 ss.

¹⁸⁹ Il giudizio di merito aveva ad oggetto la 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, comma 2, D.L. 28 novembre 1988, n. 511. Sulla materia è intervenuta la Corte di Cassazione ribadendo i principi enunciati dalla giurisprudenza costituzionale nelle sent. nn. 114 e 332 cit., (Cass. 11 giugno 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 gennaio 2000, n. 786; Cass. 10 gennaio 2002, n. 216; *cit.*, Cass. 19 agosto 2003, n. 12185 e Cass. 26 agosto 2003, n. 12510).

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'indebito, 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'indebito tributario.

Orbene, pur volendo considerare i tributi in esame tra quelli sui consumi e di conseguenza ravvisare nel consumatore finale il soggetto titolare della capacità contributiva, risulta apparentemente 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 all'elemento 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.

A ciò aggiungasi anche l'orientamento della giurisprudenza di legittimità¹⁹⁰, che, seppur minoritario, ha timidamente riconosciuto l'azione di rimborso al consumatore finale sulla scorta della considerazione che l'art. 14 TUA, non individua in modo specifico la "tipologia" del soggetto passivo al quale compete l'azione.

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 riconoscere piena tutela al consumatore finale che abbia subito indebitamente l'onere tributario.

In virtù di tali riflessioni non è condivisibile l'orientamento della 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.

Al di là del profilo della giurisdizione, una recente decisione della Cassazione¹⁹¹ è tornata a pronunciarsi in merito alla possibilità, per il cliente, di chiedere direttamente all'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'imposta indebitamente assolta in via di rivalsa.

In tale contesto i giudici di legittimità hanno affermato che il rimborso, chiesto all'Erario direttamente dal cliente riflette un'impostazione statica del rapporto tra le controparti dell'operazione, dovendosi ritenere che quest'ultimo abbia natura privatistica soltanto quando il cessionario/commitente riveste la posizione di "consumatore finale" cioè di soggetto definitivamente inciso dall'imposta.

Nel caso di specie, il diniego del rimborso è stato opposto ad una Università che ha acquistato beni e servizi per utilizzarli, in via esclusiva, nell'esercizio di un'attività esente, sicché l'art. 19 *ter*, comma 1, D.P.R. n. 633/1972, vieta la detrazione della relativa imposta.

¹⁹⁰ Cass. n. 23528/2008, cit. e Cass., sez. un., n. 6589/2009, cit.

¹⁹¹ Cass. 25 novembre 2014, n. 17169, con nota di PEIROLLO, *Il cliente non equiparabile al "consumatore finale" può chiedere il rimborso dell'IVA non dovuta*, in *Fisco*, 2015, p. 3667 ss. Per i precedenti giurisprudenziali cfr. Cass. 7 novembre 2000, n. 1147; Cass., sez. un., 7 febbraio 2007, n. 2686; Cass. 26 ottobre 2012, n. 18425; Cass. 26 agosto 2014, n. 17173.

Conseguentemente, i giudici di legittimità hanno correttamente escluso che l'ente universitario, in quanto equiparato ad un "consumatore finale", possa ripetere dall'Erario l'imposta illegittimamente versata in rivalsa.

In un'altra occasione la Corte di Cassazione, pur analizzando il profilo della giurisdizione in relazione all'azione di rimborso esercitabile da parte del consumatore finale e riconfermando l'orientamento consolidato, ha dimostrato una certa apertura in materia di IVA, 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 verrebbe all'assurda conseguenza che lo stesso sarebbe privo di tutela giurisdizionale¹⁹² ... ».

Nel caso di specie trattasi di rimborso dell'IVA pagata sull'accisa corrisposta per l'acquisto di gasolio. Infatti ai sensi dell'art. 13, comma 1, 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 sia posto a carico del destinatario dei beni come ad esempio le accise.

¹⁹² Cass., sez. un., 14 maggio 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'Autorità giudiziaria ordinaria, in applicazione dei principi di diritto comune (v. per tutte: Cass., sez. un., 7 novembre 2000, n. 1147, in *Giust. civ. mass.*, 2000, p. 2214; Cass. 10 gennaio 2001, n. 272, in *Giust. civ. mass.*, 2001, p. 59). In dottrina GRANELLI, *La rivalsa dell'iva alla ricerca di una parte ... e di un giudice*, in *Boll. trib.*, 1975, p. 904; FERRAÙ, *Rapporti tra contribuenti di diritto e di fatto: il fenomeno della traslazione tributaria*, in *Corr. trib.*, 1986, p. 3229; POPPI, *Sulla legittimazione al rimborso dell'iva erroneamente pagata*, in *Dir. prat. trib.*, 1987, II, p. 1147; MIMMO, *Diritto al rimborso iva del consumatore*, in *Corr. trib.*, 1999, p. 3166; CICALA, *Contenzioso in materia di iva e legittimazione ad agire del consumatore finale*, in *Corr. giur.*, 2001, p. 1312.

In realtà, l'inclusione dell'accisa nella base imponibile dell'IVA non è questione che può essere rimessa alla legislazione nazionale in quanto l'IVA trova la propria disciplina fondamentale nella legislazione europea, nella Direttiva 2006/112/CE.

L'art. 78, par. 1, lett. a), risolve alla radice il problema, disponendo che nella base imponibile dell'IVA devono essere compresi le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa IVA, dal che parrebbe desumersi che l'accisa debba essere inclusa sempre nella base imponibile IVA.

È opportuno precisare che per quanto concerne l'ammontare dell'imposta di consumo gravante sul prodotto, esso è soggetto ad IVA, atteso che l'ammontare del prelievo costituisce un elemento di costo del prodotto venduto¹⁹³.

15. *La fattispecie imponibile ed i "criteri di riparto" nelle accise*

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, nell'individuare il consumo come presupposto delle accise, si assume quale capacità contributiva colpita dal tributo quella manifestata (non tanto dal produttore, quanto) dal soggetto che consuma i prodotti.

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 per 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 ricon-

¹⁹³ Il principio è stato riaffermato con riguardo alle imposte di consumo (e relative addizionali) sul gas metano con Ris. min. 29 maggio 1998, n. 49/E/III7/37536. In particolare, per quanto attiene alla base imponibile delle forniture di gas metano è stato precisato 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 (Circ. min. 3 dicembre 1999, n. 226/E, in *Fisco*, 1999, 14397). Più in generale sul concetto di onere tributario incluso nella base imponibile v. parere 6 maggio 1998, n. 55870 dell'Avvocatura Generale dello Stato, in *Boll. trib.*, 1998, 1481.

ducibile alla nozione di reddito o a quella di patrimonio¹⁹⁴.

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 purché rispondano ad un criterio di ragionevolezza.

In secondo luogo, la rilevanza 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, conglobandolo nel prezzo della cessione.

Secondo autorevole dottrina¹⁹⁵, infatti, «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'im-

¹⁹⁴ 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. BATISTONI FERRARA, *Capacità*, cit., p. 356. Alle medesime conclusioni era pervenuto, con riguardo all'IVA, 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».

¹⁹⁵ SCHIAVOLIN, *Accise*, cit., p. 27.

posta 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 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 di rimborso.

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 fabbricante¹⁹⁶.

Per le accise che prevedono un meccanismo idoneo a trasferire giuridicamente l'imposta 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), 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 tributo¹⁹⁷.

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 finale¹⁹⁸.

¹⁹⁶ Così CERRATO, *Spunti intorno alla struttura e 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».

¹⁹⁷ 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 FEDELE, *Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo*, cit., p. 21.

¹⁹⁸ Critico a tale impostazione è GALLO, *Imposta regionale sulle attività produttive*, cit., p. 673, secondo cui «il problema, in altri termini, non è tanto e soltanto quello di scegliere

Da ultimo, autorevole dottrina, partendo dal dato normativo, qualifica le accise come imposte sul prodotto lavorato¹⁹⁹.

In realtà l'art. 2 TUA, 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 lavorazione, 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, comma 2, TUA, 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 de-

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».

¹⁹⁹ GALLO, *Imposta regionale sulle attività produttive*, cit., p. 674.

scritte *sub* lett. a), b) e c), art. 2, comma 2, TUA, 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’imposta²⁰⁰».

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 TUA ed in particolare all’art. 16, comma 3, 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 questa 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, cit., induce a riflettere sulla natura delle accise in quan-

²⁰⁰ PEVERINI, *Presupposto, soggettività passiva e capacità contributiva nelle accise: riflessioni a margine di una recente sentenza della Corte costituzionale*, cit., pp. 505-507. Per l’autore, la fabbricazione non deve essere collegata 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.

to nel primo comma si fa riferimento al privilegio riconosciuto al credito dell'Amministrazione finanziaria per i tributi disciplinati dal TUA 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'imposta²⁰¹.

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.

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

²⁰¹ Secondo RANDAZZO, *Le rivalse tributarie*, cit., p. 36, l'art. 16, comma 3, 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».

CAPITOLO IV

L'ATTUAZIONE DEL PRELIEVO NEL SISTEMA ITALIANO

SOMMARIO:

1. La disciplina della base imponibile: dalla teoria generale alle peculiarità nelle accise. – 2. L'accertamento nella fisiologica attuazione delle accise. – 3. La fase liquidativa nell'attuazione delle accise. – 4. La modulazione delle aliquote con particolare riferimento ai "prodotti energetici". – 5. Usi agevolati, esenzioni ed immissione in consumo. – 6. *Segue*: la problematica dei cali nei "prodotti energetici". – 7. La circolazione dei prodotti ed il regime del deposito fiscale. – 8. *Segue*: il regime del deposito fiscale per il gas naturale e la sua abrogazione. – 9. La rilevanza della dichiarazione di consumo nelle accise sull'energia elettrica e sul gas naturale. – 10. Il rimborso del credito risultante dalla dichiarazione annuale di consumo. – 11. Le altre ipotesi di rimborso. – 12. Il procedimento di controllo. – 13. *Segue*: l'accertamento dell'accisa sul gas naturale ed il ruolo del consumatore finale. – 14. La sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa e il principio di proporzionalità. – 15. *Segue*: l'impatto della recente depenalizzazione nel settore delle accise.

1. La disciplina della base imponibile: dalla teoria generale alle peculiarità nelle accise

Si passa ora ad analizzare la fase dinamica della fattispecie imponibile nelle accise, esaminando i modelli teorici di realizzazione del prelievo e, in concreto, le fasi di accertamento, di riscossione, di rimborso fisiologico e delle vicende relative alle situazioni giuridiche soggettive rilevanti. Si cercherà, altresì, di delineare i principi sottesi al profilo applicativo anche al fine di verificare se, quanto affermato per la struttura sostanziale che caratterizza questa tipologia di tributo, possa essere confermato per l'attuazione del prelievo.

Partendo dalla teoria generale delle diverse fasi attuative si individueranno i punti di contatto con le peculiarità tipiche delle accise.

Come già precisato (*retro*, Cap. III), nella struttura della fattispecie tributaria statica si possono distinguere alcuni elementi essenziali, idonei a de-

scrivere la prestazione tributaria e, come tali, caratterizzanti la singola forma di tributo. Il primo elemento essenziale è il presupposto d'imposta, che costituisce il risultato della giuridicizzazione del fatto economico alla base del tributo¹ e può comprendere anche delimitazioni dell'area di rilevanza giuridica rispetto alla base economica.

In particolare, nella disciplina del presupposto il Legislatore trasforma in una norma giuridica l'oggetto economico del tributo, determinandone le regole individuative e le modalità di tassazione, ma stabilisce anche i moduli di collegamento soggettivo del presupposto ad un soggetto, ove tale collegamento rientri nella struttura del tributo.

Dall'esistenza di un simile collegamento deriva la distinzione tra imposte personali e reali. Nelle prime il prelievo tributario avviene nella considerazione della complessiva situazione personale del soggetto passivo, mentre nelle seconde è colpita la manifestazione di capacità contributiva in quanto tale, prescindendo completamente dalla situazione soggettiva del debitore d'imposta².

Dalla struttura legale del presupposto dipende, inoltre, la tradizionale classificazione delle imposte in dirette ed indirette. Le prime, come è noto, sono rappresentate da quelle che colpiscono il possesso di un reddito o la titolarità di un patrimonio, e pertanto il presupposto d'imposta è espressione immediata e diretta di capacità contributiva³.

Le seconde sono rappresentate da tutte le altre imposte, nelle quali la capacità contributiva è desumibile in via soltanto indiretta od indiziaria, attraverso atti negoziali o consumi, come per le accise⁴.

¹ Per TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, p. 16 ss., soprattutto nel reddito d'impresa «la delicatezza del compito del legislatore è particolarmente evidente nella predisposizione di norme che recepiscono, ai fini impositivi, fenomeni economici oggetto di studio non giuridico, nei quali la definizione tributaria può presentarsi addirittura contrastante con quella propria dell'analisi economica, ma rispondere egualmente alle finalità alla base del prelievo tributario, sia in termini di incremento del gettito, che di selezione delle scelte economiche attraverso la norma tributaria».

² Così FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., p. 61.

³ Cfr. RUSSO, *Manuale di Diritto tributario*, cit., p. 130; TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, cit., p. 103. Per lo studio dell'imposizione patrimoniale v. MARELLO, *Contributo allo studio delle imposte sul patrimonio*, cit., p. 89 ss., il quale ritiene fondamentale la misurazione della base imponibile per le imposte patrimoniali. Per l'Autore «nella considerazione del fenomeno fiscale l'elemento valutativo è centrale: la struttura fondamentale del presupposto trova il proprio completamento necessario nelle regole che disciplinano la base imponibile».

⁴ FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, I, cit., p. 110.

Un altro elemento essenziale della fattispecie imponibile è costituito dalla disciplina della base imponibile, che ricorre in tutti i casi in cui l'oggetto economico, come definito nel presupposto, non si presenti in una somma di denaro e richieda un'attività di stima. In tal caso la legge fornisce gli strumenti di valutazione del peso economico del presupposto, selezionando le regole tecniche maggiormente rispondenti allo scopo voluto dal Legislatore, fino a trasformarle in norme giuridiche, caratterizzate anch'esse, dai tratti peculiari della generalità ed astrattezza propri del metodo giuridico.

La disciplina della base imponibile si presenta in un rapporto di dipendenza logica rispetto alla regolamentazione del presupposto, essendo asservita alla funzione di valutazione di quest'ultimo e non potendo di per sé descrivere l'area della rilevanza giuridica del presupposto stesso.

Va peraltro rilevato come la distinzione tra disciplina del presupposto e disciplina della base imponibile non risulti sempre netta nell'ambito delle forme di manifestazione della fattispecie tributaria e richieda uno sforzo sistematico in quanto l'esigenza di un immediato intervento su specifiche manifestazioni di ricchezza, fa spesso perdere di vista la linearità della struttura giuridica su cui deve fondarsi tale disciplina⁵.

La base imponibile è costituita, nella maggior parte delle imposte, da un grandezza monetaria. In materia di imposte dirette (IRPEF, IRES), la base imponibile è un importo netto, pari a ciò che residua dopo aver applicato al reddito lordo tutte le deduzioni e riduzioni previste.

Nelle imposte indirette la base imponibile varia da tributo a tributo: ad esempio nell'IVA è costituita dal corrispettivo delle cessioni e delle prestazioni di servizi.

La base imponibile è in molti casi una somma algebrica di elementi positivi e negativi (è dunque un importo netto); in altri casi, è un importo unitario, senza deduzioni.

Le norme sulla base imponibile sono particolarmente complesse.

Il legislatore non si limita a stabilire quale sia la base imponibile di un tributo (reddito, patrimonio, corrispettivo contrattuale, ecc.), ma detta anche norme che fissano la composizione ed i criteri di valutazione.

Se la base imponibile è un valore netto, si hanno due serie di norme: da

⁵ Così TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 34 ss., il quale sottolinea come «la differenza tra disciplina del presupposto e disciplina della base imponibile presenta indubbia rilevanza ai fini dell'individuazione della natura della relativa controversia, che, nel caso della regolamentazione del presupposto, presenta comunque natura di questione di diritto, mentre, nella disciplina della base imponibile, si risolve generalmente in una questione di fatto, attenendo alla stima del fatto economico assunto dalla legge a base del tributo».

un lato, norme sui componenti positivi (ricavi, compendi, ecc.); dall'altro, norme sui componenti negativi (costi, debiti, ecc.). le deduzioni dalla base imponibile possono dipendere o da ragioni di tecnica tributaria o da ragioni extrafiscali (ad. esempio agevolative).

La base imponibile può essere costituita, oltre che da una grandezza monetaria (come il reddito), anche da cose, misurate secondo le loro caratteristiche di misura e di peso, o considerate nella loro unità.

Nel settore delle accise la base imponibile è rappresentata dall'unità di prodotto.

In tale contesto assume rilevanza la disciplina dei cali ammessi dalla legge nel settore dei prodotti energetici. Il calo rappresenta difatti una "perdita" o "diminuzione" del quantitativo del prodotto energetico, che, nella misura riconosciuta ai fini fiscali, determina l'erosione della base imponibile, così che il quantitativo del prodotto sottoposto a tassazione (per le accise) e di quello commercializzato (per le altre imposte) risulta dalla diminuzione, dal prodotto complessivo, della misura del calo consentito dalla legge. Si tratta di un fattore strutturale della tassazione che incide direttamente sulla determinazione della base imponibile⁶.

Nello specifico, per determinare la base imponibile sulla quale applicare la misura dell'imposta, il prodotto sottoposto ad accisa deve essere accertato per quantità e qualità in base alla classificazione operata dalla tariffa doganale comunitaria con riferimento ai codici della nomenclatura combinata (art. 3, comma 1, TUA).

Si tratta di uno strumento, di derivazione tipicamente doganale, ampiamente utilizzato in materia di accise per individuare puntualmente e qualitativamente i prodotti da sottoporre effettivamente a tassazione con la relativa aliquota corrispondente. Il suddetto criterio consente di dirimere le incer-

⁶ Per PERUZZA, *La determinazione «negativa» della base imponibile: l'intervento chiarificatore sull'incerta misura dei cali dei prodotti energetici*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, p. 316 ss., «Nonostante l'importanza di tale elemento, risulta difficile individuare nella normativa tributaria una disciplina chiara ed organica, dal momento che le regole in materia di cali, perlopiù dettate ai fini delle accise, sono affidate alla fonte normativa secondaria, le cui numerose lacune sono sovente "integrate", con buona pace del principio di legalità, da documenti di prassi amministrativa». Proprio su tale specifico profilo cfr. *Comm. trib. prov. Milano*, 26 settembre 2014, n. 5003, secondo cui «La misura del calo di gasolio ammesso nei depositi commerciali, ai fini dell'operatività della presunzione di cessione di cui al D.P.R. n. 446/1997, non può essere determinata, applicando la normativa generale di cui all'art. 4, TUA, attuato dal D.M. n. 55/2000, ma deve essere stabilita sulla base della specifica disciplina prevista dall'art. 50, 2 co., TUA, stante il rapporto di genere a specie tra le due disposizioni del Testo unico accise».

tezze interpretative che potrebbero derivare dalla traduzione dei termini impiegati dalle Direttive nelle lingue dei 28 Stati membri dell'UE.

La finalità di classificare univocamente ogni merce che possa essere concretamente scambiata tra l'Unione europea e i Paesi terzi, deve essere ricercata principalmente nella necessità di dover applicare, in modo omogeneo, in tutti gli Stati membri, la tassazione prevista in materia daziaria⁷.

I "prodotti sottoposti" rappresentano l'insieme dei prodotti per i quali trova applicazione il regime dell'accisa, indipendentemente dal fatto che l'imposta sugli stessi sia stata già liquidata o meno. Proprio in relazione a tale differente posizione fiscale occorrerà utilizzare la locuzione di "prodotto soggetto", in quei casi in cui si intende riferirsi a prodotti per i quali il debito d'imposta, sorto per una delle circostanze generative, non risulta ancora perfezionato.

Tale locuzione va tipicamente riferita, quindi, a tutti i prodotti che si trovano in regime sospensivo d'imposta. Al contrario i prodotti "assoggettati" sono quelli per i quali il debito di imposta è stato definitivamente assolto.

Occorre altresì precisare che alla categoria dei "prodotti soggetti" possono essere assimilati anche i prodotti per i quali, pur essendo stato assolto il debito di imposta, lo stesso è stato versato in misura parziale, in relazione all'impiego specifico previsto per quel prodotto (ad esempio, il gasolio impiegato nei lavori agricoli per i quali il TUA prevede l'applicazione di un'aliquota ridotta del 22% rispetto a quella prevista per il gasolio destinato alle autovetture): tali prodotti, nonostante abbiano sostanzialmente abbandonato il regime sospensivo, essendo stati immessi in consumo, sopportano ancora una parte della tassazione astrattamente sospesa (la differenza tra l'aliquota massima prevista per quel prodotto e quella ridotta effettivamente applicata) che diventerebbe esigibile qualora il prodotto stesso fosse impiegato per un uso per il quale non sia prevista la riduzione dell'aliquota.

La quantità di prodotto è calcolata in relazione alle diverse unità di misura (chilogrammo, metro cubo, ettolitro, kilowattora, ecc.) ovvero in relazione ai singoli beni prodotti.

Pertanto, la determinazione dell'accisa dovuta presuppone l'individuazio-

⁷Nel caso ad esempio, dei prodotti energetici introdotti dalla Direttiva 2003/96/CE, l'uso dei codici di nomenclatura combinata risolve l'impossibilità di elencare, all'interno della Direttiva stessa, un numero assai vasto di prodotti da identificare come energetici e quindi da sottoporre a tassazione. Su tali specifici profili cfr. ORSINI, *Disciplina nazionale del regime dell'accisa*, in AA.VV., *Le accise sui prodotti energetici e sull'elettricità*, cit., pp. 29-38.

ne della quantità, necessaria per identificare la base imponibile e la qualità del prodotto per determinare quale sia l'aliquota effettivamente applicabile.

La determinazione contemporanea di questi due elementi costituisce, nell'ambito del sistema delle accise, l'azione detta di "accertamento"; termine che assume una valenza diversa rispetto ad altri settori impositivi.

Si tratta, infatti, di un'attività posta in essere dall'Amministrazione finanziaria nell'ambito della normale e fisiologica gestione del sistema delle accise, avente natura "preventiva" e "sistematica", finalizzata direttamente alla quantificazione del debito dovuto dai soggetti obbligati al pagamento dell'imposta all'atto dell'importazione ovvero dell'introduzione nelle fabbriche e nei depositi, della produzione, dell'estrazione, nonché della giacenza.

Nel settore delle accise, l'accertamento dell'imponibile avviene, normalmente, sulla base delle risultanze dei misuratori meccanici (volumetrici o ponderali) installati dall'Amministrazione finanziaria presso i depositi fiscali (art. 18, comma 1, TUA) oppure sulla base dei registri di carico e scarico tenuti obbligatoriamente da tutti i titolari di depositi commerciali a prescindere dalla capacità del deposito (art. 25, commi 1 e 2, TUA).

Pertanto, in relazione ai criteri applicabili per la determinazione della base imponibile, si rileva come l'elemento fondamentale sia di carattere quantitativo e qualitativo e sia di derivazione doganale.

Il riferimento alla disciplina doganale consente di ribadire, ciò che è già stato precedentemente evidenziato, e cioè che all'interno dell'Unione europea i principi generali in tema di circolazione dei beni sono applicabili a tutti i tributi armonizzati al fine di evitare distorsioni concorrenziali che renderebbero vulnerabile l'assetto del Mercato unico.

2. L'accertamento nella fisiologica attuazione delle accise

La normativa tributaria, soprattutto nell'ambito delle imposte dirette, attribuisce una grande rilevanza al c.d. adempimento spontaneo o automatico del tributo, intervenendo nei modi più vari nella semplificazione degli adempimenti e nella diffusione delle informazioni sulla normativa fiscale, ma anche mediante l'efficacia preventiva riconnessa ad un rigoroso sistema sanzionatorio, idoneo a scoraggiare comportamenti evasivi.

Nondimeno, la garanzia della funzionalità del sistema tributario non può non prevedere una forma di attuazione sostitutiva della norma tributaria da esercitarsi senza il concorso della volontà del contribuente o addirittura contro la volontà stessa.

È stato, infatti, rilevato, da autorevole dottrina⁸, come l'intervento dell'Amministrazione finanziaria, in sede di controllo dell'adempimento degli obblighi tributari, da parte del contribuente, assuma carattere sostitutivo, allorquando vi sia stata una mancata od insufficiente iniziativa di questo nell'applicazione del tributo, in conformità alle effettive dimensioni del presupposto ed alla correlativa base imponibile.

Si parla, in tal caso, di attuazione amministrativa della norma tributaria, includendosi in tale concetto l'insieme dei poteri e delle procedure previste dalla legge per consentire l'applicazione della norma tributaria al caso concreto anche senza il concorso della volontà del contribuente.

Occorre, comunque sottolineare che l'attuazione della norma impositiva è suscettibile di realizzazione secondo uno schema variabile, non potendosi individuare una sequela rigida e necessaria di atti, di fonte privata e amministrativa, potendo questi, viceversa, intervenire sulla base del diverso atteggiarsi della concreta vicenda tributaria⁹.

Il modello legale, cui si ispira la disciplina tributaria nella generalità dei casi, è rappresentato dalla tendenziale corrispondenza tra l'obbligazione legale e quella in concreto realizzata, pertanto la legge disciplina analiticamente l'attività di ricostruzione del fatto a rilevanza tributaria, come pure la disciplina della fattispecie astratta attribuisce poteri di verifica e di controllo indirizzati alla tutela della corrispondenza tra l'imposizione legale e quella effettiva.

Giova rilevare come, nella disciplina dell'attuazione del prelievo, la legge possa prevedere figure soggettive alternative o aggiuntive rispetto a quelle contemplate nella fattispecie imponibile, in tutti quei casi in cui la rappresentazione del fatto a rilevanza tributaria risulti maggiormente attendibile ove affidata ad un soggetto a diretto contatto con il fatto economico oggetto del prelievo tributario (si pensi ad esempio, nel settore delle accise alla posizione dei garanti, *ex art. 10 TUA*).

L'attuazione della norma tributaria trova una dettagliata disciplina legale, per cui la partecipazione del privato alla rappresentazione del fatto a rilevanza tributaria è assoggettata a regole formali che ne condizionano la validità e che trovano garanzia in un apparato sanzionatorio specificamente indirizzato alla tutela della fase informativa relativa alla fattispecie tributaria.

Come pure, l'attività amministrativa di ricognizione autoritativa del fatto

⁸ MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., pp. 107-180.

⁹ Cfr. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2011, p. 65; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 110.

e le regole procedurali dirette all'attuazione della norma tributaria, trovano espressa regolamentazione giuridica in norme primarie, dirette, di volta in volta, a tutelare l'esigenza del contraddittorio o a regolamentare l'interferenza con i diritti del contribuente, condizionandosi al rispetto delle stesse la validità dei relativi atti¹⁰.

Nella teoria generale, il termine accertamento è impiegato con riferimento alle attività proprie dell'attuazione della norma tributaria finalizzate a stabilire che un presupposto si sia verificato, a qualificarlo, a misurarlo mediante la determinazione della base imponibile, a valutare l'applicabilità a quest'ultima di deduzioni e altre agevolazioni¹¹.

A rigore, è invece attività di liquidazione quella che investe la determinazione dell'imposta e che si caratterizza per l'applicazione alla base imponibile "accertata" dell'aliquota o delle aliquote di riferimento.

Tuttavia, la disciplina positiva dei singoli tributi non è conforme a tale schema astratto: quando è previsto un atto di liquidazione autonomo (soprattutto nelle imposte indirette sui trasferimenti), esso spesso deve definire anche la base imponibile: in genere, però, è la liquidazione ad essere assorbita o in atti dell'accertamento, che, come accade nelle imposte sui redditi e nell'IVA, superano la determinazione dell'imponibile per stabilire anche la (maggiore) imposta dovuta, o in atti della riscossione, che alla liquidazione del tributo dovuto fanno anche seguire l'avvio della funzione destinata a rendere concreto il passaggio delle somme dal debitore al soggetto (in genere ente pubblico) destinatario delle stesse.

Come già detto, il diritto positivo attribuisce alla funzione di accertamento atti e comportamenti imputabili sia al contribuente, sia alle amministrazioni finanziarie, tenendo presente che la funzione si realizza spesso soltanto mediante i primi.

L'attività di accertamento è disciplinata in modo diverso nei singoli tributi: nemmeno lo Statuto dei diritti del contribuente contiene principi organici in merito. Generalmente, per la rilevanza pratica e per la idoneità di

¹⁰In generale, sulle conseguenze della patologia degli atti impositivi attuativi del tributo, v. FANTOZZI, *Le violazioni del contraddittorio e l'invalidità degli atti tributari*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del Prof. Gianni Marongiu*, a cura di Bodrito, Contrino, Marcheselli, Torino, 2012, p. 479 ss.

¹¹Sull'accertamento tributario in generale, v.: FANTOZZI, *Accertamento tributario*, in *Enc. giur.*, Roma, 1988; PERRONE, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1982, I, p. 105 ss.; FEDELE, *L'accertamento tributario ed i principi costituzionali*, in AA.VV., *L'accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni*, a cura di Di Pietro, Milano, 1994, p. 196 ss.; LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, *ivi*, p. 176 ss.; MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2010.

molte disposizioni ad essere considerate come regole di carattere generale, si assume a base delle trattazioni sull'accertamento la disciplina applicabile in materia di imposte sui redditi (D.P.R. n. 600/1973), che è del resto omogenea a quella dell'IVA, altra fondamentale imposta, che, pur non potendo essere definita periodica, viene tuttavia applicata sulla base della riconduzione di una serie di fatti fiscalmente rilevanti all'interno di un periodo temporale definito.

Si riscontra però una caratteristica comune, talmente diffusa da potere essere considerata generale: il tributo si attua attraverso adempimenti del contribuente obbligatori per legge, rispetto ai quali l'intervento dell'amministrazione finanziaria risulta eventuale.

Le attività di accertamento necessarie e comunque prioritarie, anche cronologicamente, sono quelle demandate al contribuente, che assume la responsabilità dell'attuazione del tributo – e quindi anche quella, imprescindibile, di individuare e interpretare la normativa applicabile.

Ne deriva che l'azione successiva dell'amministrazione si caratterizza come controllo di quanto il contribuente ha (più o meno esattamente) realizzato, e dunque l'atto di accertamento dell'amministrazione assume ad oggetto i fatti imponibili non direttamente, ma attraverso un'attività secondaria, che ha quale obiettivo principale gli atti di accertamento compiuti (od omessi) dal contribuente.

Sul piano terminologico, infatti, l'accertamento che corregge gli adempimenti del contribuente è definito come "rettifica", mentre quello d'ufficio, che nasce da comportamenti omissivi del contribuente, ha una funzione sostitutiva dell'adempimento mancante; il che ne spiega l'apparente configurazione (anche) parasanzionatoria.

Questa caratteristica strutturale, per la quale l'atto di accertamento tende ad esprimere i risultati di un'attività di controllo, ridimensiona uno degli argomenti sulla cui base viene, in genere, affermata l'autonomia dell'accertamento inteso quale attività di determinazione dell'imponibile funzionale all'attuazione del prelievo, dall'insieme delle attività di indagine, istruttorie e di controllo, con le quali si tende a verificare in che misura i contribuenti abbiano adempiuto agli obblighi di legge.

Tuttavia, la connessione tra i due aspetti è in molti casi difficilmente superabile, e trova spiegazione proprio nella constatazione che, nell'attuale conformazione dei moduli attuativi dei tributi, accertare la base imponibile vuol dire anche verificare in che misura i contribuenti abbiano adempiuto gli obblighi necessari a tale accertamento: si tratta in definitiva, di due lati della stessa medaglia: quasi sempre, la sussistenza di un'ipotesi, almeno

astratta, di illecito, costituisce il presupposto per emanare l'atto di accertamento¹².

Il problema del rapporto tra attività sanzionatoria e attività di accertamento si pone peraltro in termini altalenanti nel tempo, perché la legislazione oscilla tra diverse tendenze, ed assume contorni assai complessi, quando si discute sulla sanzionabilità di comportamenti espressione non di evasione, ma di elusione¹³.

L'emanazione dell'atto di accertamento esprime quindi in genere un dissenso, da parte dell'Amministrazione finanziaria, rispetto alla rappresentazione del contribuente: dissenso che può riguardare i fatti rappresentati, la valutazione quantitativa di ciascuno di essi, l'interpretazione delle norme, il disconoscimento (o la disapplicazione) di comportamenti elusivi, l'imputazione del reddito all'effettivo possessore, piuttosto che all'intestatario formale, l'adeguatezza di operazioni economiche fiscalmente rilevanti (si pensi al sindacato sulle scelte imprenditoriali, espresso dalla formula del disconoscimento di comportamenti antieconomici).

Le ragioni che possono sostenere un atto di accertamento sono dunque molteplici ed eterogenee, e dunque sarà molto varia la tipologia di questioni che potranno essere sottoposte eventualmente al giudizio della Commissione tributaria.

Va infine rilevato che, nei tributi applicati in base a periodi, la dichiarazione del contribuente è sottoposta ad una pluralità di controlli diversi per natura, contenuto, intensità: la normativa considera come accertamento solo i controlli di carattere sostanziale, che verificano completezza e veridicità della dichiarazione, individuando comportamenti evasivi o elusivi che nor-

¹² Come dimostra ampiamente BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2013, pp. 210-212.

¹³ Per approfondimenti sul tema dell'elusione, cfr. tra gli scritti più recenti: CIPOLLINA, *Elusione fiscale e abuso del diritto: profili interni e comunitari*, in *Giur. it.*, 2010, p. 1721; MARELLO, *Elusione fiscale e abuso del diritto: profili procedurali e processuali*, *ivi*, 2010, p. 1731; GIOVANNINI, *Il divieto d'abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 982, *Id.*, *La delega unifica elusione e abuso del diritto: nozione e conseguenze*, in *Corr. trib.*, 2014, p. 1827; PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino, 2011; BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013; F. AMATUCCI, *La compatibilità dell'art. 10 bis con gli orientamenti europei ed internazionali in tema di abuso del diritto*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2016, p. 429 ss.; CONTRINO, *La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio d'imposta*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, p. 1407; CORASANITI, *Il dibattito sull'abuso del diritto o elusione nell'ordinamento tributario*, *ivi*, 2016, p. 465 ss.; GALLO, *L'abuso del diritto in materia fiscale nell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di cassazione*, in *Rass. trib.*, 2016, p. 839 ss.

malmente costituiscono anche, sotto il profilo oggettivo, illeciti tributari amministrativi o, in alcuni casi penali.

Per quanto riguarda le accise occorre rilevare la particolarità delle procedure di accertamento, che si fondano sulle singolari caratteristiche del tributo e sulle cautele prodromiche apprestate dalla legge a tutela della corretta applicazione.

In particolare, la natura preventiva dei controlli e la previsione di una vigilanza, anche continua, sui luoghi di produzione dei beni soggetti ad accisa sulla circolazione internazionale dei beni rilevanti ai fini del tributo, finiscono per ridurre fortemente la valenza del controllo successivo all'immissione dei beni in consumo, che si riduce a forme di riscontro, prevalentemente documentale, sulla natura e qualità dei beni soggetti a tributo.

Tuttavia, anche per le accise la legge prevede una disciplina dell'accertamento che presenta aspetti di non comune complessità, in quanto tende a combinare un'attività di controllo con quella di rettifica, anche ad iniziativa del contribuente, prevedendo una serie di rimedi di tipo amministrativo variamente articolati¹⁴.

Inoltre, la natura penalmente rilevante di gran parte delle violazioni proprie di tali tributi, comporta che l'esercizio dell'azione penale sospenda l'attività di accertamento e interrompa la prescrizione, attribuendosi al giudice penale la determinazione definitiva dell'imposta nella sentenza penale di condanna, che costituisce titolo per la riscossione del tributo (si tratta di profili interessanti e complessi nell'attuazione del tributo ma che non potranno essere trattati in questa sede).

Nel settore delle accise la determinazione contemporanea, da parte dell'Autorità doganale, della qualità e della quantità del prodotto costituisce un'attività detta di "accertamento".

Si tratta di un'attività posta in essere dall'Amministrazione finanziaria nell'ambito della normale e fisiologica gestione del sistema delle accise, avente natura preventiva e sistematica, finalizzata direttamente alla quantificazione del debito dovuto dai soggetti obbligati al pagamento dell'imposta all'atto dell'importazione ovvero dell'introduzione nelle fabbriche e nei depositi, della produzione, dell'estrazione, nonché della giacenza.

¹⁴ Sulla disciplina dell'accertamento delle accise e sulle problematiche connesse all'attribuzione delle controversie in materia di tali tributi alla giurisdizione delle Commissioni tributarie, v. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., p. 472 ss.; per ulteriori considerazioni sul tema, cfr. MARINO, *Accertamento quantitativo dei prodotti petroliferi. Normativa sull'uso obbligatorio dei misuratori meccanici*, in *Riv. dir. dog.*, 1984, p. 295 ss.

Nel settore delle accise, l'intera disciplina prevede una vigilanza finanziaria permanente.

Anzi, gli obblighi propedeutici e strumentali alla applicazione del tributo iniziano fin dal momento in cui un soggetto intende produrre determinati beni soggetti ad imposta: da quel momento l'operatore deve presentare denuncia all'Agenzia doganale competente al fine di ottenere una licenza di esercizio e sottoporsi, quindi, alla vigilanza permanente dell'ufficio.

La determinazione dell'imponibile avviene normalmente secondo i criteri dettati dall'art. 18 TUA. Da ultimo, la norma è stata integrata (Legge di stabilità 2017) al fine di rendere maggiormente espliciti e rafforzare i poteri dell'Amministrazione finanziaria, in sede di controllo, per contrastare i fenomeni di irregolare commercializzazione dei prodotti. Nello stesso tempo è stata innovata e resa più complessa la disciplina degli adempimenti strumentali per i gestori di depositi fiscali di prodotti energetici (art. 25 TUA)¹⁵. Nello specifico, si prevedono obblighi contabili per gli impianti soggetti a denuncia in possesso di apposita autorizzazione per l'attività di stoccaggio e di distribuzione; si esonerano da tali adempimenti gli impianti di distribuzione stradale di gas naturale impiegato come carburante, mentre, per tutti gli altri soggetti che gestiscono impianti stradali per la distribuzione dei carburanti, sono stati previsti ulteriori adempimenti legati al tracciamento dei prodotti ed alle comunicazioni all'Agenzia delle Dogane.

In definitiva, anche nel settore delle accise, il tributo viene attuato mediante adempimenti del contribuente obbligatori per legge, tuttavia, a differenza degli schemi procedurali riservati ad altre tipologie di tributi, si assiste ad una costante vigilanza ed operatività dell'Amministrazione finanziaria che porta alla determinazione dell'imposta mediante l'individuazione preventiva delle quantità e delle qualità del prodotto oggetto di tassazione.

3. *La fase liquidativa nell'attuazione delle accise*

Nel settore delle accise la fase dell'accertamento è strettamente connessa a quella della liquidazione. Si tratta di due procedimenti attuativi del prelievo gestiti prevalentemente dall'Amministrazione finanziaria.

In termini generali, per "liquidazione" si intende l'operazione complessa, attraverso la quale si applica ad un determinato parametro, rappresentato

¹⁵ Modifica prevista dal D.L. n. 193/2016.

dalla base imponibile, una determinata aliquota, al fine di quantificare l'entità della prestazione pecuniaria dovuta.

Il termine, tuttavia, con il passare del tempo, ha assunto significati eterogenei ed, attualmente, la liquidazione ha, quanto meno, una duplice accezione: da un lato, è identificabile con una attività (sia del contribuente, sia dell'Amministrazione finanziaria), dall'altro, con un atto amministrativo, comunemente denominato "avviso di liquidazione", tradizionalmente riconducibile alla disciplina delle imposte sui trasferimenti¹⁶.

Oggi, tuttavia, anche in materia di imposte dirette e di Imposta sul valore aggiunto sono previste importanti procedure di liquidazione, del tutto peculiari rispetto a quelle di accertamento e di riscossione in senso stretto, che hanno indotto la dottrina a configurare un vero e proprio "potere di liquidazione" in capo all'Agenzia delle Entrate¹⁷.

La liquidazione, infatti, nell'ambito degli schemi applicativi di tali tributi, si pone in una fase precedente ed autonoma rispetto a quelle, eventuali di controllo e accertamento in senso stretto, con la funzione di quantificare l'imposta dovuta partendo da quanto dichiarato e versato dal contribuente in sede di "autoliquidazione".

Infatti, l'aspetto maggiormente significativo della liquidazione, nell'ambito delle imposte dirette e dell'IVA, consiste nell'assenza di qualunque attività dell'Amministrazione finanziaria nella quantificazione del debito tributario, tant'è che si parla abitualmente in termini di autoliquidazione per evidenziare il ruolo attivo del soggetto passivo e, specularmente, la mera funzione di controllo da parte dell'Agenzia delle Entrate: in sostanza, la concreta applicazione del tributo avviene da parte dello stesso contribuente ovvero

¹⁶Nell'ambito delle imposte indirette sui trasferimenti (intendendosi, come tali, l'imposta di registro, quelle ipocatastali e l'imposta sulle donazioni e successioni) la cosiddetta "autoliquidazione" da parte del contribuente, sino a pochi anni addietro, era limitata solamente a talune fattispecie, mentre la regola generale era, tradizionalmente, quella della liquidazione da parte dell'Amministrazione finanziaria (infatti, l'art. 41, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, introduce un principio generale secondo cui «l'imposta è liquidata dall'ufficio ...»). Sul punto v. per tutti SALANITRO, *L'autoliquidazione nella disciplina dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, p. 1245.

¹⁷Su tale questione cfr. RINALDI, *Profili ricostruttivi della liquidazione d'imposta*, Trieste, 2000, p. 31 ss., la quale ritiene che «Le modificazioni via via apportate dal legislatore agli schemi attuativi dei diversi tributi, hanno inciso profondamente sull'analisi del fenomeno tributario. Significativo è stato il progressivo mutamento del ruolo dei soggetti coinvolti e, specificatamente, il fatto che l'attività di liquidazione sia progressivamente e tendenzialmente passata dal piano delle prerogative o degli obblighi dell'amministrazione finanziaria, a quello degli adempimenti dei soggetti passivi d'imposta».

senza che, a tal fine, sia necessaria la emanazione di un qualsiasi atto o provvedimento amministrativo¹⁸.

Nello stesso tempo, anche nell'ambito delle imposte sui trasferimenti si evidenziano fasi di "autoliquidazione" da parte del contribuente¹⁹.

Conseguenza diretta della mutata realtà normativa è che anche l'atto tipico della procedura, vale a dire l'avviso di liquidazione, al quale va sicuramente attribuita la natura provvedimentale in senso stretto, assume funzioni diverse a seconda del diverso modello di attuazione nel quale si inserisce.

Nell'ambito delle accise è opportuno precisare che, ad esempio, per il gas e l'energia elettrica si dichiarano i consumi e successivamente l'imposta viene liquidata dall'ufficio sulla base di quanto dichiarato.

Con questo sistema risulta evidente come, in presenza di consumi non dichiarati ci sarà, a prescindere dal soggetto competente a liquidare l'imposta, una minore imposta versata.

In presenza di un controllo di tal fatta è chiaro che la sanzione relativa alla omessa dichiarazione è assorbente rispetto a quella dell'omesso versamento.

Per le accise per le quali si prevedono versamenti in acconto (gas ed energia elettrica) sulla base dei consumi del precedente periodo di imposta, il sistema applicativo si avvicina più alle metodologie previste per l'IVA e per le imposte sul reddito. Infatti, l'art. 1, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, prevede le ipotesi di incompleta od omessa dichiarazione dei redditi. Si tratta di una fattispecie sanzionatoria che assorbe completamente ogni ipotesi di omesso versamento.

Pertanto, l'accisa è un'imposta la cui determinazione è commisurata alla quantità del prodotto sul quale grava – a differenza dell'IVA che incide, invece, sul valore – la liquidazione del tributo.

Tale fase si effettua, applicando alla base imponibile (determinata dalla quantità di prodotto immessa in consumo, previa individuazione della relativa qualità del prodotto stesso), l'aliquota d'imposta vigente alla data di immissione in consumo, coincidente con il momento in cui la stessa diventa esigibile (art. 3, comma 3, TUA).

¹⁸ Per considerazioni sistematiche si rinvia a: BASCIU, *L'autoliquidazione del tributo*, in *Riv. dir. fin.*, 1986, I, p. 174; NUZZO, *Autoliquidazione del tributo*, in *Enc. giur.*, Roma, 1991, p. 1; RINALDI, *Profili ricostruttivi della liquidazione d'imposta*, cit., p. 13.

¹⁹ Sul punto, v. per tutti, RINALDI, *Profili ricostruttivi della liquidazione d'imposta*, cit., p. 36 ss.; ID., *Liquidazione dei tributi*, in *Dizionario dir. pubbl.*, cit., p. 3556; DEL FEDERICO, MONTANARI, *Liquidazione del tributo*, in *Diritto on line*, 2014.

Si è detto che la liquidazione del tributo non può essere assimilata ad un'autoliquidazione, avente valore giuridico. Tale affermazione chiama in causa la questione relativa alla sanzionabilità o meno della erronea liquidazione e rileva ai fini dell'art. 59, comma 3, TUA, all'interno del quale si ricomprendono anche le violazioni riconducibili alla liquidazione del tributo.

La problematica ha carattere sistematico e gioca un ruolo importante nell'ambito del sistema delle accise. Nel settore del gas e dell'energia elettrica, la disciplina secondo cui «l'accertamento e la liquidazione del tributo sono fatti dal competente ufficio dell'Agenzia delle Dogane», prevede che l'imposta sia liquidata non dal contribuente ma dall'Amministrazione finanziaria (cfr. art. 55, comma 1, TUA).

Nella prassi, se vi sono fattispecie relative alla erronea liquidazione del tributo nel settore dell'energia elettrica, si fa rientrare tale violazione nell'art. 59, comma 3, TUA, secondo cui «la sanzione di cui al comma 1 si applica anche a chi tenta di sottrarre o sottrae in qualsiasi modo energia elettrica al regolare accertamento dell'imposta» (v. *infra*, par. 14).

La liquidazione del tributo operata dal contribuente in dichiarazione non ha alcun valore giuridico, ciò che rileva è il consumo dichiarato, infatti, l'Ufficio accerta il tributo sulla base della dichiarazione di consumo.

Per questa ragione, tutte le volte che vi sia corrispondenza tra consumi dichiarati e consumi accertati, qualora vi sia la sola erronea determinazione del tributo da parte del contribuente, appare inaccettabile la contestazione da parte dell'Ufficio che riconduce la violazione all'art. 59 TUA.

Per gli ammanchi, si applicano le aliquote vigenti al momento in cui essi si sono verificati ovvero, se tale momento non può essere determinato, le aliquote vigenti all'atto della loro constatazione.

Per quanto riguarda lo specifico settore dei tabacchi lavorati, recentemente il Legislatore europeo ha unificato le disposizioni normative che regolano i prezzi e l'imposizione sui prodotti del tabacco, emanando la Direttiva 2011/64/UE (v. *retro*, Cap. II).

La disciplina raccoglie i principi e le regole generali per l'armonizzazione della struttura e delle aliquote dell'accisa che i paesi dell'Unione europea applicano al tabacco lavorato, ivi intendendosi per tale: le sigarette, i sigari, i sigaretti, il tabacco da fumo, compreso il tabacco trinciato a taglio fino da usarsi per arrotolare le sigarette e gli altri tabacchi da fumo.

Con riferimento alle sigarette, sia quelle prodotte nell'UE, sia quelle importate da Paesi terzi, la Direttiva prevede che, in ciascuno degli Stati membri siano assoggettate ad una pluralità di tributi: ad un'accisa specifica, applicata per unità di prodotto e costituita da un importo fisso indipendente

dal prezzo del bene; ad un'accisa proporzionale *ad valorem*, calcolata sul prezzo massimo di vendita al minuto, con aliquota identica per tutte le sigarette; all'IVA proporzionale al prezzo di vendita al minuto.

Il parametro di riferimento per determinare le aliquote in ciascun Paese membro è quello del prezzo medio ponderato di vendita al minuto, determinato dal rapporto tra il valore complessivo e la quantità totale delle sigarette immesse in consumo nell'anno precedente.

Il livello di tassazione sugli altri prodotti del tabacco è notevolmente inferiore rispetto a quello delle sigarette.

La Direttiva 2011/64/UE lascia ampia discrezionalità agli Stati membri in merito al sistema di tassazione da adottare, potendo questi scegliere tra: un'imposta *ad valorem*, calcolata sulla base del prezzo massimo di vendita al minuto di ciascun prodotto; un'imposta specifica espressa in un importo "per chilogrammo" o "per 1000 pezzi"; un'imposta mista contenente un elemento *ad valorem* e un elemento specifico (v. *retro*, Cap. III, par. 5)²⁰.

La liquidazione si effettua, applicando alla quantità di prodotto immessa in consumo, l'aliquota dell'accisa risultante dalle tabelle di ripartizione dei prezzi di vendita al pubblico vigenti alla data dell'immissione in consumo, ovvero all'atto del ricevimento o arrivo dei prodotti (art. 39 *quinquies* TUA).

I tabacchi lavorati, prima di essere collocati sul mercato italiano devono essere inseriti in una tariffa, su richiesta dei produttori e degli importatori.

Tale passaggio è soggetto ad alcuni adempimenti: in primo luogo, il produttore/importatore deve scegliere il prezzo di collocamento tra quelli risultanti dalle tabelle di ripartizione dei prezzi di vendita al pubblico dei tabacchi lavorati, fissate con provvedimento dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e pubblicate trimestralmente nella Gazzetta Ufficiale.

Nelle tabelle, i prezzi di vendita al pubblico sono fissati con riferimento al chilogrammo convenzionale ma consentono di comprendere anche l'incidenza delle componenti che determinano il prezzo del tabacco lavorato. In particolare: la quota del fornitore, l'aggio del rivenditore, l'IVA e le accise.

Se la quota che spetta al produttore/importatore del prodotto è sempre

²⁰In Italia l'accisa è calcolata in modo proporzionale, applicando la relativa aliquota di base al prezzo di vendita al pubblico del prodotto (v. l'attuale formulazione dell'art. 39 *octies* TUA, in vigore dall'1 gennaio 2015, che scaturisce dal D.Lgs. n. 188/2014, il quale, in coerenza e nel rispetto dei limiti della Direttiva 2011/64/UE, ha previsto l'introduzione di un'accisa minima sui prodotti del tabacco pari a: 25 Euro/Kg, convenzionale per sigari e sigarette; 115 Euro/Kg, per il tabacco trinciato a taglio fino da usarsi per arrotolare le sigarette). Al riguardo si possono consultare anche i Provv. Ag. Dogane e dei Monopoli 16 gennaio 2015, nn. 390 e 39, e Provv. 6 febbraio 2015, n. 401.

variabile, l'aggio che spetta alle rivendite di tabacchi è stabilito in misura proporzionale e corrisponde al 10% del prezzo finale al pubblico.

Per quanto riguarda l'IVA, il TUA prevede che l'imposta sulle cessioni o sulle importazioni di tabacchi sia dovuta una sola volta con l'aliquota ordinaria vigente applicata sul prezzo di vendita al pubblico, al netto dell'ammontare della stessa imposta²¹.

In definitiva, si è visto che il procedimento di liquidazione, nell'ambito delle accise, pur rientrando nelle competenze dell'Amministrazione doganale è strettamente correlato agli adempimenti strumentali del soggetto passivo, come ad esempio la dichiarazione di consumo tipica delle accise sull'energia elettrica e sul gas naturale.

4. La modulazione delle aliquote con particolare riferimento ai "prodotti energetici"

In termini generali, l'aliquota è un elemento strutturale che caratterizza la fattispecie imponibile.

Rappresenta il coefficiente da applicare alla base imponibile per trarre da essa l'ammontare dell'imposta da versare all'Erario. Può essere proporzionale o progressiva e qualifica, sotto questo profilo, l'imposta.

Nel sistema delle accise le aliquote – previste dall'*Allegato I* al Testo Unico Accise²² – sono fissate in relazione alle diverse unità di misura dei vari prodotti sottoposti ad accisa, in rapporto alle loro qualità fisico – chimiche (es. euro per litri²³ oppure euro per chilogrammi con riguardo ai prodotti

²¹ Art. 39 *sexies* TUA. In sintesi, se l'aliquota vigente da applicare ai tabacchi lavorati è del 22% e la base imponibile è costituita dalle componenti rappresentate dalla quota del produttore, dall'aggio e dall'accisa, l'imposta sul valore aggiunto incide, come componente del prezzo finale di vendita, nella misura del 18,03%.

²² Con il D.L. n. 193/2016 è stata parzialmente modificata la Tabella A, allegata al TUA. È stata introdotta la nuova accisa sul gasolio commerciale usato come carburante; si prevede una riduzione del 30% dell'aliquota ordinaria per specifici utilizzi di prodotti energetici (l'agevolazione opera con riferimento alla produzione di forza motrice con motori fissi, azionati con prodotti energetici diversi dal gas naturale e utilizzati all'interno di stabilimenti industriali, laboratori, ecc.). Si estende la misura agevolata anche al carburante utilizzato per azionare macchine impiegate nei porti, non ammesse alla circolazione su strada, destinate alla movimentazione di merci per operazioni di trasbordo. A tutto ciò aggiungasi la modifica apportata dalla L. n. 232/2016 all'aliquota applicabile alla birra. Si prevede la riduzione dell'accisa da Euro 3,04 ad Euro 3,02 per ettolitro e per grado-Plato.

²³ È opportuno precisare che le aliquote a volume si applicano con riferimento alla temperatura di 15° Celsius ed alla pressione normale, ai sensi dell'art. 21, comma 14, TUA.

energetici; euro per metri cubi con riferimento al gas naturale; euro per ettolitro o euro per ettolitro e per grado Plato²⁴ o, ancora, euro per ettolitro anidro²⁵ per il settore degli alcoli e delle bevande alcoliche; euro per kWh (con riguardo all'energia elettrica), oppure in ordine alle singole unità.

Nel nostro ordinamento le aliquote delle accise vengono modificate frequentemente, a causa del continuo prevalere, alternativamente, delle esigenze di bilancio o di carattere sociale che impongono inasprimenti delle imposte esistenti o di finalità economiche che richiedono, invece, agevolazioni o esenzioni per determinati usi dei prodotti ovvero riduzioni di aliquote generali²⁶.

Proprio la flessibilità delle aliquote che caratterizza tutto il sistema delle accise, dovrebbe indurre gli Stati ad introdurre tributi sul consumo del tipo "accise" anche per arginare la crisi della progressività che ormai incombe da anni sui sistemi fiscali tradizionali. In questo modo si sposterebbe il peso della tassazione dal reddito al consumo e si potrebbero fortemente incentivare le politiche extrafiscali a tutela di beni meritevoli come la salute, l'ambiente, ecc.

La modularità delle aliquote, unitamente all'altra caratteristica che si identifica nella scarsa visibilità da parte del contribuente, fanno dell'accisa un prelievo che viene adempiuto senza che vi sia la percezione del sacrificio.

Per ciò che concerne il profilo della modulazione delle aliquote, il Legislatore, nel dare attuazione alla Direttiva generale n. 2008/118/CE, con il D.Lgs. n. 48/2010, ha abrogato l'art. 2, comma 5, testo originario, TUA il quale attribuiva al Ministero dell'Economia il potere di stabilire che le variazioni di aliquota potessero essere applicate anche ai prodotti già immessi in consumo²⁷.

²⁴Per grado Plato si intende la quantità in grammi di estratto secco contenuto in 100 grammi del mosto da cui la birra è derivata; la ricchezza saccarometria così ottenuta viene arrotondata ad un decimo di grado, trascurando le frazioni di grado pari o inferiore a 5 centesimi, e computando per un decimo grado quelli superiori, come precisato dall'art. 35, comma 1, TUA.

²⁵Si precisa che l'alcole etilico è sottoposto ad accisa con aliquota riferita ad ettolitro anidro di prodotto, alla temperatura di 20° Celsius, in applicazione dell'art. 32, comma 1, TUA.

²⁶Sul punto cfr. PIRI, *Le accise*, in AA.VV., *Istituzioni di diritto tributario. Il sistema dei tributi*, a cura di Tinelli, cit., p. 683.

²⁷Tra il 1° gennaio e il 1° marzo 2014 sono entrate in vigore talune variazioni in aumento della misura delle aliquote di imposta previste dall'all. I al TUA, relative a determinati prodotti sottoposti ad accisa (benzine e gasolio usati come carburante; prodotti alcolici intermedi e alcool etilico; birra; oli lubrificanti). Tali incrementi sono stati disposti,

Con l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 48/2010 (1° aprile 2010), invece, le variazioni di aliquote potranno valere solo per le merci immesse in consumo successivamente.

Nell'applicare le aliquote riferibili ai diversi prodotti, occorre valutare anche l'impiego finale degli stessi: – nel settore dei prodotti energetici, ad esempio, sono esenti i prodotti impiegati per fini diversi dalla combustione o dalla carburazione; – inoltre, in base alla destinazione, alcuni prodotti possono essere esentati dall'accisa oppure su di essi si può applicare un'aliquota ridotta.

Per la maggior parte dei prodotti energetici le aliquote sono fisse, essendo espresse in euro per mille litri, per ettolitro, per kilowattora, per mille chilogrammi e per mc (rispettivamente, per l'accisa sulle benzine, sul petrolio lampante, sul cherosene, sull'olio da gas e sul gasolio, sugli alcolici, sull'energia elettrica, sugli oli combustibili, sul gpl, sul carbone, sulla lignite e sul coke, sugli oli lubrificanti e sul gas naturale)²⁸.

Il procedimento di liquidazione che viene posto in essere dall'Amministrazione finanziaria a seguito dell'accertamento delle qualità e delle quantità di prodotto, può essere definito come una sorta di controllo formale, in quanto limita il suo ambito di indagine ad elementi che si evincono dalle dichiarazioni.

Pertanto, dalla liquidazione possono emergere errori o irregolarità desumibili direttamente dai dati dichiarati o dall'incrocio dei dati dichiarati con quelli emergenti da documenti allegati alle dichiarazioni stesse.

Dal punto di vista finanziario, si può rilevare come nei continui incrementi delle accise sulla benzina e sul gasolio utilizzati come carburante, il maggior onere conseguente al predetto aumento sul gasolio, non trova applicazione nei confronti di determinate categorie di autotrasportatori per effetto del ricorso all'ormai consueto meccanismo di sterilizzazione, adottato in occa-

nell'ambito di provvedimenti di urgenza emanati nel 2013, principalmente al fine di reperire il gettito necessario per la copertura finanziaria di misure volte a rilanciare determinati settori istituzionali o attività economiche (Nota Ag. Dogane 24 dicembre 2013, n. 150836 e Circ. Assonime 13 marzo 2014, n. 9).

²⁸ Con riferimento all'incidenza del carico fiscale sui prezzi al consumo dei prodotti, è bene precisare che il valore dell'accisa (A) si somma al costo del prodotto tassato (C), contribuendo ad aumentarlo, cui va altresì aggiunta l'IVA. Pertanto il prezzo finale (P) risulta così composto: P uguale C+A+IVA. Tuttavia mentre l'accisa grava in maniera fissa su un determinato quantitativo di prodotto, l'IVA colpisce il valore totale del prodotto, dato dalla sommatoria del costo della materia prima, del margine lordo e dal valore dell'accisa.

sione dei precedenti aumenti di aliquote intervenuti sull'accisa applicabile al gasolio²⁹.

Tale meccanismo riconosce, infatti, agli esercenti l'attività di autotrasporto merci con veicoli di massa massima complessiva pari o superiore a 7,5 tonnellate, nonché ad alcune categorie di esercenti l'attività di trasporto di persone, la possibilità di ottenere il rimborso – in denaro o mediante compensazione *ex art. 17, D.Lgs. n. 241/1997* – del maggior onere conseguente all'aumento dell'accisa sul gasolio, usato come carburante.

In relazione a tale ultima questione, una recentissima Circolare dell'Agenzia delle Dogane³⁰ allo scopo di dare certezza agli esercenti attività di trasporto sulla spettanza o meno del credito di imposta sul gasolio, ha fornito precise indicazioni con riguardo alle varie forme ammesse di titolarità giuridica dell'autoveicolo utilizzato.

Sul punto è intervenuto il Legislatore, introducendo una norma all'interno del TUA (art. 24 *ter*)³¹, che prevede una specifica misura agevolata per l'accisa relativa al gasolio commerciale usato come carburante (pari a 403,22 euro per mille litri). Dal punto di vista applicativo si disciplina, in modo sistematico, una procedura di rimborso dell'onere che scaturisce dalla differenza tra l'aliquota di accisa sul gasolio usato come carburante e l'accisa agevolata; in alternativa alla procedura di rimborso il soggetto esercente attività di autotrasporto può utilizzare il credito in compensazione (*v. retro*, Cap. III, par. 1).

È da rilevare che l'incremento delle aliquote d'imposta in vigore dal 1° marzo 2014 costituisce l'ultimo, in ordine di tempo, dei ripetuti aumenti dell'accisa sui carburanti intervenuti dal mese di aprile 2011, sempre al fine di reperire le risorse finanziarie necessarie alla copertura di specifici oneri a carico dello Stato³².

Il fenomeno presenta diverse criticità in quanto, da una ricerca condotta

²⁹ Si fa riferimento al D.P.R. n. 277/2000, al quale è demandata l'attuazione delle modalità di concessione dell'agevolazione per effetto dell'esplicito richiamo contenuto nell'art. 6, comma 2, D.Lgs. n. 26/2007.

³⁰ Circ. Ag. Dogane 23 febbraio 2016, n. 4/D.

³¹ La norma è stata introdotta dal D.L. n. 193/2016.

³² A titolo esemplificativo, si ricordano gli interventi disposti a sostegno della cultura e dello spettacolo (D.L. n. 31 marzo 2011, n. 34), le misure per favorire il rientro dell'emergenza derivante dal sisma che ha colpito il territorio abruzzese nell'aprile 2009 (L. n. 183/2011, c.d. "Legge di stabilità 2012"), nonché le situazioni di emergenza e le calamità naturali verificatesi nel corso del biennio 2011-2012 (nell'estate 2011, l'eccezionale afflusso di cittadini nordafricani nel territorio nazionale; nell'ottobre 2011, gli eventi alluvionali in Liguria e Toscana; nel giugno 2012 il terremoto in Emilia).

recentemente³³ emerge che le accise versate negli ultimi cinquant'anni per finanziare la ricostruzione post-terremoto, sono state impiegate solo per la metà dell'importo (circa 70 miliardi di Euro, a fronte di un gettito di circa 145 miliardi). Basti pensare che annualmente si versano all'Erario circa 4 miliardi di Euro di accise sui carburanti il cui gettito dovrebbe essere destinato per il finanziamento delle zone devastate da eventi sismici!

Gli incrementi delle aliquote d'accisa sui carburanti hanno inevitabilmente prodotto riflessi anche sull'ulteriore componente fiscale, costituita dall'IVA³⁴; a ciò si aggiunga che, nel periodo temporale in esame, alcune Regioni hanno deliberato incrementi delle addizionali regionali sulla benzina per autotrazione, con il risultato di diversificare la componente fiscale del carburante tra le diverse aree geografiche del paese.

Non può sottacersi, in relazione ai ripetuti aumenti dell'accisa sui carburanti, come tali aumenti – se, da un lato, hanno contribuito ad incrementare i costi relativi al trasporto dei beni e, di conseguenza, il costo dei beni stessi, specie di quelli di più largo consumo – dall'altro, potrebbero non sortire l'effetto di maggior gettito erariale cui erano destinati.

Ed invero, il notevole incremento della pressione fiscale sulla benzina e sul gasolio – da un lato – e la grave crisi economica in atto – dall'altro – hanno contribuito a determinare una significativa contrazione dei relativi consumi: sotto questo profilo, ad esempio, nell'anno 2013, la somma dei consumi dei soli carburanti (benzina e gasolio) ha evidenziato un calo del 3,3% rispetto al 2012³⁵.

Tale contrazione dei consumi potrebbe, quindi, concorrere a determinare un gettito fiscale inferiore alle previsioni e, come tale, insufficiente alla copertura degli specifici oneri finanziari cui l'aumento delle accise era stato sin dall'origine destinato, con rilevanti riflessi sull'equilibrio dei conti pubblici.

Si osserva, a tale riguardo, che la Corte dei Conti aveva richiamato l'at-

³³ CGIA (Associazione artigiani piccole imprese) di Mestre 2 novembre 2016.

³⁴ La componente fiscale che grava sui carburanti è costituita, non soltanto dall'accisa, ma anche dall'IVA, che si applica con l'aliquota del 22% sia alla componente industriale (valore delle materie prime e margine di remunerazione della produzione e distribuzione) sia all'accisa.

³⁵ Comunicato stampa dell'Unione Petrolifera 16 gennaio 2014. Più precisamente, rispetto ai consumi del 2012, «la benzina ha mostrato una flessione del 4,8%, il gasolio del 2,7%». Nel 2013 – conclude il comunicato – «il gettito fiscale stimato (accise ed IVA) dei carburanti (compreso gpl auto), tenuto conto del calo registrato dei consumi, è risultato in diminuzione di circa 970 milioni di euro (di cui 415 di sole accise) rispetto al 2012».

tenzione in merito ai rischi sulle previsioni del gettito collegato alla gestione della politica tributaria nel corso del 2013 e dalla Legge di stabilità 2014.

Il riferimento è, in particolare, agli «aumenti impositivi definiti ma differiti nel tempo, che si configurano come una sorta di ipoteca sul futuro assetto del prelievo» si tratta degli aumenti delle accise che con le manovre del 2013 hanno prenotato maggiori entrate fino al 2016³⁶ e, addirittura, fino al 2018³⁷: circa 1,2 miliardi di gettito per dare copertura a spese presenti. Un impiego non proprio in linea con un passato in cui le misure sui prodotti petroliferi rappresentavano il nucleo centrale di manovre destinate ad avere un immediato impatto congiunturale³⁸.

Nell'attuale contesto storico si può rilevare un ulteriore fenomeno legato alle forti riduzioni delle quotazioni del petrolio scivolato al di sotto dei 40 dollari al barile.

Basti pensare che nel 2015, le quotazioni del Brent – il pregiato petrolio del mare del nord – è calato del 15%, mentre il prezzo della benzina verde – rilevato dal Ministero dello Sviluppo economico – è aumentato del 4%. Eppure con le accise invariate, ad aumentare è stato solo il prezzo industriale della benzina, l'unica variabile che dipende dalle compagnie petrolifere, passato da 0,539 a 0,562 euro litro. I petrolieri si giustificano, spiegando di essere loro ad assorbire i rialzi delle quotazioni del greggio per evitare pesanti ricadute sui consumatori finali.

Tuttavia, quando il prezzo del petrolio sale, la correzione dei prezzi verso l'alto è immediata, quando, invece, scende l'aggiustamento è sempre più lento.

Nel contempo la tassazione sui carburanti è aumentata in sei anni del

³⁶D.L. 31 agosto 2013, n. 102 conv. con mod. L. 28 ottobre 2013, n. 124. Inoltre, il D.L. n. 102/2013, nell'ambito delle disposizioni finali di copertura ha previsto anche l'aumento, a decorrere dal 1° gennaio 2015, delle accise di cui alla Direttiva 2008/118/CE, in misura tale da assicurare il conseguimento degli obiettivi di maggiore gettito anche ai fini della eventuale compensazione delle minori entrate che si dovessero generare per effetto dell'aumento degli acconti.

³⁷L. 27 dicembre 2013, n. 147 – Legge di stabilità 2014. Tale previsione normativa stabilisce che «con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei monopoli, da adottare entro il 31 dicembre 2016, è disposto, per il periodo dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2018, l'aumento dell'aliquota dell'accisa sulla benzina e sulla benzina con piombo, nonché dell'aliquota dell'accisa sul gasolio usato come carburante ... in misura tale da determinare maggiori entrate nette non inferiori a 220 milioni di euro per l'anno 2017 e a 199 milioni di euro per l'anno 2018».

³⁸Corte dei Conti, Sezioni riunite in sede di controllo, «Relazione quadrimestrale sulla tipologia delle coperture finanziarie adottate e sulle tecniche di quantificazione degli oneri». *Appendice – Le prospettive della finanza pubblica dopo la legge di stabilità*, p. 141.

33% ed il prezzo totale è salito del 36% (IVA aumentata al 22% e le accise aumentate da 0,564 a 0,728 tra il Decreto Salva Italia e le innumerevoli clausole di salvaguardia a garanzia dei tagli alla spesa).

Gli incrementi delle aliquote di accisa intervenuti nel periodo aprile 2011-marzo 2014 suscitano perplessità anche dal punto di vista normativo.

Infatti, tali incrementi, sono stati adottati prevalentemente con determinazioni emanate dal Direttore dell'Agenzia delle Dogane sebbene in attuazione di disposizioni normative di rango primario.

Al riguardo, si può evidenziare come tale procedura possa recare pregiudizio agli operatori, sia sul piano della tempestiva ed efficace conoscibilità dei suddetti provvedimenti direttoriali, sia sul piano patrimoniale. Inoltre, come autorevolmente osservato dalla Corte dei Conti³⁹, la suddetta procedura rappresenta di fatto una riconfigurazione rilevante dell'equilibrio tra i poteri dello Stato.

5. *Usi agevolati, esenzioni ed immissione in consumo*

Prima di soffermarsi sul tema delle esenzioni e delle esclusioni nel settore delle accise è opportuno un sintetico inquadramento sistematico delle agevolazioni tributarie per porre dei punti fermi sul concetto di agevolazione tributaria, di esenzione e di esclusione al fine di calare, poi, tali nozioni nel sistema delle accise.

Il profilo appare particolarmente interessante anche per gli effetti che la

³⁹Relazione quadrimestrale cit., p. 12, la Corte rileva che un «altro fenomeno da segnalare (e che dà adito anche a considerazioni di carattere istituzionale) riguarda il fatto di demandare a disposizioni sub primarie la definizione degli aspetti finanziari della normativa per quanto concerne sia l'individuazione degli oneri, sia il reperimento delle occorrenti fonti di copertura. Si registrano poi casi di rinvio all'azione amministrativa a proposito della specificazione dell'obbligazione tributaria, in riferimento tanto alle imposte indirette (ad es. coperture mediante aumento delle accise) che a quelle dirette (è il caso ad es. della legge di stabilità in riferimento alla riduzione delle detrazioni e delle deduzioni) ... Tutto ciò, oltre a rappresentare di fatto una riconfigurazione non irrilevante dell'equilibrio tra i poteri dello Stato, non pare del tutto coerente con il principio dell'autosufficienza della fonte legislativa su cui insiste l'obbligo di prevedere la copertura degli oneri. Per altro verso, si finisce in tal modo con l'infondere nel sistema elementi di incertezza circa l'effettiva portata finanziaria delle disposizioni, il che rileva anche dal punto di vista del rapporto che intercorre tra la PA e la platea dei destinatari. Il fenomeno merita una particolare segnalazione per le norme che definiscono l'entità dell'obbligazione tributaria».

collocazione delle diverse tipologie di agevolazioni, può avere in termini di politica economica e di politica fiscale⁴⁰.

Nella struttura della fattispecie imponibile per la delimitazione del presupposto d'imposta non si fa solo riferimento alle norme che lo definiscono in positivo, bensì anche alle altre norme che concorrono in negativo, disponendo esenzioni ed esclusioni dalla tassazione⁴¹.

Si ritiene comunemente che le agevolazioni fiscali si traducano in deroghe, favorevoli per il contribuente, alle regole di determinazione e applicazione dei tributi⁴².

Gli strumenti tecnici di cui il Legislatore può servirsi sono molteplici: deduzioni dalla base imponibile, detrazioni dall'imposta, riduzioni di aliquote, regimi di differimento o sospensione dell'imposta.

La riduzione dell'imposta può dipendere da motivi tecnico-tributari o da finalità extrafiscali. Vi sono elementi che riducono la base imponibile o l'imposta (come i costi che si deducono dal reddito lordo o le detrazioni nell'IVA) che non sono agevolazioni, ma sono elementi costitutivi del regime ordinario.

Le agevolazioni, invece, costituiscono una deroga rispetto al trattamento ordinario, per fini extrafiscali, ed include nella categoria, sia le esclusioni, sia le esenzioni, a prescindere dal *nomen iuris*.

È risolutivo, in tal senso, quanto osservato da autorevole dottrina, ovvero che «già nella definizione del fatto imponibile, nella struttura delle aliquote, nell'individuazione dei soggetti passivi il Legislatore attinge largamente a considerazioni di carattere non strettamente fiscale, articolando la disciplina

⁴⁰ Si pensi ai provvedimenti in tema di *spending review* ove sono previste disposizioni «aventi ad oggetto l'eliminazione di regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale» (art. 21, comma 2, D.L. 6 luglio 2012, n. 95).

⁴¹ Sul punto cfr. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, cit., p. 32 ss., che distingue tra norme di segno positivo, o additive (come le norme sui componenti positivi del reddito), e norme di segno negativo, o sottrattive (riguardanti i costi, le deduzioni dall'imponibile, le detrazioni dall'imposta, le esenzioni). All'interno delle discipline sottrattive si tratta poi di distinguere quelle che concorrono al trattamento ordinario e quelle che invece costituiscono agevolazioni.

⁴² L'approccio al tema delle agevolazioni fiscali non è affatto agevole, della copiosa bibliografia sul tema, si ricordano: LA ROSA, *Esenzioni ed agevolazioni tributarie*, in *Enc. giur.*, Roma, 1989; ID., *Le agevolazioni fiscali*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, cit., p. 401 ss.; FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, cit.; BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni fiscali (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Agg., cit., p. 48 ss.; BATISTONI FERRARA, *Agevolazioni ed esenzioni fiscali*, in *Dizionario dir. pubbl.*, cit., p. 175 ss. Più di recente: PACE, *Agevolazioni fiscali. Forme di tutela e schemi processuali*, Torino, 2012; GUIDARA, *Agevolazioni fiscali*, cit.

in considerazione dell'opportunità di un riparto che tenga conto delle esigenze sociali ed economiche dalle quali il tributo nasce e degli effetti sociali ed economici che il tributo svolge»⁴³.

Le esenzioni sono disposizioni che sottraggono del tutto all'applicazione di un tributo ipotesi che sono imponibili in base alla definizione generale del suo presupposto.

Nell'IVA, per esempio, caratteristica comune a tutte le operazioni esenti è che le stesse costituiscono – secondo una consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia – nozioni autonome del diritto europeo, a prescindere dalle categorie specificatamente disciplinate dai singoli Stati, e mirano ad evitare distorsioni nell'applicazione del tributo⁴⁴.

La Corte, infatti, ha coniato talune definizioni, aventi una propria valenza solamente nel sistema dell'IVA che, da un lato, costituiscono un fondamentale ausilio interpretativo sul piano nazionale e, dall'altro, al tempo stesso, vincolano le istituzioni degli Stati membri.

Questo è il tradizionale orientamento dei Giudici europei, molto attenti alle ipotetiche lesioni della concorrenza ed alla corretta applicazione dell'IVA, dalla quale discende il divieto, per il diritto interno, di introdurre nuove esenzioni, nonché di interpretare le stesse in modo difforme rispetto ai principi del diritto europeo.

Nella logica della Corte di Giustizia, in termini diversi, ai Legislatori nazionali non è concesso definire, autonomamente, il contenuto delle esenzioni – tassativamente elencate dalla Direttiva – ma solamente stabilire le condizioni per assicurare la corretta e semplice applicazione ed, eventualmente, per contrastare comportamenti abusivi o fraudolenti.

Appare, altresì, largamente condiviso che tutte le operazioni esenti presentano gli elementi tipici del presupposto e che sono tali solamente «in base a norma apposita dettata da considerazioni di politica legislativa»⁴⁵.

⁴³ BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, cit., p. 426.

⁴⁴ Tra le tante Corte di Giustizia UE 15 giugno 1989, causa C-348/87; 25 febbraio 1999, causa C-349/96; 3 marzo 2005, causa C-428/02. Infatti, le esenzioni IVA «non hanno solo lo scopo di consentire la riscossione analoga delle risorse proprie dalla Comunità in tutti gli Stati membri, ma contribuiscono del pari al raggiungimento dello scopo generale della Direttiva la quale mira a garantire un'imposta uniforme del valore aggiunto al fine della realizzazione a termine di un mercato comune, che implichi una concorrenza sana ed abbia caratteristiche analoghe a quelle di un vero mercato interno».

⁴⁵ FANTOZZI, *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'IVA*, in *Dir. fin. sc. fin.*, 1972, I, p. 141. Sul punto v. altresì MARONGIU, *Disciplina delle esclusioni e delle esenzioni*, in *Rass. dir. e tecnica doganale*, 1972, p. 913. Secondo GIORGI, *Detrazione e soggettività nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005, p. 46, «le

Nel settore delle accise le esenzioni sono previste da una serie di disposizioni inserite direttamente all'interno della disciplina sistematica del TUA oppure sono collocate nell'allegata Tabella A dove sono elencati gli impieghi dei prodotti energetici ammessi ad aliquota ridotta.

Le esenzioni perseguono varie finalità come quella di agevolare sul piano soggettivo l'immissione in consumo di prodotti nei confronti di ben determinati "consumatori", oppure quella di agevolare sul piano oggettivo l'immissione in consumo di determinati prodotti anche al fine di perseguire ben precise politiche ambientali o altre politiche extrafiscali.

In altri casi, poi, le esenzioni previste dal TUA sono la diretta attuazione di disposizioni comunitarie.

A titolo meramente esemplificativo, al primo gruppo di ipotesi è riconducibile, l'esenzione prevista dall'art. 17, comma 1, TUA, per l'immissione in consumo di prodotti forniti nel quadro di relazioni diplomatiche o consolari, oppure quelle destinate alle forze armate, alle organizzazioni internazionali riconosciute ed ai loro membri.

Al secondo gruppo, invece è riconducibile, per esempio, l'esenzione da accisa degli oli vegetali non modificati chimicamente prevista dal punto 11) della Tabella, di diretta attuazione dell'art. 14, par. 1, lett. a), della Direttiva n. 2003/96/CE.

Tra gli oli vegetali non modificati chimicamente rientrano diverse tipologie di oli vegetali, anche raffinati.

Si tratta di oli che possono aver subito trattamenti semplici non idonei ad alterare la composizione acidica, tra i quali si ricomprendono i processi di raffinazione che hanno scarsa incidenza sulla variazione della predetta composizione. A siffatti prodotti si applica l'esenzione da accisa in relazione alla destinazione alla produzione diretta o indiretta oppure alla autoproduzione di energia elettrica.

In concreto, i suddetti oli, nonostante siano inclusi dall'art. 21 TUA, tra quelli sottoposti a tassazione anche se "raffinati ma non chimicamente modificati" sono esentati dall'accisa se destinati alla produzione di energia elettrica oppure all'autoproduzione: è la destinazione economica che si attribuisce al bene, al momento della immissione in consumo, a determinare il trattamento fiscale⁴⁶.

esenzioni, pur essendo previste per una serie eterogenea di operazioni, hanno come giustificazione comune l'obiettivo di ridurre i costi delle prestazioni oggetto dell'operazione e rendere, quindi, tali prestazioni più accessibili ai cittadini». Da ultimo, cfr. MONTANARI, *Le operazioni esenti nel sistema dell'IVA*, cit., p. 75 ss.

⁴⁶ Per la giurisprudenza di legittimità, v.: Cass. 17 gennaio 2005, n. 814, secondo cui

È opportuno evidenziare che gli oli vegetali menzionati, normalmente utilizzati nei settori industriali e alimentari, vengono attratti nel regime delle accise esclusivamente nel caso in cui l'operatore economico dichiara di volerli utilizzare come prodotti energetici⁴⁷.

Parallelamente, quando l'operatore economico destina l'olio vegetale alla produzione energetica determina l'applicazione dell'esenzione d'accisa in ottemperanza dell'art. 14 della Direttiva n. 2003/96/CE⁴⁸.

La scelta del Legislatore europeo è rappresentativa della volontà di includere nell'ambito operativo delle accise non solo prodotti di largo consumo ma anche prodotti succedanei garantendo, però, omogeneità e linee guida di politica ambientale⁴⁹.

In applicazione dell'art. 14, cit., il TUA (art. 21, comma 9) prevede che i prodotti energetici individuati al comma 1 del medesimo articolo, impiegati per la produzione di energia elettrica siano sottoposti ad accisa per motivi di politica ambientale con applicazione delle aliquote stabilite nella Tabella A che sono quelle agevolate.

Il riferimento è alle aliquote specifiche individuate nel punto 11 della medesima Tabella per la produzione, diretta o indiretta, di energia elettrica, con impianti obbligati alla denuncia prevista dalle disposizioni che disciplinano l'accisa sull'energia elettrica, aliquote a suo tempo fissate sulla base

«nella determinazione dell'accisa sulla commercializzazione del prodotto "biothermo", costituito da una miscela di prodotto lampante (cherosene) per il 65% e di oli minerali per il 35%, ai fini dell'imposizione fiscale prevista sia dall'art. 17, D.L. n. 331/1993, sia dall'art. 21, D.Lgs. n. 504/1995, non rileva la composizione chimica del prodotto, bensì la specifica destinazione d'uso e la sua utilizzazione».

⁴⁷ Per qualche approfondimento sul tema cfr., TORTONA, MORANA, *La produzione di energia elettrica da olii vegetali: profili tecnico-fiscali*, in *Ambiente e sviluppo*, 2008, p. 925; ELIA, *La disciplina fiscale dell'olio vegetale chimicamente non modificato per la produzione di energia elettrica: riflessioni in merito al rapporto tra diritto nazionale e comunitario*, cit., p. 605 ss.

⁴⁸ Su tale profilo cfr. Corte di Giustizia UE 17 luglio 2008, causa C-226/07, con nota di MONSBRUCKER, *Conditions de l'effet direct des directives*, in *Europe*, 2008, p. 291 ss., «secondo cui l'art. 14, n. 1, lett. a), della Direttiva n. 2003/96/CE, che ristrutturata il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, là dove prevede l'esenzione dei prodotti energetici utilizzati per la produzione di elettricità, ha effetto diretto, nel senso che esso può essere fatto valere dinanzi ai giudici nazionali nell'ambito di una controversia tra il singolo e le autorità doganali dello Stato membro al fine di evitare l'applicazione di una normativa nazionale incompatibile con tale disposizione e, quindi, di ottenere il rimborso di un'imposta contraria a quest'ultima».

⁴⁹ Per la giurisprudenza comunitaria che ribadisce il principio Corte di Giustizia UE 17 febbraio 2005, cause riunite da C-435/02 a C-103/03, con nota di CHAMPAUD DANET, *Sociétés et autres groupements sociétés en general*, in *Revue trimestrielle de droit économique*, 2005, p. 99 ss.

dell'impatto ambientale dei prodotti attualmente utilizzati per la produzione di energia elettrica.

L'esenzione riservata agli oli vegetali utilizzati per la produzione di energia elettrica aveva inizialmente visto una presa di posizione contraria da parte dell'Amministrazione finanziaria.

A seguito di numerose decisioni giurisprudenziali favorevoli al contribuente⁵⁰, l'Amministrazione è ritornata sui propri passi, riconoscendo l'agevolazione⁵¹.

Facendo riferimento l'art. 21, comma 9, TUA, per tutti i prodotti energetici di cui al comma 1 ai livelli di tassazione previsti nella Tabella, per quei prodotti per i quali non è prevista, per il particolare impiego, una specifica aliquota, dovrà applicarsi l'aliquota del prodotto equivalente ricompreso nel n. 11) della Tabella.

Specularmente, ciò dovrebbe condurre a riconoscere l'esenzione prevista attualmente dallo stesso n. 11) della Tabella per la produzione di energia elettrica mediante gas naturale anche nei casi in cui l'energia elettrica sia prodotta a mezzo di gas metano⁵².

Il diritto di fruire dell'esenzione da accisa o della riduzione di accisa sulla

⁵⁰In ambito comunitario, Corte di Giustizia UE 17 luglio 2008, causa C-226/07, cit., e, in ambito nazionale Cass. 13 febbraio 2009, n. 3553; Cass. 18 novembre 2010, n. 23381; Cass. 23 novembre 2010, n. 23764. Per ulteriori dettagli sulla problematica si rinvia a: CIPOLLA, *L'esenzione da accisa dei prodotti energetici impiegati per la produzione di energia elettrica: dall'esenzione degli oli vegetali all'esenzione del gas metano*, in AA.VV., *Energie alternative e rinnovabili*, cit., p. 642 ss.; ID., *Le accise*, in AA.VV., *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, cit., pp. 661-665.

⁵¹Per la prassi, cfr. Circ. Ag. Dogane 28 maggio 2007, n. 17/D. A ben altre conclusioni era invece pervenuta l'Amministrazione finanziaria come dimostrano le numerose controversie da rimborso dell'accisa assolta prudenzialmente dai contribuenti in misura piena o da impugnazione degli avvisi di pagamento notificati a quei contribuenti che, per contro, avevano assolto l'accisa in misura ridotta: tra le tante v. Comm. trib. prov. Bari, 11 maggio 2005, n. 133; Comm. trib. reg. Bari, 6 giugno 2006, n. 21; Comm. trib. reg. Bari, 22 gennaio 2008, n. 2.

⁵²Prima del recepimento nel nostro ordinamento della Direttiva n. 2003/96/CE, il gas metano in quanto prodotto energetico doveva essere esentato da accisa in forza dell'art. 14, par. 1, lett. a) della Direttiva, come interpretato da Corte di Giustizia UE 17 luglio 2008, causa C-226/07, cit. Successivamente al recepimento della disciplina europea, l'esenzione da accisa del gas metano va invece riconosciuta in forza dell'esenzione prevista dal punto 11) della Tabella per il gas naturale. Per ciò che concerne l'aspetto dell'assoggettamento del tributo regionale (ARISGAM) al gas metano utilizzato per la produzione di energia elettrica, v. GIORDANO, *Il trattamento fiscale del gas metano utilizzato come combustibile per la produzione di energia elettrica agli effetti dei tributi regionali sul consumo di tali prodotti*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. 659 ss.

quantità di energia impiegata per usi esenti è svincolata dall'osservanza degli obblighi formali (come quelli imposti ai produttori di energia dall'art. 53 TUA).

L'inosservanza di tali obblighi potrà dare luogo all'irrogazione di sanzioni, ma non esclude necessariamente il diritto all'esenzione allorché il produttore di energia riesca comunque a dimostrare con gli altri mezzi istruttori ammessi dalla legge – diversi, quindi, dagli accorgimenti tecnici previsti dal TUA – le quantità di energia impiegate, rispettivamente, per usi soggetti ad imposta e per usi esenti⁵³.

Il punto 11) della Tabella prevede pure un'aliquota d'accisa ridotta sugli oli combustibili destinati alla produzione di energia elettrica.

L'agevolazione va applicata anche nei casi in cui il prodotto energetico sia utilizzato per il mantenimento delle centrali in stato di efficienza o per la loro riattivazione dopo un periodo di fermo.

Al riguardo si segnala che l'Amministrazione finanziaria ha fornito chiarimenti in merito alla possibilità di applicare l'accisa agevolata sul combustibile utilizzato nel periodo in cui le centrali vengono poste nello *status* di "riserva disponibile"⁵⁴.

Se è stato ritenuto agevolabile il combustibile impiegato per mantenere le centrali elettriche in uno *status* nel quale, per definizione, gli stessi impianti non sono autorizzati a produrre energia elettrica, allora deve essere riconosciuta l'accisa ridotta nei casi in cui il combustibile – impiegato nelle stesse attività già riconosciute agevolabili dall'Amministrazione finanziaria – sia utilizzato a far rientrare l'impianto di produzione in una condizione di servizio permanente ed effettivo al quale è corrisposta un'effettiva e non meramente potenziale produzione di energia elettrica.

Per ciò che concerne il sistema delle agevolazioni nell'ambito delle accise, la tecnica normativa seguita dal Legislatore nazionale è quella di prevedere specifiche esenzioni anche nel disciplinare il regime applicabile alle singole accise.

⁵³ Per la giurisprudenza di merito v. Comm. trib. reg. Liguria, 18 settembre 2012, con nota di ELIA, *Accise ed esenzioni fiscali: un'analisi delle criticità legate alla ricostruzione dell'effettiva ricorrenza dei requisiti e condizioni per le agevolazioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, II, p. 868 ss. Per la giurisprudenza di legittimità, Cass. 8 luglio 2004, n. 12589; Cass. 28 maggio 2007, n. 12431; Cass. 22 settembre 2011, n. 19321.

⁵⁴ Così la Ris. 9 novembre 2004, n. 3/D-5824. In tale contesto l'Agenzia delle Dogane ha riconosciuto che «i consumi in questione sono dinamicamente connessi alla produzione dell'energia elettrica necessaria al fabbisogno nazionale, in quanto finalizzati a garantire la sicurezza, l'affidabilità e l'efficienza del Sistema elettrico nazionale» e che pertanto risultano meritevoli di fruire dell'aliquota agevolata di accisa.

Al riguardo, si segnala, tra le altre, l'esenzione dettata dall'art. 27, comma 3, TUA, per l'alcole e le bevande alcoliche destinati ad uno degli usi stabiliti dalla legge (impiego per la produzione di aceto, di medicinali, di aromi oppure per la realizzazione di prodotti non contenenti alcole) o aventi determinate caratteristiche fisiologiche (come nel caso dell'alcole e delle bevande alcoliche denaturati con denaturante generale o con denaturanti speciali approvati dall'Amministrazione finanziaria).

Per la giurisprudenza di legittimità gli impieghi esenti sono solo quelli tassativamente previsti dalla legge senza possibilità alcuna di poter interpretare estensivamente o analogicamente la norma di esenzione⁵⁵.

A diverse conclusioni è invece pervenuta la Cassazione allorché ha ammesso l'interpretazione estensiva di altre norme fiscali agevolative come quella disposta ai fini IRPEG dall'art. 105, D.P.R. n. 218/1978, sulle nuove iniziative economiche realizzate nel Mezzogiorno⁵⁶, oppure quella prevista sempre ai fini IRPEG dal combinato disposto degli artt. 30, comma 1, D.P.R. n. 601/1973 e 8, 12 della L. n. 614/1966, in tema di agevolazioni operanti nel centro-nord⁵⁷.

Sempre sul tema dell'esenzione accordata all'alcole e alle bevande alcoliche, la Corte di Giustizia si è pronunciata in merito alla richiesta di rimborso dell'accisa sull'alcool etilico utilizzato da una società produttrice di medicinali, nell'ambito dell'attività di disinfezione dei materiali e dei locali. Al riguardo, la Corte osserva che l'esenzione prevista dall'art. 27, par. 1, lett. d), della Direttiva 92/83/CE, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sull'alcole e sulle bevande alcoliche, è volta a neutralizzare l'incidenza dell'accisa armonizzata sull'alcool utilizzato per la fabbricazione di medicinali, indipendentemente dal fatto che tale alcool entri nella composizione di tali medicinali oppure sia soltanto necessario per la produzione degli stessi senza per questo entrare nella loro composizione.

⁵⁵In tal senso Cass. 12 gennaio 2012, n. 255, secondo cui in tema di disciplina fiscale dell'alcole, ai sensi dell'art. 27, comma 3, lett. b), TUA, è esente da accisa solo quello destinato alla produzione dei prodotti di profumeria, mentre quello, pur denaturato, utilizzato nelle fasi preparatorie ed accessorie (nella specie, igienizzazione e sanitizzazione degli impianti), è esente solo se il suo utilizzo sia autorizzato; Cass. 30 maggio 2012, n. 8621, la quale ha negato la spettanza dell'agevolazione agli alcoli privi della denaturazione a nulla rilevando che non sia o non possa essere in concreto destinato al consumo umano.

⁵⁶Tra le tante v.: Cass. 14 dicembre 2004, n. 23244; Cass. 16 agosto 2005, n. 16944; Cass. 30 novembre 2005, n. 26145; Cass. 23 gennaio 2006, n. 1251; Cass. 20 gennaio 2006, n. 1964; Cass. 26 maggio 2008, n. 13518.

⁵⁷Cass. 28 gennaio 2004, n. 1531 e Cass. 7 aprile 2008, n. 8850.

Sulla base di tali premesse i giudici europei hanno ritenuto che, nella misura in cui la disinfezione rientra nel processo produttivo, l'alcool deve essere esentato dall'accisa armonizzata alle condizioni stabilite dallo Stato membro al fine di assicurare la corretta applicazione dell'esenzione prevista dalla norma europea ed evitare qualsiasi forma di evasione, frode o abuso⁵⁸.

Alla luce delle susesposte considerazioni appare ragionevole affermare che anche nell'ambito delle fattispecie agevolative riconosciute sia dal Legislatore comunitario, sia dal Legislatore nazionale, assume rilievo il consumo, e quindi la valenza economica del prodotto piuttosto che la sua composizione merceologica.

6. Segue: la problematica dei cali nei "prodotti energetici"

Caratteristica comune dei prodotti energetici è la loro naturale tendenza a variare volume, dovuta alla struttura chimico-fisica fortemente influenzata dai fattori climatici esterni oltre ovviamente una loro inevitabile perdita dovuta all'evaporazione degli strati più leggeri.

Il tema dei "cali" presenta delle criticità e divergenze normative che incidono fortemente nella gestione e nella circolazione dei prodotti energetici con delle conseguenze non solo ai fini tributari ma anche sotto il profilo della responsabilità penale atteso che determinate violazioni ad essi correlate configurano fattispecie delittuose prive della soglia di punibilità (v. *infra*, par. 14).

La carente disciplina non consente di individuare la misura del calo ammesso dalla legge, con conseguenze che si riflettono nell'incerta individuazione della base imponibile per le accise ma che si riverbera anche sulla determinazione di tutti gli altri principali tributi, tra cui le imposte sui redditi, l'IRAP e l'IVA in relazione ai ricavi conseguiti nell'esercizio dell'attività di impresa.

Il calo rappresenta, infatti, una perdita o una diminuzione del quantitativo del prodotto che nella misura riconosciuta ai fini fiscali, determina la diminuzione della base imponibile, così che il quantitativo del prodotto soggetto a tassazione (per le accise) e di quello oggetto di transazione commerciale (per le altre imposte) risulta dalla diminuzione della misura del calo consentito dalla legge.

Si evince così che il "calo" può essere identificato come un elemento

⁵⁸ Corte di Giustizia UE 15 ottobre 2015, causa C-306/14.

strutturale della fattispecie che incide direttamente sulla determinazione della base imponibile⁵⁹.

Infatti, le deduzioni dall'imponibile consentono, di regola, al Legislatore di escludere dalla tassazione (sono, dunque, in genere considerate esclusioni) somme, che per loro natura sono considerate inidonee a costituire la base imponibile.

La disciplina dei cali dei prodotti soggetti ad accisa, come è stato già detto, è prevista dall'art. 4, comma 3, TUA, il quale rinvia alla disciplina doganale⁶⁰.

Il riconoscimento legislativo dei cali, al pari di quello previsto per la perdita o la distruzione di merci per caso fortuito o forza maggiore – anch'esse disciplinate dall'art. 4 TUA – consente di fruire di un abbuono d'imposta limitatamente al quantitativo rispetto al quale la legge ammette il "calo" naturale o "tecnico" del prodotto energetico, definito in sede comunitaria e nazionale come la «perdita irrimediabile di merci per cause inerenti alla loro stessa natura» (v. *retro*, Cap. III).

La determinazione dei cali e la sua corretta applicazione è necessaria non solo per usufruire dell'abbuono nell'ambito delle accise⁶¹, ma ancor di più,

⁵⁹Il superamento della tradizionale contrapposizione tra struttura e funzione è presente nei contributi di vari studiosi, tra i più recenti, v. FERLAZZO NATOLI, *La fattispecie tributaria*, cit., p. 72 ss.; ID., *Fattispecie tributaria e capacità contributiva*, cit., p. 91, il quale inserisce la capacità contributiva nella fattispecie tributaria come elemento strutturale ed ontologico del tributo; INGROSSO, *Contributi*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, p. 115; FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, cit., pp. 56-66; DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, cit., p. 177 ss.; per DE MITA, *Principi di diritto tributario*, cit., p. 20, nel caso dei cali «la norma di carattere negativo non assume natura di "eccezione" rispetto alla norma impositiva, ma ha una funzione di determinare, sia pure in negativo, la misura della base imponibile soggetta ad imposizione».

⁶⁰Il concetto di "calo" è contenuto nell'art. 864 del Reg. (CEE) n. 2913/1992 (codice doganale), come modificato dal Reg. (CEE) n. 2454/1993, a cui rinvia l'art. 1, comma 1, D.M. 13 gennaio 2000, nel disciplinare i «cali delle merci per cause inerenti alla loro stessa natura». La definizione è confermata nelle successive modifiche al codice doganale comunitario e, da ultimo, nell'art. 124, par. 1, lett. g) del Reg. (UE) n. 952/2013 che istituisce il codice doganale dell'Unione Europea. Sui profili riguardanti il nuovo Codice doganale dell'Unione, cfr. ARMELLA, *Le principali novità del nuovo codice doganale dell'Unione*, cit., p. 1034 ss.; F. CERIONI, *L'obbligazione doganale nel Codice dell'Unione*, cit., p. 645.

⁶¹Come è noto, per le violazioni in materia di accise sono previste sia sanzioni amministrative, sia sanzioni penali. La disciplina è contenuta nell'art. 40 ss. TUA (v. *infra*, par. 41) che punisce le condotte di sottrazione all'accertamento o al pagamento delle accise con la pena della reclusione e della multa. Con specifico riferimento alle deficienze che superano i cali ammessi, l'art. 47 TUA, richiama il precedente art. 40, disponendo che laddove la deficienza sia superiore al 10% oltre il calo consentito si applicano le pene previste per il ten-

per prevenire contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria con riguardo alle imposte sui redditi, all'IVA e all'IRAP, atteso che, in presenza di un calo superiore a quello consentito, ricorrono i presupposti per l'applicazione della presunzione di cessione di cui al D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441⁶², cui consegue la potenziale ripresa a tassazione dei ricavi derivanti dalla presunta cessione delle merci non rinvenute nel luogo in cui l'impresa svolge la propria attività.

Se l'operatore riscontra delle deficienze e/o delle eccedenze che superino la tolleranza consentita ai fini delle accise, l'Amministrazione doganale, in occasione delle verifiche periodiche, provvederà a segnalare alla Agenzia delle Entrate, mediante la trasmissione di un processo verbale, i rilievi constatati per la presunzione di cessione e/o di acquisto ai fini IVA e ai fini delle imposte dirette. Ovviamente la presunzione dovrà essere applicata soltanto sulla parte che eccede le tolleranze consentite in tema di cali e/o eccedenze. Infatti, l'art. 1, comma 1, D.P.R. cit., stabilisce che si presumono ceduti i beni acquistati, importati o prodotti che non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge la propria attività, né in quelli dei suoi rappresentanti. Applicando tale presunzione, riscontrata l'esistenza di un ammanco, ad esempio, del prodotto combustibile rispetto a quello indicato nei registri contabili, l'Amministrazione finanziaria può presumere che sia intervenuta una cessione occultata dal contribuente⁶³.

tativo di sottrazione del prodotto al pagamento dell'accisa. In relazione a tale ultima fattispecie cfr. Corte cass. 2 settembre, 2013, n. 35846, in *fisconline*, la quale ha confermato la condanna dell'imputato nonostante nel separato giudizio tributario fosse stato accertato che la deficienza del prodotto energetico era inferiore alla soglia di punibilità prevista dalla norma incriminatrice.

⁶² Si tratta del Regolamento recante norme per il riordino della disciplina delle presunzioni di cessione e di acquisto che definisce in modo sistematico le presunzioni di cessione e di acquisto ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP dell'IVA, come chiarito dalla Circ. 23 luglio 1998, n. 193/E. La disciplina rappresenta una forma di supporto all'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria, prevedendo che gli enti impositori possano procedere ad accertamento in presenza di talune circostanze di fatto, le quali, se verificate, fanno presumere, salva la prova contraria che incombe sul contribuente, che siano realizzate operazioni imponibili di acquisto o di cessione.

⁶³ Per ulteriori approfondimenti sul tema delle presunzioni, v. SCHIAVOLIN, *Sulla prova contraria alle presunzioni di cessione e acquisto ex art. 53 del D.P.R. n. 633/1972*, in *Rass. trib.*, 1988, II, p. 789 ss.; CARPENTIERI, *Presunzioni di cessione e di acquisto tra libero convincimento e prova legale*, *ivi*, 1999, p. 749 ss.; DELLA VALLE, *Le presunzioni di cessione e di acquisto*, *ivi*, 1999, p. 1637; MARCHESSELLI, *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle presunzioni agli studi di settore*, Torino, 2008, p. 142 ss.; ID., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, *cit.*, p. 309 ss.; ID., *Problemi attuali in tema di presunzioni di cessione e acquisto ai fini IVA*, in *Corr. trib.*, 2008, p. 3225.

La presunzione di cessione interviene per il prodotto petrolifero oggetto di rilevamento fisico all'atto dell'accesso ed a seguito del raffronto con le risultanze contabili.

Si tratta di una presunzione relativa a favore dell'Amministrazione doganale; ciò equivale a dire che una volta che l'Amministrazione abbia accertato i fatti base del meccanismo presuntivo la presunzione opererà, a meno che l'altra parte, cioè il contribuente contro cui la presunzione opera, non riesca ad offrire la prova contraria, provando fatti incompatibili con l'esistenza del fatto presunto.

Quanto alla prova contraria e, in particolare, all'oggetto di essa, un problema è nell'ampiezza della clausola "perduti o distrutti". È ben vero che in materia doganale tali ipotesi vengono intese nel più limitato significato di verifica di un "evento impeditivo" dell'immissione in consumo. È interessante osservare che l'art. 5, D.P.R. n. 441/1997, prevede che appositi decreti ministeriali stabiliscano le percentuali di cali naturali e di sfridi usuali consentite per fornire la prova contraria alla presunzione. Nel caso delle accise, il D.M. n. 55/2000 individua la modalità di determinazione dei cali e la misura che limita la prova contraria del contribuente, posto che la disposizione non sembra consentire la prova di cali in misura maggiore di quella individuata dall'apposito decreto. Resta da chiedersi se il contribuente che abbia effettivamente subito cali superiori a tale misura sia privo di tutela. Se in effetti essi dipendono da fattori eccezionali, il sistema non lascia alternative. Tuttavia se si riuscisse a sostenere l'irragionevolezza del livello normale di tali eventi, sia il D.P.R. n. 441/1997, sia il D.M. n. 55/2000 quali atti amministrativi generali dovrebbero essere disapplicati dal giudice tributario (o annullati dal giudice amministrativo)⁶⁴.

Il rischio di incappare in una simile presunzione è piuttosto concreto per gli operatori del settore energetico, atteso che le modalità di determinazione dei cali sono oggettivamente complesse e conducono, in alcune ipotesi, a problemi applicativi di difficile soluzione.

La situazione di incertezza è legata anche alla presenza di una disciplina disomogenea soggetta ad interpretazioni occasionali degli uffici periferici che si occupano del controllo.

Le maggiori difficoltà si registrano nell'ambito dei cali di gasolio che si rilevano nei depositi commerciali.

A tale proposito è intervenuta recentemente l'Agenzia delle Dogane⁶⁵,

⁶⁴ MARCHESSELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, cit., pp. 320-321.

⁶⁵ Circ. Ag. Dogane 18 giugno 2015, n. 6/D.

fornendo una soluzione interpretativa circa l'individuazione della disposizione in base alla quale determinare la misura dei cali di gasolio ammessi nei depositi commerciali, dal momento che la fattispecie risulta disciplinata contemporaneamente da due disposizioni del TUA e, precisamente, l'art. 4, che trova attuazione nel D.M. n. 55/2000, da un lato e l'art. 50, comma 2, dall'altro – tra loro in apparente contrasto⁶⁶.

Le due norme prevedono criteri differenti. Infatti, il D.M. n. 55/2000 determina la misura del calo di gasolio nell'1% in volume a 15° C secondo il metodo del coefficiente giornaliero, l'art. 50, comma 2, TUA, stabilisce che il calo consentito è pari al 3 per mille del peso delle quantità di gasolio assunte in carico nel periodo oggetto di verifica.

Le due distinte modalità di calcolo del calo naturale conducono a due soglie di tolleranza diverse, sicché il contribuente, al fine di evitare il rischio di pretese fiscali, dovrebbe rispettare sia la soglia prevista dal D.M. n. 55/2000, sia quella prevista dall'art. 50, cit., non essendo possibile, in astratto, escludere l'applicabilità al caso concreto di una delle due soglie quantitative.

Dal punto di vista strettamente teorico, tuttavia, non ci si può limitare a tale soluzione, ma è necessario verificare se il contrasto tra le due norme possa essere risolto in via interpretativa al fine di individuare quale sia l'effettiva misura del calo ammessa, non essendo ipotizzabile, dal punto di vista tecnico-giuridico, la sussistenza di una doppia soglia di tolleranza che conduce ad una "doppia" base imponibile relativa al medesimo presupposto.

La prevalenza del D.M. n. 55/2000 potrebbe scaturire dall'inquadramento sistematico delle disposizioni analizzate, nel senso che il D.M. è stato emanato in attuazione dell'art. 4 TUA, rubricato "abbuoni per perdite, distruzioni e cali" (si tratta quindi, di una norma sostanziale); l'art. 50 TUA, rubricato "inosservanza di prescrizioni e regolamenti", si inserisce nella parte del TUA dedicato ai profili sanzionatori.

Pertanto, quest'ultima disposizione non disciplinerebbe le modalità di calcolo delle deficienze di gasolio nei depositi commerciali – disciplinate dal D.M. n. 55/2000 – ma assolverebbe unicamente alla funzione di individuare le ipotesi di irregolare tenuta della contabilità punite con la sanzione amministrativa.

Se così fosse, tuttavia, si creerebbe un'asimmetria tra il profilo sostanziale

⁶⁶ELIA, *La ripresa a tassazione del reddito e la rideterminazione delle accise in caso di giacenza di prodotti energetici*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, p. 777 ss.; MONFREDA, STELLA, *La "doppia soglia" per i depositi commerciali di gasolio: questione mai risolta o un falso problema*, in *Fisco*, 2012, p. 4447.

(la misura del calo ammessa ex D.M. n. 55/2000) e quello formale-sanzionatorio (la misura del calo ammessa ai fini della regolarità dei registri ex art. 50, comma 2, TUA), che porterebbe a situazioni in cui, pur in presenza di una contabilità regolare (con ipotesi di calo al di sotto della soglia prevista dall'art. 50 TUA), al contribuente potrebbe essere contestato il superamento del calo nel limite previsto dal D.M. n. 55/2000.

Ciò condurrebbe al paradosso per cui rispetto ad una contabilità regolare, l'Amministrazione finanziaria potrebbe comunque considerare una differenziata base imponibile ai fini di una pluralità di imposte, disconoscendo illogicamente, la regolarità della contabilità affermata dall'art. 50, comma 2, TUA.

Il profilo degli adempimenti contabili e strumentali risulta centrale rispetto alla problematica in esame.

Infatti, nella fase procedimentale, per i cali nei depositi commerciali di gasolio si applica, anche per il profilo sanzionatorio l'art. 50, cit.

Come è noto la contabilità per i depositi commerciali è tenuta sulla base del peso del prodotto preso in carico (e non del volume), sicché appare doveroso ritenere che anche la misurazione dei cali debba avvenire sulla base di tale parametro (peso), anche per consentire agli operatori, in sede di inventario, di verificare se si sia avuto o meno un calo superiore a quello ammesso.

Da questo punto di vista, dovrebbe prevalere il criterio del tre per mille previsto dall'art. 50, comma 2, TUA, il quale fissa un parametro (peso del prodotto in carico) omogeneo a quello utilizzato nei registri contabili di carico e scarico, e quindi facilmente verificabile dagli operatori.

L'esigenza di omogeneità del criterio di riferimento ai fini delle accise e delle relative sanzioni è stata riconosciuta dalla stessa Amministrazione finanziaria⁶⁷, la quale ha ribadito che per la disciplina dei cali relativi ai depositi commerciali è sempre opportuno valorizzare il parametro con cui viene redatta la contabilità di riferimento.

Tuttavia, pur in presenza di un orientamento consolidato della prassi la questione non è stata risolta, in primo luogo perché, come è noto si tratta di atti di indirizzo che non hanno una valenza normativa⁶⁸; in secondo luogo

⁶⁷ Circ. n. 6/D, cit. e Circ. Min. Fin. 2 maggio 2000, n. 86, nonché Ag. Entrate, Direzione regionale dell'Emilia Romagna, risposta ad interpellato, 16 ottobre 2007.

⁶⁸ Non è questa la sede per soffermarsi sulla questione della natura giuridica degli atti interpretativi, per i relativi approfondimenti si rinvia a: FALSITTA, *Rilevanza delle circolari interpretative e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1998, p. 1 ss.; DI PIETRO, *I regolamenti, le*

perché le circolari, non essendo sufficientemente precise e chiare, hanno dato luogo ad interpretazioni ondivaghe da parte degli uffici finanziari.

Si è arrivati al punto di affermare la coesistenza di due differenziate modalità di determinazione dei cali, delle quali la prima, prevista dal D.M. n. 55/2000, opererebbe sotto il profilo sostanziale e la seconda, disciplinata dall'art. 50, comma 2, TUA, rilevarebbe solo ai fini della verifica della regolarità contabile sotto il profilo sanzionatorio⁶⁹.

Tale situazione non ha fatto altro che far persistere lo stato di incertezza rispetto ai parametri applicabili nella determinazione della base imponibile di una pluralità di imposte.

Rispetto ad una soglia di tolleranza "duplice", in sede di controllo, c'è il rischio di comportamenti arbitrari da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Il superamento dell'uno o dell'altro criterio può dar luogo in effetti a diverse situazioni: in un caso, può essere contestato al contribuente il presunto occultamento di ricavi per la cessione di prodotti energetici rispetto ad una contabilità regolare; viceversa, può accadere che, nonostante la tenuta di una contabilità irregolare, nei confronti del contribuente non venga accertata alcuna maggiore imposta.

Nella situazione rappresentata, non essendoci una omogeneità tra il profilo sostanziale ed il profilo sanzionatorio, il contribuente non viene messo in condizioni di riconoscere la violazione e quindi, eventualmente di sanarla.

Per avviare ad una tale situazione di incertezza, sarebbe stato auspicabile un intervento legislativo, con il quale prevedere una modalità di determinazione conforme al parametro utilizzato dagli operatori per la tenuta dei registri contabili (il peso) e stabilire che la misura del calo assumesse rilievo sia sul piano sostanziale, sia in relazione al profilo sanzionatorio.

L'Amministrazione, dal canto suo, avrebbe dovuto astenersi dall'applicare metodologie di controllo fondate sul mancato rispetto della soglia di tollerabilità del calo non ben individuata, o quantomeno avrebbe dovuto porre maggiore attenzione al profilo sanzionatorio, escludendo la punibilità del contribuente rispetto ad ipotesi nelle quali si ravvisasse la causa di non punibilità per obiettiva incertezza della legge⁷⁰.

circolari e le altre norme amministrative per l'applicazione della legge tributaria, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, cit., p. 619 ss.; DE MITA, *La buona fede in diritto tributario (quando l'amministrazione cambia orientamento)*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, cit., p. 333 ss.

⁶⁹ A tale proposito cfr. Agenzia delle Dogane, Direzione regionale Lombardia, la quale con nota prot. 23 giugno 2009, n. 30540/RU, ha fornito ulteriori indirizzi interpretativi rispetto alla Circ. n. 86/D.

⁷⁰ Su tali profili cfr. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002, p. 152;

In tale contesto si segnala un intervento della giurisprudenza di merito⁷¹ che ha fornito una soluzione condivisibile prontamente recepita dall'Amministrazione finanziaria⁷².

I Giudici tributari hanno ritenuto che la misura del calo di gasolio ammesso per legge sia determinata, applicando la normativa speciale e derogatoria prevista per i depositi commerciali di gasolio dall'art. 50, comma 2, TUA, anziché quella generale di cui al D.M. n. 55/2000⁷³.

La conclusione deriva dalla ricostruzione della disciplina in tema di cali.

In realtà sussistono due disposizioni tra loro in rapporto di genere a specie: l'art. 4 TUA, attuato mediante il D.M. n. 55/2000, recante la regolamentazione dei cali relativi a prodotti soggetti ad accise; l'art. 50, comma 2, TUA, concernente soltanto i cali di gasolio nei depositi commerciali.

In realtà, tale ultima disposizione contiene due elementi di specialità che depongono per la natura derogatoria della stessa rispetto alla disciplina generale prevista dal D.M. n. 55/2000: la norma generale fa riferimento agli oli combustibili, senza specificare né il tipo di prodotto, né il luogo di deposito; diversamente da essa, la disposizione derogatoria individua sia la specifica tipologia di prodotto – gasolio combustibile – che lo specifico luogo di ubicazione, consistente nel deposito commerciale⁷⁴.

La diversa modalità di determinazione del calo ammesso trova quindi giustificazione nella natura derogatoria dell'art. 50, comma 2, TUA, il quale detta la disciplina speciale in materia di cali di gasolio nei depositi commerciali.

ID., *La ragionevolezza dell'interpretazione erronea quale presupposto dell'obiettiva incertezza della legge tributaria*, in *Riv. giur. trib.*, 2009, p. 1064.

⁷¹ Comm. trib. reg. Milano, 26 settembre 2014, n. 5003.

⁷² Circ. n. 6/D, cit.

⁷³ In una precedente decisione (Comm. trib. prov. Lecce, 30 luglio 2010, n. 384, con nota di ELIA, *La ripresa a tassazione del reddito e la determinazione delle accise in caso di giacenza di prodotti energetici*, cit., p. 777) i Giudici tributari avevano ritenuto applicabile sia l'art. 50, comma 2, TUA, sia le disposizioni del D.M. n. 55/2000, trattandosi di disposizioni normative che dovevano essere congiuntamente utilizzate ai fini della ricostruzione del calo ammesso.

⁷⁴ Il deposito commerciale è un deposito "libero", o ad accisa assolta, nel senso che le merci ivi introdotte – diversamente da quanto accade per i depositi fiscali – hanno già scontato l'imposta di consumo. Sono depositi commerciali, ad esempio, i distributori stradali caratterizzati dalla circostanza che i prodotti detenuti hanno già scontato la relativa accisa e le altre imposte dirette: in tale caso, è interesse dell'Amministrazione finanziaria conoscere non tanto l'entità del calo di merce per la quale sono stati assolti gli oneri fiscali, quanto verificare la correttezza delle annotazioni contabili in materia di gestione del magazzino.

In altri termini, si propende per l'applicabilità della disposizione a carattere speciale, che assume valenza non solo ai fini sanzionatori (per la verifica della regolare tenuta della contabilità), ma anche sotto il profilo sostanziale.

Tale conclusione ha il pregio di ricostruire coerentemente la fattispecie, individuando, rispetto ad un fenomeno fisico unitario (il calo naturale del gasolio), un'unica modalità di determinazione del calo, con valenza al contempo sostanziale e formale, consentendo altresì di verificare agevolmente – tramite l'utilizzo dell'uniforme parametro del peso – l'eventuale superamento della soglia di tolleranza rispetto alle risultanze dei registri contabili.

Pertanto, la determinazione del calo di gasolio nei depositi commerciali deve essere valutata sulla base della disposizione speciale di cui all'art. 50, comma 2, TUA, nella misura massima del 3 per mille in relazione alle quantità di gasolio assunte in carico nel periodo oggetto di verifica.

La ricostruzione elaborata, da ultimo, dai giudici milanesi è stata recepita dall'Agenzia delle Dogane, la quale ha evidenziato la prevalenza delle disposizioni speciali di cui all'art. 50 TUA, sia per il profilo sanzionatorio, sia per l'individuazione dei casi da segnalare ai competenti uffici dell'Agenzia delle entrate per l'applicazione delle presunzioni di cessione, previste ai fini IVA (art. 53, D.P.R. n. 633/1972).

Tuttavia, l'intervento interpretativo dell'Amministrazione finanziaria non fa venir meno l'auspicata revisione sistematica da parte del Legislatore che dovrebbe prevedere una disciplina simmetrica per la determinazione dei cali consentiti, con la precisazione che la stessa misura assuma efficacia non solo ai fini delle accise, ma anche per l'operatività della presunzione di cessione, ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA e dell'IRAP e, conseguentemente, ai fini delle relative sanzioni, amministrative e penali.

Come si è visto, la disciplina dei cali, quale elemento che entra a far parte della fattispecie imponibile, incidendo sulla determinazione della base imponibile, pone delle problematiche applicative che incidono anche sulla determinazione di altri tributi, pertanto è auspicabile un intervento chiarificatore del Legislatore che dia maggiore certezza sia agli operatori, sia all'Amministrazione finanziaria al fine di salvaguardare e contemperare le esigenze di tutela del contribuente con l'interesse fiscale.

7. La circolazione dei prodotti ed il regime del deposito fiscale

Come già detto, la natura dei prodotti soggetti ad accisa ed il procedimento di liquidazione del tributo consentono di accentrare la produzione o

l'estrazione presso pochi e individuabili impianti. Ciò determina, conseguentemente, un agevole controllo sul corretto adempimento degli obblighi imposti dal TUA⁷⁵.

Il nucleo centrale che caratterizza la circolazione dei prodotti soggetti ad accisa è rappresentato dal deposito fiscale.

Secondo quanto previsto dalla Direttiva 2008/118/CE, relativa al regime generale delle accise, per deposito fiscale si intende un luogo in cui i prodotti sottoposti ad accisa sono fabbricati, trasformati, detenuti, ricevuti o spediti in regime di sospensione dall'accisa da un soggetto autorizzato – denominato “depositario autorizzato” – nell'esercizio della sua attività e nel rispetto di determinate condizioni stabilite dalle autorità competenti dello Stato membro in cui è situato il deposito fiscale.

Nel nostro ordinamento la disciplina trova una specifica collocazione nell'art. 5 TUA che detta la disciplina generale ed individua nell'Agenzia delle Dogane, l'autorità competente ai fini del controllo.

L'istituto del deposito fiscale si è reso necessario dal 1° gennaio 1993 per dare concreta attuazione al principio generale su cui si basa l'armonizzazione europea in tema di accise che prevede l'assolvimento dell'imposta nel Paese membro in cui avviene il consumo effettivo, quale criterio di territorialità.

Tale principio consente ad un operatore economico di disporre di strutture per custodire i beni senza che gli stessi siano tassati in attesa di procedere all'individuazione della destinazione finale al consumo, con la conseguente uscita del bene dal regime sospensivo ed il suo impiego fisico sul territorio (immissione al consumo) con assolvimento della relativa imposta.

Il deposito fiscale rappresenta, quindi, il regime giuridico che autorizza alla produzione, alla trasformazione, alla lavorazione ed alla detenzione dei prodotti imponibili in temporanea sospensione dall'adempimento del pagamento dell'imposta. L'accisa sui prodotti detenuti in regime di deposito fiscale diviene esigibile solo al momento dell'immissione in consumo a cui la legge equipara l'ammacco in misura superiore a quella consentita e

⁷⁵ Il Legislatore per rafforzare i controlli sulla movimentazione della merce soggetta ad accise, ha previsto una norma all'interno del TUA (art. 49) che punisce in modo omogeneo i comportamenti scorretti ed illeciti, precisando che «i prodotti sottoposti ad accisa, anche se destinati ad usi esenti o agevolati, quando sono trasportati senza la specifica documentazione prescritta, si presumono di illecita provenienza». La giurisprudenza richiede che la prova del fatto che la circolazione sia avvenuta regolarmente, sia data attraverso la sola produzione specifica di ogni documento a corredo di ogni partita di merce movimentata (Cass. 30 settembre 2005, n. 45258; Cass. 21 aprile 2010, n. 22024).

lo svincolo irregolare dal regime sospensivo⁷⁶.

In relazione a tale ultimo profilo, di recente, la Corte di Giustizia, si è pronunciata nell'ambito di una controversia avente ad oggetto la pretesa impositiva dell'Amministrazione doganale tedesca nei confronti di una società petrolifera a causa del quantitativo mancante di gasolio al momento della consegna del prodotto in un deposito fiscale situato in Germania⁷⁷.

Le questioni portate all'attenzione della Corte riguardavano principalmente le condizioni di esigibilità delle accise e l'individuazione dello Stato membro competente a riscuoterle.

Sotto il primo profilo, la Corte ricorda preliminarmente che i prodotti sottoposti ad accisa possono circolare in regime di sospensione d'imposta nel territorio dell'Unione, determinando il rinvio dell'esigibilità dell'imposta nel momento in cui si conclude la circolazione.

A tale proposito, i giudici comunitari, hanno affermato che l'art. 20, par. 2, Direttiva 2008/118/CE, deve essere interpretato nel senso che la circolazione dei prodotti in regime di sospensione d'imposta si conclude irregolarmente nel momento in cui il destinatario di tali prodotti rileva, al termine del completo scarico del mezzo di trasporto contenente i prodotti stessi, l'ammacco di taluni quantitativi rispetto a quelli che dovevano essergli consegnati.

Il rilevamento di ammanchi al momento della consegna di prodotti sottoposti ad accisa in regime di sospensione di imposta costituisce una "irregolarità", che dà luogo allo svincolo dal regime sospensivo e, di conseguenza, all'immissione in consumo.

⁷⁶ Sui profili applicativi v.: F. CERIONI, *La disciplina delle accise in Italia*, in AA.VV., *Il diritto tributario comunitario*, cit., pp. 755-756; CIPOLLA, *Le accise*, in AA.VV., *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, cit., pp. 665-671. Per la prassi si segnalano: Circ. Ag. Dogane 30 dicembre 1992, n. 335/D; Circ. Ag. Dogane 12 luglio 2001, n. 34/D e, limitatamente agli alcoli, il D.M. 27 marzo 2001, n. 153, il quale prevede, distintamente dalla licenza di esercizio, l'autorizzazione all'istituzione del deposito, anche se in realtà i due atti sono espressione del medesimo potere autorizzatorio all'esercizio dell'attività in regime di deposito fiscale.

⁷⁷ Corte di Giustizia UE 28 gennaio 2016, causa C-64/15, in *Giur. imp.*, 2016. Nel caso di specie, una società tedesca aveva spedito un carico di gasolio via mare, da un deposito fiscale situato nei Paesi Bassi verso un deposito fiscale situato in Germania; il trasporto era avvenuto in regime di sospensione di imposta ex art. 17 ss., Direttiva 2008/118/CE. Nel luogo di destinazione, a seguito della consegna del gasolio, il titolare del deposito fiscale tedesco aveva riscontrato di aver ricevuto un quantitativo di gasolio inferiore rispetto alla quantità dichiarata nel documento amministrativo di accompagnamento; di tale ammanco aveva informato le Autorità competenti che avevano assoggettato all'accisa sull'energia il quantitativo di gasolio mancante che superava la soglia di tolleranza.

Tale irregolarità si presume avvenuta nello Stato membro di spedizione e nel momento in cui è iniziata la circolazione se i prodotti circolanti in regime di sospensione dall'accisa non sono giunti a destinazione e durante la loro circolazione non è stata rilevata alcuna irregolarità che abbia dato luogo alla loro immissione in consumo.

Al riguardo i giudici europei hanno concluso che tale presunzione può trovare applicazione non solo se tutti i quantitativi di prodotti circolanti non siano giunti a destinazione, ma anche nell'ipotesi in cui solo una parte di tali prodotti non è giunta a destinazione e, quindi, questa parte deve essere assoggettata ad accisa.

Su una questione analoga si è espressa anche la giurisprudenza di legittimità⁷⁸, secondo cui in virtù dell'art. 2 TUA, in caso di irregolarità o infrazione durante la circolazione di prodotti in sospensione di imposta, l'accisa deve essere pagata nello Stato membro nel cui territorio l'irregolarità o l'infrazione è stata commessa.

Tuttavia, nell'ipotesi in cui i prodotti non giungano a destinazione e non sia possibile stabilire il luogo in cui l'irregolarità o l'infrazione si sia verificata, la riscossione dell'accisa compete, invece, allo Stato di partenza⁷⁹.

Nel settore dei prodotti energetici⁸⁰ sono depositi fiscali gli impianti di produzione come le raffinerie, i petrolchimici, le distillerie, così come i depositi che custodiscono prodotti finiti destinati ad essere immagazzinati e movimentati⁸¹.

Sono invece esclusi gli impianti in cui vengono utilizzati o immagazzinati beni che hanno già assolto in tutto o in parte l'imposta (ad esempio per usi agevolati) così come sono escluse dal predetto regime le fabbriche di prodotti tassati su base forfettaria.

La gestione in regime di deposito fiscale può essere autorizzata per i de-

⁷⁸ Cass. 18 marzo, 2015, n. 5391, in *Giur. imp.*, 2015. La questione riguardava una controversia in materia di irregolare immissione in consumo di prodotti alcolici in sospensione di accisa.

⁷⁹ In tal senso, Cass. 20 maggio 2011, n. 11220, in *Giur. imp.*, 2011.

⁸⁰ Sullo specifico settore cfr. CAMERINELLI, *La disciplina generale dei depositi fiscali di oli minerali*, in *IVA*, 2016, p. 37 ss., il quale ribadisce che il regime del deposito fiscale costituisce una sicura ed efficiente disciplina per regolamentare il traffico intracomunitario dei prodotti minerali soggetti ad accisa.

⁸¹ Anche nello specifico settore dei prodotti energetici la Legge di stabilità 2017 ha sostituito l'art. 23 TUA, in materia di depositi fiscali. Viene mantenuta l'attuale architettura della disciplina autorizzativa, prevedendo un adeguamento in relazione alle innovazioni introdotte dalla disciplina amministrativa (art. 57, D.L. 9 febbraio 2012, n. 5) per gli impianti di produzione e di stoccaggio. L'adeguamento dei depositi deve avvenire entro il 2019.

positi, per uso commerciale, di oli minerali di capacità superiore a 3000 metri cubi e per i depositi di GPL di capacità superiore a 50 metri cubi. Tuttavia, quando risponde ad effettive necessità operative e di approvvigionamento dell'impianto (ad esempio per la sua collocazione in una particolare zona geografica) questa gestione può essere autorizzata anche per depositi di prodotti petroliferi di capacità inferiore.

Nel settore dei prodotti alcolici e dell'alcole etilico anche la loro lavorazione (birra, vino, prodotti intermedi) deve essere necessariamente gestita in regime di deposito fiscale (art. 28, comma 1, lett. a), TUA)⁸² – ferme restando le caratteristiche previste per gli impianti in relazione ai quali l'Amministrazione finanziaria ha concesso la tassazione su base forfettaria, come ad esempio le piccole distillerie.

In particolare, il regime del deposito fiscale è consentito nel settore dell'alcole etilico e dei prodotti alcolici intermedi, per gli stabilimenti di produzione, di trasformazione, per i depositi doganali di proprietà privata autorizzati a custodire prodotti soggetti ad accisa, per i magazzini dei commercianti all'ingrosso dei prodotti soggetti ad accisa.

Per la birra⁸³, il deposito fiscale può essere costituito da una fabbrica o da un magazzino di un commerciante all'ingrosso, confermando come il commercio all'ingrosso riguardi un prodotto già idoneo, nello stato in cui è ricevuto e detenuto, alla relativa commercializzazione nei confronti del consumatore finale (quindi, birra etichettata), fermo restando quanto previsto per le "piccole fabbriche di birra" (aventi cioè, una potenzialità di produzione mensile non superiore a venti ettolitri) che abbiano stipulato apposita convenzione di abbonamento annuale con il competente ufficio dell'Agenzia

⁸² La norma è stata parzialmente innovata dal D.L. n. 193/2016. In primo luogo si chiarisce che la produzione e la fabbricazione degli alcolici sono effettuate in regime di deposito fiscale. Si individuano gli impianti nei quali è consentita la fabbricazione di prodotti sottoposti ad accisa in regime sospensivo, subordinatamente al rilascio della licenza di esercizio. Vengono indicati i casi in cui il deposito fiscale può essere autorizzato in quanto funzionale a soddisfare oggettive condizioni di operatività dell'impianto. Si chiarisce, infine, che il deposito può essere autorizzato anche per i magazzini di commercianti all'ingrosso, ove, oltre al precedente requisito, la detenzione di prodotti in regime sospensivo risponde ad adeguate esigenze economiche.

⁸³ Il D.L. n. 193/2016 ha modificato l'art. 35 TUA, in tema di accertamento dell'accisa sulla birra. Si rimette la determinazione dei metodi di rilevazione del grado Plato ad un provvedimento direttoriale che dovrà anche disciplinare gli adempimenti fiscali negli stabilimenti di produzione. La norma precisa, altresì, che il condizionamento della birra può essere effettuato anche in appositi opifici di imbottigliamento, gestiti in regime di deposito fiscale, presso cui sono installati i contatori per la determinazione del numero degli imballaggi.

delle Dogane per la corresponsione dell'accisa in misura convenuta, sulla scorta di elementi tecnici ed operativi rilevati dal medesimo ufficio e debitamente verbalizzati⁸⁴.

Modifiche sono intervenute anche nel settore del vino: sono chiariti gli obblighi documentali, di tracciamento e di contabilità che si applicano in vigore di aliquota zero (art. 37 TUA). Si chiarisce che la circolazione del vino nel territorio dello Stato avviene con la scorta di specifici documenti di accompagnamento previsti dalle disposizioni relative al settore, per i trasporti che si gestiscono nel territorio nazionale.

Tranne i piccoli produttori⁸⁵, nel settore delle bevande fermentate diverse dal vino e dalla birra, cantine e stabilimenti di produzione, impianti di deposito che effettuano movimentazioni intracomunitarie devono operare con il regime del deposito fiscale.

È opportuno evidenziare che è vincolata al regime del deposito fiscale, l'attività di "rettificazione"⁸⁶ del prodotto in sospensione d'accisa. Tale attività viene sostanzialmente equiparata sia a livello tecnico, sia fiscalmente, all'attività di produzione.

Anche i magazzini di invecchiamento sono vincolati al regime del deposito fiscale e sono sottoposti al controllo diretto da parte dell'Agenzia delle Dogane che documenta tutto il processo di introduzione e di estrazione del prodotto⁸⁷.

Nella categoria dei depositi fiscali dei tabacchi lavorati sono comprese

⁸⁴Non esiste alcun obbligo, ai fini delle accise, per la produzione di birra in ambito privato, purché la birra prodotta sia destinata al consumo dello stesso produttore e non formi oggetto di alcuna attività di vendita; a tali condizioni la birra è esente da imposta ai sensi dell'art. 34, comma 3, TUA.

⁸⁵I produttori di vino che producono in media meno di 1.000 ettolitri di vino all'anno sono considerati piccoli produttori. Essi sono dispensati, fintanto che sono assoggettati ad accisa con l'aliquota zero, dagli obblighi previsti dagli artt. da 2 a 5 TUA, e da quelli connessi alla circolazione ed al controllo; sono invece, tenuti ad informare gli uffici dell'Agenzia delle Dogane, competenti per territorio, delle operazioni intracomunitarie effettuate, ad assolvere agli obblighi prescritti dal Regolamento della Commissione 26 maggio 2009, n. 436/2009 e, in particolare, a quelli relativi alla tenuta del registro di scarico ed all'emissione del documento di accompagnamento, nonché a sottoporsi a controllo. Ai fini della qualificazione di piccolo produttore di vino, si fa riferimento alla produzione media dell'ultimo quinquennio ottenuta nell'azienda agricola.

⁸⁶La "rettificazione" è un processo tecnico basilare nell'ambito della distillazione finalizzata alla produzione dell'alcole etilico propriamente detto e delle varie acquaviti e distillati ad esso merceologicamente e fiscalmente equivalenti.

⁸⁷La procedura è dettagliatamente indicata nella Circ. Ag. Dogane 16 novembre 1995, n. 299/D.

tutte quelle strutture autorizzate dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, nelle quali vengono svolte in regime sospensivo, le attività di produzione, lavorazione, trasformazione, spedizione, ricezione e detenzione dei prodotti soggetti ad accisa⁸⁸.

Una volta ottenuta l'autorizzazione, il depositario è obbligato a commercializzare i tabacchi per la vendita al pubblico mediante le rivendite di generi di monopolio⁸⁹ ed a comunicare periodicamente all'Amministrazione doganale, l'elenco delle rivendite rifornite.

Inoltre, deve redigere apposita contabilità con la quale rileva il carico, lo scarico e le rimanenze delle materie prime, dei prodotti semilavorati e dei prodotti finiti.

Pertanto tutta la movimentazione della merce viene registrata in un quadro riepilogativo che consente anche la determinazione dell'importo dell'IVA e delle accise da versare.

I depositi fiscali per i prodotti soggetti ad accisa rientrano tra i depositi fiscali ai fini dell'IVA (art. 50 *bis*, comma 1, lett. a), D.L. n. 331/1993), normalmente istituiti per la custodia di beni nazionali e comunitari che non siano destinati alla vendita al minuto⁹⁰.

⁸⁸ Sul regime autorizzatorio del deposito fiscale nel settore dei tabacchi lavorati si rinvia all'art. 1, comma 2, D.M. 22 febbraio 1999, n. 67, il quale prevede un insieme di requisiti e di adempimenti di natura amministrativa.

⁸⁹ Una volta ottenuta la concessione per l'istituzione delle rivendite, l'esercente è legato da un contratto di appalto con l'Amministrazione doganale. Gli aspetti gestionali della rivendita sono regolati dal capitolato d'oneri per la vendita di generi di monopolio, che costituisce parte integrante della regolamentazione del rapporto concessorio con lo Stato. Il capitolato, è ispirato al principio di neutralità del servizio da rendere ai consumatori. Conseguentemente, il rivenditore, nonostante operi in veste di imprenditore nei confronti del pubblico, è comunque tenuto, in qualità di concessionario dello Stato, a svolgere la propria attività nella logica dell'equidistanza da tutti i produttori. Sul punto v. le considerazioni di DE FEO, GIORDANO, *Rivendite tabacchi, ricevitorie del lotto e lotterie*, Rimini, 2013, i quali ritengono che in virtù dei cambiamenti economici che il settore tabacchi ha subito negli anni, l'esercente sia diventato un prestatore di servizi.

⁹⁰ Il D.L. n. 193/2016 introduce rilevanti modifiche alla disciplina del deposito IVA al fine di contrastare le possibili frodi. In particolare, si prevede che, per i beni diversi da quelli introdotti in forza di un acquisto intracomunitario, l'imposta dovuta all'atto dell'estrazione dal deposito IVA, ai fini della loro utilizzazione o in esecuzione di atti di commercializzazione nello Stato, sia assolta mediante versamento diretto, senza possibilità di compensazione. Di converso, vengono ampliate le fattispecie di introduzione nel deposito IVA che possono essere effettuate senza il pagamento dell'imposta. Non potendosi dilungare ulteriormente in questa sede, si rinvia per i primi commenti a: GALLEANI D'AGLIANO, *Modifiche ai depositi IVA per contrastare le frodi fiscali*, in *Corr. trib.*, 2016, p. 3451 ss.; GIULIANI, SPERA, *Nuove modalità di funzionamento dei depositi IVA*, in *Fisco*, 2016, p. 4523 ss.

Le merci comunitarie in essi detenute o lavorate fruiscono della non imponibilità IVA, per cui l'imposta dovrà essere pagata al momento dell'estrazione dal deposito, sempre che i beni stessi siano destinati al consumo nel territorio dello Stato.

Della disciplina del deposito fiscale che emerge dal TUA, si evince che il Legislatore concentra la produzione e la circolazione in regime sospensivo dei prodotti presso specifici operatori ben individuati.

In tale prospettiva, la prima condizione per poter operare è rappresentata dal rilascio di apposita licenza fiscale da parte dell'Amministrazione finanziaria⁹¹.

Tale licenza ha natura di vero e proprio provvedimento autorizzatorio, con la conseguenza che, in mancanza, l'attività di produzione non può essere svolta, così come l'estrazione dei prodotti dal deposito va immediatamente assoggettata a tributo⁹².

La licenza va obbligatoriamente richiesta prima dell'inizio dell'attività degli impianti cui la licenza stessa si riferisce ed ha validità illimitata⁹³. È rilasciata previa presentazione di una "denuncia" nella quale l'operatore deve indicare l'attività, i macchinari ed i processi produttivi che intende svolgere⁹⁴.

È revocata quando vengono a mancare i presupposti per l'esercizio dell'impianto.

⁹¹ L'autorizzazione all'istituzione di un deposito fiscale viene adottata con apposito provvedimento del Direttore dell'Ufficio doganale competente nel rispetto della Circ. Ag. Dogane 28 aprile 2006, n. 16/D, esplicativa delle modalità operative e di gestione. A tal proposito, la Commissione europea con Raccomandazione 29 novembre 2000, recante orientamenti sulle autorizzazioni ai depositari, ha invitato gli Stati membri ad applicare criteri rigorosi per la concessione dell'autorizzazione alla gestione dei depositi fiscali.

⁹² Secondo Cons. Stato, 18 novembre 2011, n. 6112, il titolare del deposito fiscale ha l'obbligo di prestare una cauzione (con previsione di esonero per le amministrazioni pubbliche e per le aziende municipalizzate e la facoltà per l'amministrazione finanziaria di esonerare ditte di sicura affidabilità e solvibilità); inoltre, il deposito fiscale è ricompreso nel circuito doganale sottoposto alla vigilanza finanziaria a fini di tutela fiscale.

⁹³ La licenza è soggetta al pagamento di un diritto annuale in misura fissa variabile da un minimo di euro 23,24 per le officine di produzione per uso proprio di energia elettrica, fino ad un massimo di euro 258,23 per i depositi fiscali.

⁹⁴ In giurisprudenza cfr. TAR Lazio 14 maggio 2007, n. 4326, secondo cui il regime del deposito fiscale è autorizzato dall'Amministrazione finanziaria, senza con ciò esprimere una preferenza specifica su quale ufficio debba intendersi competente sul punto, onde a ciò provvede il Fisco nella propria potestà auto organizzativa. Non così accade per l'esercizio del deposito stesso, che è subordinato al rilascio di una licenza da parte dell'Agenzia delle Dogane a seguito competente per territorio.

Assumono particolare rilevanza gli obblighi contabili gravanti sul depositario fiscale che si estrinsecano nella tenuta di diversi registri sui quali vanno puntualmente annotate tutte le vicende riguardanti i prodotti detenuti e movimentati nel deposito fiscale, nonché i prodotti ricevuti sottoposti ad accisa.

In attuazione di quanto stabilito dall'art. 1, D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, conv. L. 24 novembre 2006, n. 286, sono stati semplificati gli adempimenti posti a carico degli operatori, indicando nella forma telematica la modalità esclusiva per la trasmissione: a) dei dati contabili dei depositari autorizzati, degli operatori professionali, dei rappresentanti fiscali e degli esercenti depositi commerciali di oli minerali, di alcole e di bevande alcoliche; b) dei documenti di accompagnamento previsti dalla normativa di settore per la circolazione di prodotti in sospensione di accisa o ad accisa assoluta; c) delle dichiarazioni di consumo previste dal TUA per il gas metano e per l'energia elettrica⁹⁵.

Il ricorso allo strumento telematico ha comportato l'ulteriore vantaggio per le imprese e per l'Amministrazione finanziaria di ridurre i controlli fisici presso le aziende.

Una volta ottenuta la licenza, i prodotti possono circolare tra un deposito fiscale e l'altro in regime sospensivo nello Stato e nel territorio della Comunità. La circolazione può avvenire per i prodotti provenienti da un deposito fiscale, destinati ad un altro deposito fiscale, ad un destinatario registrato, ad un luogo dal quale i prodotti lasciano il territorio della Comunità per essere esportati, ovvero a soggetti di cui all'art. 17, comma 1, TUA.

La tassazione, avverrà, poi, nello Stato in cui il prodotto sarà immesso in consumo.

Durante la circolazione i prodotti devono essere scortati dal documento di accompagnamento telematico nel quale andrà indicato a cura del titolare del deposito fiscale mittente (c.d. speditore) il luogo di consegna⁹⁶.

⁹⁵ Il Reg. (CEE) n. 684/2009 (recante modalità di attuazione della Direttiva n. 2008/118/CE), modificato da ultimo dal Reg. (CE) 12 dicembre 2012, n. 1221/2012, entrato in vigore nell'agosto del 2009, ha introdotto le procedure informatizzate relative alla circolazione dei prodotti in sospensione di imposta, approvando altresì, la bozza del documento amministrativo informatico (c.d. E-AD) recepita dal nostro ordinamento con determinazione del direttore dell'Ag. Dogane 7 dicembre 2010, n. 158235. Per ulteriori approfondimenti sul documento amministrativo elettronico cfr. DE CICCO, *Circolazione di prodotti in sospensione di accisa: dal 2011 si cambia*, cit., p. 2 ss.; BIANCANIELLO, *Documento amministrativo telematico: le istruzioni delle dogane*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 23 ss. Per la prassi, Circ. 21 dicembre 2010, n. 16/D.

⁹⁶ Ad ulteriore garanzia del buon esito della consegna ed al fine di agevolare i controlli da parte dell'A.F., gli operatori sono obbligati ad emettere una bolla di accompagnamento

Se a questo punto si tiene presente, per un verso, che lo svincolo dal regime sospensivo rende dovuta l'accisa in quanto si risolve in una immissione in consumo e, per l'altro, che il luogo di consegna dei prodotti deve essere indicato a cura dello speditore nel documento che scorta la merce durante il trasporto, ben si comprende come ciò che risulta essere decisivo, nel sistema delle accise, per stabilire se i prodotti siano stati oppure no svincolati da un regime sospensivo è accertare se i prodotti stessi, estratti da un deposito fiscale, siano stati effettivamente consegnati nel luogo (il deposito fiscale ricevente o la dogana di uscita) indicato nel documento amministrativo informatico. Solo se si accertasse una tale circostanza si potrebbe legittimamente escludere che i prodotti siano stati immessi in consumo in Italia e, per l'effetto, che l'accisa sia dovuta.

La rilevanza da assegnare, nel sistema delle accise, alla circostanza che i prodotti siano effettivamente consegnati nel luogo indicato nell'E-AD, è rafforzata dall'art. 6, comma 4, TUA, il quale prevede, tra gli obblighi del depositario, nel caso di circolazione dei prodotti in regime sospensivo, la prestazione di apposita garanzia del pagamento dell'accisa gravante sui prodotti trasportati.

In tal caso, lo svincolo della garanzia è disposto solo se "è data la prova della presa in carico del prodotto da parte del destinatario" e, cioè, solo se il deposito fiscale ricevente (nel caso di circolazione dei prodotti tra depositi fiscali) o la dogana di uscita (nel caso di trasferimenti di prodotti aventi termine nel territorio dello Stato) abbia restituito allo speditore l'esemplare n. 3 dell'E-AD⁹⁷.

Ricevuto tale esemplare, infatti, lo speditore può accertare il buon esito della spedizione. Tuttavia, il controllo da parte dello speditore è possibile in quanto l'ufficio dell'Agenzia delle dogane e dei Monopoli competente sul deposito fiscale (nel caso di circolazione dei prodotti tra depositi fiscali) o la dogana (nel caso di trasferimenti di merce aventi termine nel territorio dello Stato) abbia previamente apposto sull'esemplare n. 3 l'attestazione dell'avvenuta ricezione della merce da parte del destinatario.

Conseguentemente, al fine di stabilire il tributo dovuto è necessario veri-

per la prima immissione in commercio di tabacchi (art. 1, comma 1, D.P.R. 14 agosto 1996, n. 472, modificato dall'art. 34, comma 43, D.L. 18 ottobre 2012, n. 179, conv. L. 17 dicembre 2012, n. 22, che ha aggiunto il comma 1 *bis*).

⁹⁷ Circ. Ag. Dogane 5 aprile 2000, n. 68/D, conferma che nel caso in cui i prodotti sottoposti ad accisa siano esportati fuori dal territorio comunitario la dogana di uscita deve restituire allo speditore l'esemplare n. 3 del E-AD, nel quale deve previamente attestare "l'uscita materiale delle merci fuori dall'Unione europea".

ficare se i prodotti sono stati consegnati nel luogo indicato nel documento di trasporto.

Se il luogo indicato non risulta essere il luogo di immissione in consumo (né deposito fiscale ricevente, né dogana in uscita), il presupposto del tributo non si perfeziona e l'accisa non è dovuta. Pertanto ci sarà tassazione solo se i prodotti sono immessi in consumo in Italia.

Anche tale ultima circostanza ci consente di identificare l'accisa quale imposta sul consumo gravante sul consumatore.

In caso di irregolarità⁹⁸ nella circolazione dei prodotti, l'art. 7, comma 1, lett. d), TUA, detta una presunzione legale relativa secondo cui, qualora i prodotti spediti dal territorio dello Stato non giungano a destinazione in un altro Stato membro e non sia possibile stabilire il luogo in cui siano stati immessi in consumo, l'irregolarità o l'infrazione si considera essersi realizzata nel territorio dello Stato.

In tal caso, l'aliquota applicabile è quella in vigore alla data di spedizione dei prodotti, facendosi in tal modo coincidere, ancora in via presuntiva, la data di spedizione con quella di immissione in consumo.

Ne consegue, inoltre, che il titolare del deposito fiscale dal quale avviene (anche in via presuntiva) l'immissione in consumo resta sempre obbligato al pagamento dell'accisa, a nulla valendo in contrario che il trasporto sia stato effettuato da terzi e che il trasportatore si sia personalmente reso garante del pagamento del tributo⁹⁹.

Ancora con riguardo alla circolazione dei prodotti, l'irregolare introduzione nel territorio italiano e, più in generale, comunitario realizza l'immissione in consumo¹⁰⁰.

⁹⁸ Per irregolarità si intende il mancato rispetto delle regole di circolazione previste dalla normativa europea e nazionale per i prodotti soggetti ad accisa. La sottrazione di prodotto al regime sospensivo, che è la più tipica irregolarità, si ha quando il prodotto arrivato a destinazione non corrisponda quantitativamente a quello spedito come riportato nei documenti di circolazione. Altra ipotesi è quella in cui il prodotto non giunga a destinazione, ma venga sottratto (furto, rapina, ecc.).

⁹⁹ Cass. 20 maggio 2011, nn. 11220 e 11221, per le quali «nel caso in cui prodotti soggetti ad accisa siano partiti dall'Italia e si accerti che il timbro della dogana attestante la fuoriuscita degli stessi dalla Comunità europea (nella specie quello della dogana tedesca) sia falso, non potendosi ritenere accertato né il luogo della falsificazione, né quello dell'immissione in consumo, è l'Agenzia delle Dogane italiana a poter contestare l'infrazione ed a procedere al recupero dell'accisa». Su tale ultimo profilo, cfr. FIORENTINO, *Cessione in regime di sospensione di accisa e implicazioni nel procedimento tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, p. 597 ss.

¹⁰⁰ Conducono a tale conclusione, per l'ordinamento europeo, l'art. 7, par. 2, lett. a), Direttiva n. 2008/118/CE e, per quello interno, l'art. 2, comma 1, lett. a), TUA.

In ogni caso, lo svincolo irregolare dal regime sospensivo non determina immissione in consumo e conseguenziale nascita dell'obbligazione doganale quando i prodotti siano sequestrati dalle autorità doganali all'atto della loro introduzione nel territorio dell'UE, e contemporaneamente o successivamente siano eliminate da tali autorità, senza aver mai cessato di essere in loro possesso¹⁰¹.

In termini generali, per i prodotti sottoposti ad accisa va presentata all'Amministrazione finanziaria una dichiarazione annuale contenente i dati dei quantitativi forniti nell'anno precedente.

È prevista inoltre, la presentazione di una dichiarazione mensile da parte dei soggetti tenuti ad assolvere le accise non armonizzate (art. 61, comma 1, lett. d), TUA).

Negli impianti, nelle officine e nei depositi in cui sono fabbricati o sono stoccati i prodotti sottoposti ad accisa vanno apposti sigilli e misuratori che devono assicurare l'esatta rispondenza tra i beni in giacenza e quelli risultanti dai registri contabili, nonché a verificare l'esatto quantitativo di quelli estratti.

Sigilli e misuratori sono apposti anche ai mezzi che trasportano prodotti soggetti ad accisa¹⁰².

Ciò che è stato messo in luce è che il nucleo centrale che caratterizza la circolazione dei prodotti soggetti ad accisa è rappresentato dal deposito fiscale. Si tratta di una struttura strettamente collegata agli adempimenti strumentali che deve porre in essere il soggetto passivo dell'accisa e che incidono poi sulla liquidazione e sulla fase del controllo gestiti dall'Amministrazione doganale.

L'altro aspetto rilevante è che il deposito fiscale incide sulla corretta nascita dell'obbligazione tributaria e quindi sul soggetto che effettivamente deve pagare l'imposta con riflessi sulle variegata figure soggettive riconosciute dal TUA all'interno della circolazione dei prodotti soggetti ad accisa.

¹⁰¹ In giurisprudenza cfr.: Corte di Giustizia UE 29 aprile 2010, causa C-230/08, in *Dir. prat. trib.*, 2011, p. 1023, con nota di ELIA, *L'irregolare introduzione di merci nel territorio doganale comunitario: conseguenze in materia di dazi doganali, accise ed iva*, il quale ritiene che «il rapporto doganale d'imposta sia strettamente collegato al sistema di tassazione delle accise, definite come tributi a fattispecie con formazione progressiva in quanto sorgono con la fabbricazione o con il consumo di determinate categorie di beni e divengono esigibili al verificarsi di alcune condizioni tutte riconducibili o assimilabili alla immissione in consumo. Per i giudici europei le norme che disciplinano l'IVA, i tributi doganali e le accise, devono essere interpretate nel senso che le autorità dello Stato membro situato alla frontiera esterna della Comunità, mediante la quale sono state irregolarmente introdotte merci nel territorio doganale comunitario, sono competenti a riscuotere i tributi anche se tali merci sono state sequestrate successivamente in un altro Stato membro».

¹⁰² L'alterazione, la contraffazione, la rimozione ed il danneggiamento dei sigilli e dei misuratori costituisce un illecito penale (artt. 46, comma 1, e 47 TUA).

8. Segue: il regime del deposito fiscale per il gas naturale e la sua abrogazione

È opportuno a questo punto svolgere alcune considerazioni sul regime impositivo del gas metano/naturale vigente prima dell'intervenuta modifica del Testo Unico in virtù del recepimento della Direttiva 2003/96/CE, che ha ristrutturato il quadro comunitario della tassazione dei prodotti energetici.

Il gas metano era sottoposto ad accisa se destinato all'autotrazione, alla combustione per usi civili e per usi industriali, compresi gli usi termoelettrici.

La nascita del presupposto si identificava con la produzione (estrazione) o con l'importazione, mentre l'esigibilità del tributo si concretizzava con l'immissione in consumo¹⁰³.

Trattandosi di due momenti diversi, ai fini dell'applicazione delle disposizioni in materia di controllo, nell'intervallo di tempo che intercorreva tra l'estrazione o l'importazione e l'immissione in consumo, il prodotto circolava in sospensione d'imposta e si applicava il regime del deposito fiscale.

Per ciò che concerne la soggettività passiva, l'accisa era generalmente dovuta dai soggetti che vendevano direttamente il prodotto (immissione in consumo) ai consumatori finali o dai soggetti consumatori che utilizzavano le reti di gasdotti per il vettoriamento¹⁰⁴ del proprio prodotto.

L'art. 26, comma 4, TUA, nella versione novellata dall'art. 26, L. 23 dicembre 2000, n. 388, indicava tra gli obbligati al pagamento dell'accisa, anche «i soggetti consumatori che si avvalgono delle reti di gasdotti di prodotto proprio ... Possono essere riconosciuti soggetti obbligati al pagamento dell'accisa i titolari di raffinerie, di impianti petrolchimici e di impianti di produzione combinata di energia elettrica e di calore»¹⁰⁵.

Già la L. 9 gennaio 1991, n. 9, afferente «norme per l'attuazione del Piano energetico nazionale», autorizzava le società proprietarie di gasdotti a provvedere al «vettoriamento» nel territorio nazionale di gas naturale prodotto

¹⁰³ Prima degli anni '70 l'imposta gravava sul produttore ed era considerata una vera e propria imposta di fabbricazione (vedi *retro*, Cap. I). Cfr. ALESSI, *Monopoli fiscali, imposte di fabbricazione, dazi doganali*, cit. p. 71 ss.; BAGNOLI, *Imposte di fabbricazione*, in *Enc. dir.*, vol. XVI, cit. 168 ss. Anche la giurisprudenza (Cass. 23 giugno 1988, n.4277) riteneva estraneo il consumatore al rapporto tributario, per la Corte il soggetto passivo dell'imposta sul gas metano era il fornitore del prodotto e non il consumatore al quale il corrispondente onere veniva traslato in virtù di un fenomeno meramente economico.

¹⁰⁴ Il vettoriamento, come si desume dalla Delibera dell'Autorità per l'energia ed il gas, del 18 febbraio 1999, n. 13, è il servizio di trasporto del gas metano da un punto di consegna ad un punto di riconsegna.

¹⁰⁵ Cfr. F. CERIONI, *L'accisa sul gas metano*, in AA.VV., *Il diritto tributario comunitario*, a cura di Forte, Cerioni, Palachino, cit., p. 831 ss.

in Italia ed utilizzato in stabilimenti delle società produttrici, delle società controllate, delle società controllanti, o di società sottoposte al controllo.

La legge disponeva, inoltre, che il gas da vettoriare doveva possedere requisiti normali di intercambiabilità ed avere adeguate caratteristiche di trasportabilità e di contenuto di sostanze nocive¹⁰⁶.

La modifica della platea dei soggetti passivi contemplati dall'art. 26, D.Lgs. n. 504/1995, si è resa necessaria a causa della progressiva liberalizzazione del mercato del gas metano – avvenuta sulla scorta delle Direttive europee dirette alla creazione di un mercato interno più competitivo ed efficiente¹⁰⁷ – che ha portato alla separazione dell'attività di stoccaggio, trasporto e distribuzione da quelle di importazione e di vendita del gas, e conseguentemente, alla creazione di nuove figure professionali operanti sul mercato, diverse dal produttore e dal gestore del gasdotto.

Invero, il D.Lgs. 23 maggio 2000, n. 164, in attuazione della Direttiva 98/30/CE, nel sancire la liberalizzazione del mercato del gas, ha delineato i caratteri distintivi dei nuovi attori del mercato stesso, dando le seguenti definizioni:

- a) *cliente finale*, è il consumatore che acquista il gas per uso proprio;
- b) *cliente grossista*, è la persona fisica o giuridica che acquista e vende il gas naturale e che non svolge attività di trasporto o distribuzione all'interno o all'esterno del sistema in cui opera;
- c) *cliente idoneo*, è la persona fisica o giuridica che ha la capacità di stipulare contratti di fornitura, acquisto e vendita con qualsiasi produttore, importatore, distributore o grossista, sia in Italia, sia all'estero;
- d) *clienti*, sono i clienti grossisti o finali di gas naturale, nonché le imprese di gas naturale che acquistano gas naturale.

L'ampliamento del novero degli operatori del mercato del gas naturale non ha portato ad una estensione illimitata della soggettività tributaria, bensì solo al riconoscimento della soggettività ai "clienti grossisti" che acquistano il gas dai grandi distributori per rivenderlo ai clienti finali.

Obbligati al pagamento dell'accisa sono coloro (produttore, depositario o cliente grossista) che vendevano "direttamente" il gas al consumatore fi-

¹⁰⁶ Le condizioni ed il corrispettivo per il servizio di vettoriamento erano lasciate all'autonomia negoziale dei contraenti, i quali dovevano tener conto, però, della necessità di assicurare un'adeguata remunerazione degli investimenti, dei costi di esercizio, dei criteri in uso sui mercati europei del gas per la determinazione dei compensi di vettoriamento e dei conseguenti livelli, nonché dell'andamento del mercato dell'energia. In caso di mancato accordo tra le parti, le condizioni ed il corrispettivo erano stabiliti dal CIP.

¹⁰⁷ Direttiva 22 giugno 1998, n. 98/30/CE e Direttiva 26 giugno 2003, n. 2003/55/CE.

nale; i soggetti consumatori (in teoria anche gli stessi clienti idonei) che si avvalgono delle reti di gasdotti per il vettoriamento di prodotto proprio; gli esercenti, i distributori stradali di gas metano per autotrazione, che detengono presso l'impianto di distribuzione, impianti di compressione per il riempimento di carri bombolai; i titolari di raffinerie, di impianti petrolchimici e di impianti di produzione combinata di energia elettrica e di calore, che ne fanno espressa richiesta all'Ufficio competente.

L'accertamento dell'accisa viene effettuato sulla base di una dichiarazione annuale contenente tutti gli elementi necessari per la determinazione del debito d'imposta, tra i quali assumono rilevanza le fatture emesse da parte dei soggetti obbligati ai consumatori finali¹⁰⁸.

La tutela degli interessi erariali connessi all'estrazione, alla produzione e alla circolazione del gas aveva indotto il Legislatore nazionale ad estendere il regime del deposito fiscale alle reti nazionali di gasdotti ed alle reti di distribuzione.

Tale scelta rappresentava indubbiamente una forzatura delle norme comunitarie che hanno istituito e disciplinato il regime del deposito fiscale.

Le predette norme, infatti, fissano tuttora alcuni concetti vincolanti ai fini del riconoscimento della qualifica di deposito fiscale, e precisamente:

– definiscono il deposito fiscale come un luogo fisico in cui il prodotto è detenuto in condizione statica ed in sospensione d'imposta (quindi con debito d'imposta già accertato);

– prevedono che il trasferimento di prodotti in regime sospensivo determini automaticamente lo spostamento del debito d'imposta verso l'impianto destinatario, con obbligo di emissione del documento di accompagnamento;

– impongono l'obbligo di versare una cauzione a garanzia del pagamento dei diritti di accisa gravanti sul prodotto in deposito e su quello trasferito.

La normativa di diritto interno, che applicava alla tassazione del gas il regime del deposito fiscale, appariva piuttosto fuorviante rispetto alla disciplina comunitaria in quanto:

– considerava le reti di trasporto e di distribuzione come impianti di stoccaggio dinamici, senza alcun riferimento alla gestione;

– la movimentazione del gas tra le reti di trasporto e le reti di distribuzione non comportava alcun trasferimento del debito di imposta ed avveniva senza l'emissione del documento di accompagnamento;

¹⁰⁸ Cfr. CAMERINELLI, GIOVINAZZO, *L'accisa sul gas naturale*, in AA.VV., *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, cit., p. 693 ss.

– non era richiesto alcun deposito cauzionale a garanzia del pagamento delle accise;

– non si prevedevano abbuoni di imposta per i cali di giacenza o di trasporto previsti.

È altresì opportuno precisare che, mentre le norme che disciplinano il regime del deposito fiscale individuano nel suo titolare il soggetto obbligato al pagamento delle accise, indipendentemente dalla titolarità civilistica del prodotto, nel settore del gas le norme emanate a seguito della liberalizzazione del mercato vietano, in via generale, al titolare di reti di trasporto e di distribuzione di effettuarne la commercializzazione e quindi di acquisire la qualità di soggetto obbligato.

La stessa Amministrazione doganale¹⁰⁹ ha ribadito che per l'applicazione della disciplina del regime del deposito fiscale nei casi particolari del gas metano in bombole e del gas movimentato in metanodotti «non può prescindersi dal tener conto della peculiarità del prodotto e delle modalità della sua movimentazione, nonché del fatto che il sistema impositivo vigente ha le caratteristiche di un'imposta di consumo ...».

Nella stessa circolare si precisava, in relazione al metano movimentato in metanodotti, che «anticipando un indirizzo che sta delineandosi in sede comunitaria per quanto riguarda gli oleodotti, viene considerata come unico deposito fiscale ogni rete di metanodotti gestita da un unico soggetto, intendendosi la rete medesima come impianto di stoccaggio “dinamico” del prodotto in questione. Fanno parte integrante della rete, purché gestiti dall'esercente della medesima, i pozzi di estrazione dal sottosuolo nazionale, le cabine di immissione e misura di metano di provenienza extranazionale, gli eventuali stoccaggi in caverna, i punti di consegna agli utenti diretti (ivi compresi i gestori di reti di distribuzione cittadina), le stazioni di compressione in bombole e gli annessi stoccaggi».

In base alle suesposte considerazioni appare evidente che la normativa che disciplina i tradizionali depositi fiscali non risulta applicabile alla gestione fiscale delle reti di trasporto e di distribuzione poiché le quantità espresse in volume introdotte nelle reti di trasporto non possono essere fisicamente controllate, sia per la giacenza nel sistema, sia per il trasporto.

Infatti, contestualmente all'immissione nelle reti viene consegnato alla rete di distribuzione ovvero al cliente finale direttamente collegato una stessa quantità di prodotto equivalente dal punto di vista calorico.

¹⁰⁹ Circ. Ag. Dogane 20 marzo 1993, n. 76/D.

Pertanto è possibile formulare solamente un bilancio energetico e non di massa.

Orbene, fino al 31 maggio 2007, l'art. 26, comma 5, TUA, ha previsto la gestione in regime di deposito fiscale dei seguenti impianti:

- le reti nazionali e regionali di gasdotti;
- le reti di distribuzione locali, comprese le interconnesse;
- gli impianti utilizzati per le operazioni di liquefazione del gas naturale, o di scarico, stoccaggio e rigassificazione di GNL;
- l'impianto utilizzato per lo stoccaggio di gas naturale di proprietà o gestito da un'impresa di gas naturale; l'insieme di più concessioni di stoccaggio relative ad impianti ubicati nel territorio nazionale e facenti capo ad un solo titolare potevano costituire, anche ai fini fiscali, un unico deposito fiscale;
- il terminale di trattamento ed il terminale costiero con le rispettive pertinenze;
- gli impianti di compressione.

In relazione alla titolarità degli obblighi ed alla conseguente responsabilità fiscale, l'Amministrazione doganale¹¹⁰ ha rilevato che incombe il controllo sul titolare del deposito fiscale fin quando il prodotto resta lì custodito e non viene consegnato ad altro deposito o a soggetto obbligato al pagamento delle accise; quindi, la responsabilità dell'esercente il deposito fiscale mittente termina con l'avvenuta conclusione dell'operazione di trasporto.

Al depositario compete altresì la responsabilità fiscale delle stazioni di misura che fanno parte integrante del deposito fiscale a prescindere dalla titolarità della proprietà e della gestione delle stesse. Tali stazioni sono funzionali all'esercizio del deposito e ne costituiscono elemento inscindibile dal momento che la norma fiscale non prevede obblighi specifici per siffatte attrezzature.

Per quanto riguarda i pozzi di coltivazione, dall'art. 26, comma 5, D.Lgs. n. 504/1995, si evince che gli stessi non sono qualificabili come depositi fiscali e pertanto non possono essere gestiti in tale regime.

Conseguentemente il gas estratto dai pozzi, diversi da quelli adibiti a stoccaggio, deve essere contabilizzato e quindi risultare dalle dichiarazioni del soggetto che gestisce l'impianto di trattamento che si identifica in un deposito fiscale.

Il D.Lgs. n. 26/2007 ha determinato una sostanziale modifica al regime impositivo del gas naturale. La precedente normativa di diritto interno aveva come oggetto il gas metano e non il gas naturale, che peraltro, non rientrava tra i prodotti soggetti ad accisa armonizzata.

¹¹⁰ Circ. Ag. Dogane 26 luglio 2002, n. 48/D.

L'art. 1 del D.Lgs. cit., dispone che le espressioni "oli minerali", "metano" o "gas metano", ovunque ricorrano nel TUA sono sostituite, rispettivamente, dalla dizione "prodotti energetici" e "gas naturale".

Con la prima modifica, il Legislatore, corrispondentemente alla previsione della Direttiva, ha esteso l'ambito applicativo del TUA alla più ampia categoria dei prodotti energetici, costituita solo in parte dagli oli minerali.

La seconda modifica introdotta elimina il contrasto interpretativo circa la tassabilità delle diverse tipologie di gas metano immesse in consumo, in quanto sottopone ad accisa, in base al dettato della Direttiva 2003/96/CE, tutte le sostanze rientranti nella più generica voce NC 2711, alla quale la miscela gassosa in esame sicuramente appartiene.

Pertanto, a seguito della Direttiva europea che ha inserito il gas naturale tra i prodotti energetici gli Stati membri hanno dovuto sottoporlo ad accisa, adeguando la normativa nazionale e sostituendo interamente l'art. 26, TUA.

Secondo le nuove norme, il gas naturale destinato alla combustione per usi civili e per usi industriali (compresi i termoelettrici) ed alla carburazione è sottoposto ad accisa al momento della fornitura ai consumatori finali ovvero al momento del consumo del prodotto estratto per uso proprio (nel caso di destinazioni diverse il consumo è fuori dal campo di applicazione delle accise).

La nascita dell'obbligazione tributaria, come già visto, coincide quindi con l'esigibilità del tributo: l'atto di immissione al consumo o fornitura al consumatore finale.

La previsione espressa della "fornitura" al consumatore, quale presupposto dell'imposta, ha fatto venir meno il regime del deposito fiscale¹¹¹.

Pertanto, con decorrenza 1° giugno 2007, gli impianti della filiera del gas naturale (stoccaggio, reti nazionali) non sono più gestiti in regime di deposito fiscale.

Per tali impianti non dovrà più essere corrisposto il diritto annuale di licenza. La gestione degli stessi avviene senza particolari vincoli di natura fiscale, salvo, per alcuni di essi, la contabilizzazione dei consumi interni in quanto si è dell'avviso che comunque debbano essere qualificati come stabilimenti di produzione di prodotti energetici.

¹¹¹ Come già detto, i soggetti obbligati erano, tra gli altri, coloro che vendevano direttamente il prodotto ai consumatori. Nella nuova versione dell'art. 26 TUA, si fa invece riferimento ai soggetti che procedono alla fatturazione del gas al consumatore finale. La modifica è di derivazione comunitaria, infatti, l'art. 21, par. 5, della Direttiva 2003/96/CE, prevede che il gas naturale è soggetto ad imposizione e che il suo presupposto si realizza con la fornitura del gas al consumatore finale. Per ulteriori dettagli cfr., SORRENTINO, PASCIA, *Le accise. Prodotti energetici ed elettricità*, cit., p. 155 ss.

In conclusione, la non imponibilità del gas naturale prima della fornitura o dell'autoconsumo ha comportato il venir meno del regime del deposito fiscale e dei conseguenziali controlli sulla circolazione del gas.

La vicenda del regime del deposito fiscale nel settore del gas naturale conferma come ci sia una stretta connessione tra profilo sostanziale e profilo applicativo. Infatti, con le modifiche intervenute, il presupposto dell'accisa sul gas si fa coincidere con la fornitura al consumatore che si identifica come soggetto passivo, in senso sostanziale, al quale deve essere collegato l'indice di capacità contributiva rappresentato dal consumo, indipendentemente dal diritto di rivalsa previsto dal Legislatore.

9. La rilevanza della dichiarazione di consumo nelle accise sull'energia elettrica e sul gas naturale

Prima di trattare le peculiarità che riguardano la dichiarazione di consumo delle accise sull'energia elettrica e sul gas naturale, è opportuno soffermarsi brevemente sui profili generali della dichiarazione tributaria.

Con la riforma tributaria degli anni '70 si modifica sensibilmente il sistema di attuazione del prelievo: la diffusione dei tributi periodici alla massa dei consociati, infatti, impone nuove regole.

Si afferma così non solo la c.d. autoliquidazione del tributo in base alla dichiarazione da parte dello stesso contribuente, ma anche la stessa mera eventualità dell'avviso di accertamento, il quale da atto rappresentativo della funzione impositiva, abbraccia la più limitata funzione di controllo del corretto operato degli obblighi dei contribuenti.

In concreto il tributo deve trovare compiuta attuazione senza interventi dell'Amministrazione finanziaria. Se il contribuente non dichiara integralmente il tributo, o non versa, è compito dell'Amministrazione emettere un avviso di accertamento, entro termini previsti a pena di decadenza, per determinare il tributo e irrogare le sanzioni amministrative.

Distinto dal potere di determinare il tributo è quello di riscuotere, anche coattivamente, le somme non versate.

Nel settore delle accise l'azione dell'Amministrazione doganale è soggetta a prescrizione, non a decadenza.

Inoltre, l'inadempimento da parte del contribuente comporta l'attivazione della procedura sanzionatoria, il procedimento-base è quindi quello sanzionatorio, non quello impositivo.

Sotto diverso profilo, va osservato come non vi sia una normativa unita-

ria della dichiarazione tributaria, emergendo una varietà di discipline in dipendenza dei vari tributi, dovendo correlarsi ai diversi presupposti e alle diverse basi imponibili.

Solo dal punto di vista formale dell'atto (vizi, termini, ecc.) vi è stato un tentativo di uniformare la disciplina: presupposti dell'obbligo dichiarativo e relativo contenuto rimangono prerogativa della disciplina delle singole imposte, in specie periodiche.

Infatti, è proprio con riferimento a queste che la dichiarazione assume un significato particolarmente rilevante, anche se si rinviene in relazione ad altri tributi, pur senza dimenticare che, restando un mero strumento attuativo, il legislatore ne può prescindere, scegliendo tecniche applicative diverse.

Oggi la dichiarazione è mezzo potenzialmente esclusivo ai fini della fisiologica attuazione dei grandi tributi periodici. Tale esito, almeno per le imposte sui redditi, è stato raggiunto senza modifiche del *corpus* normativo che disciplina l'atto: sono mutati il sistema e la posizione della dichiarazione al suo interno.

Simile disciplina, tutta orientata alla conoscenza dell'amministrazione finanziaria, si rinviene anche indagando i presupposti dell'obbligo dichiarativo, i quali (infatti) prescindono dall'esistenza di un'imposta o addirittura di una base imponibile, come per i redditi soggetti alle scritture contabili (e ad analoghe conclusioni si giunge anche per l'IVA e per l'IRAP): lo stesso contenuto dell'atto si caratterizza non in termini di risultato (base imponibile o imposta che sia), ma con riguardo ai singoli elementi positivi o negativi che concorrono a determinarlo, espressi in via tendenzialmente analitica¹¹².

Sembra imprescindibile, pertanto, connotare la dichiarazione tributaria quale atto funzionale alla conoscenza dell'amministrazione finanziaria: si spiega, quindi, come la dottrina abbia sempre privilegiato la qualificazione di manifestazione di scienza¹¹³; taluno, valorizzando la complessa ricostruzione

¹¹² Così NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, Torino, 2008, p. 40 ss.

¹¹³ La natura giuridica di dichiarazione di scienza, applicabile a tutte le imposte, è stata sempre confermata sia dalla giurisprudenza di merito, cfr. Comm. trib. reg. Puglia, 22 ottobre 2012, n. 65; Comm. trib. prov. Brindisi, 27 febbraio 2013, n. 47, secondo cui la mancata esposizione del credito nella dichiarazione annuale IVA esclude il diritto di detrarre l'eccedenza nell'anno successivo o di chiedere il rimborso con le modalità previste dall'art. 30, D.P.R. n. 633/1972, ma non implica che il contribuente, dopo aver versato somme non dovute, perda il diritto di chiedere la restituzione delle somme, in quanto la dichiarazione non assume carattere confessorio e non costituisce fonte dell'obbligazione tributaria; sia dalla giurisprudenza di legittimità, cfr. Cass. 22 gennaio 2013, n. 1427, la quale riafferma il principio secondo cui in tema di agevolazioni fiscali, la dichiarazione del contribuente, affetta da errore, sia di fatto che di diritto, commesso dal dichiarante in sede di redazione, è sempre emendabile e ritrattabile, quando possa derivare l'assoggettamento del

giuridica dei fatti da esporre nell'atto, ha preferito caratterizzare la dichiarazione come manifestazione di giudizio¹¹⁴.

Sulla base delle considerazioni effettuate, la dichiarazione tributaria assume senz'altro la qualificazione di mero atto (obbligato di verità), attuando una fattispecie legale volta alla conoscenza delle situazioni fiscalmente rilevanti da parte dell'amministrazione finanziaria. In questo contesto, la funzione di conoscenza verrà assolta, e quindi la fattispecie legale informativa sarà realizzata, solo in presenza di corrispondenza tra il dichiarato e il reale.

Giova osservare, comunque, come la normativa della dichiarazione, in specie quella sui redditi, abbia ampliato nel tempo il contenuto dell'atto, oggi comprensivo di molteplici contenuti: si pensi da un lato alla disciplina delle deduzioni, delle detrazioni, dei crediti d'imposta, istituiti che (sia pure in via puramente eventuale) agiscono a valle dell'imponibile o dello stesso tributo lordo, e, d'altro lato alle opzioni¹¹⁵ circa possibili regimi speciali, contabili o inerenti alla stessa determinazione dell'imposta.

Tali opzioni, di regola, devono essere effettuate in sede di dichiarazione tributaria, dei redditi o IVA che sia, qualificando in modo autonomo quella parte dell'atto, che evidentemente esprime una manifestazione non di mera scienza, ma di volontà.

Per quanto riguarda l'IVA si possono svolgere considerazioni autonome, ma sostanzialmente analoghe nelle conclusioni: la relativa dichiarazione è tradizionalmente qualificata come "riepilogativa" di adempimenti precedenti (connessi alla registrazione delle singole operazioni rilevanti ai fini del tributo e alle conseguenti liquidazioni mensili o trimestrali).

La dichiarazione, anche in questo caso, è di scienza, per quanto concerne l'ammontare delle operazioni imponibili, non potendosi comunque limitare ad un mero riepilogo.

Se si identifica un sistema unico di tassazione sui consumi con propri prin-

dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico, non avendo natura di atto negoziale e dispositivo, ma recando una mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti.

¹¹⁴In particolare v. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, 2001, p. 342 ss.; inoltre MANZONI, VANZ, *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Torino, 2007, p. 235; NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, cit., p. 109; ID., *Dichiarazione tributaria*, in *Treccani on line*, 2016.

¹¹⁵Secondo Cass. 21 maggio 2001, n. 6886, in *Giur. it.*, 2001, p. 2409, le opzioni contenute nelle dichiarazioni fiscali hanno carattere negoziale e sono assoggettate, in linea di principio, alle norme dei contratti, per cui l'errore può assumere rilevanza solo quando sia essenziale e riconoscibile.

cipi, inteso nel senso di voler distinguere questo sistema dal sistema della tassazione del reddito o del patrimonio e quindi, valorizzando l'oggetto della tassazione che si estrinseca nel consumo, allora anche per la dichiarazione di consumo che caratterizza alcune tipologie di accise (gas ed energia elettrica) si possono svolgere alcune considerazioni sulla struttura omogenea rispetto all'IVA.

Sia per l'IVA che per le accise il Legislatore, recuperando la sovraordinata disciplina comunitaria, ha incentrato tutti gli obblighi in capo ad un soggetto, nonostante questo, per specifico dettato normativo, a sua volta debba operare la "rivalsa" sul terzo (obbligo di rivalsa nell'IVA, diritto di rivalsa nell'accisa sull'energia elettrica e sul gas naturale), in relazione al quale si pongono problematiche circa la riferibilità della capacità contributiva (v. *retro*, Cap. III).

Emerge la figura del contribuente di fatto (o consumatore finale), privo di obblighi nei confronti dell'amministrazione finanziaria pur se assoggettato all'onere economico del prelievo.

In tale quadro, il presupposto di entrambe le imposte (IVA e accise) è stato individuato nell'immissione in consumo¹¹⁶.

Per quel che interessa e al di là della giustificazione costituzionale dell'IVA e delle accise, l'elemento del relativo presupposto è rappresentato dall'operazione imponibile – per l'IVA – dal consumo – per le accise, al verificarsi dei quali sorge l'obbligo/diritto di rivalsa e l'obbligo di emettere la documentazione contabile, cui seguono ulteriori obblighi funzionali al versamento.

Il realizzarsi della singola operazione, pertanto, costituisce un credito (di rivalsa) verso il cessionario.

Conseguentemente, si concretizza solo un elemento che concorre alla realizzazione della fattispecie tributaria, la quale si perfezionerà nell'ambito del periodo di imposta, anteriormente al quale le direttrici obbligatorie non sono ancora delineate nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Debiti e crediti d'imposta, insomma, sorgono solo nell'ambito della procedimentalizzazione per masse e non nascono dalla singola specifica operazione¹¹⁷.

¹¹⁶ Per la configurazione dell'IVA come imposta sul consumo oltre a quanto già citato in precedenza (v. *retro*, Cap. III), cfr. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, cit., p. 17 ss.; ID., *L'i.v.a.: verso un'ulteriore revisione*, in *Riv. dir. fin.*, 1978, I, p. 592; SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, cit., p. 1287, ss.; per la svalutazione, in chiave giuridica, del consumo, cfr. COMELLI, *Iva comunitaria e Iva nazionale*, cit., p. 952 ss.

¹¹⁷ Su tale profilo cfr. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, cit., pp. 81-83; BASILAVECCHIA, *Situazioni creditorie del contribuente e attuazione del tributo*, Pescara, 2000, ed. provv., p. 106.

Nello specifico settore delle accise sull'energia elettrica e sul gas naturale, la liquidazione dell'imposta effettivamente dovuta e l'accertamento dei consumi sono effettuati sulla base di dichiarazioni annuali contenenti tutti gli elementi necessari per la determinazione del debito d'imposta e per il monitoraggio dei quantitativi di energia e di gas movimentati nel corso dell'anno¹¹⁸.

Anche nelle accise, come per l'IVA, il fatto costitutivo dell'obbligo dichiarativo non coincide con il presupposto del tributo, bensì si estrinseca in una situazione giuridica di mera potenzialità soggettiva del verificarsi del presupposto stesso, pertanto la dichiarazione è funzionale alla conoscenza dell'amministrazione, da utilizzarsi nell'esercizio delle proprie funzioni.

Le dichiarazioni annuali di consumo sono presentate entro il mese di marzo dell'anno successivo a quello cui la stessa si riferisce, (art. 26, comma 13, e art. 55, comma 1, TUA) ed hanno ad oggetto dati diversi a seconda che tenuti alla loro presentazione siano i soggetti obbligati al pagamento del tributo, o i soggetti non tenuti al pagamento¹¹⁹.

Relativamente al consumo del gas naturale, i soggetti obbligati al pagamento dell'accisa (art. 26, comma 7, TUA) sono: a) i soggetti che procedono alla fatturazione del gas naturale ai consumatori finali; b) i soggetti che acquistano per uso proprio gas naturale da Paesi comunitari o da paesi terzi, avvalendosi delle reti di gasdotti ovvero di infrastrutture per il vettoriamiento del prodotto; c) i soggetti che acquistano il gas naturale confezionato in bombole o altro recipiente da altri Paesi comunitari o da Paesi terzi; d) i soggetti che estraggono per uso proprio gas naturale in territorio nazionale.

Per l'art. 26, comma 8, TUA, possono essere riconosciuti come soggetti obbligati, su richiesta, i gestori delle reti di gasdotti nazionali per il solo gas naturale impiegato per il vettoriamiento del prodotto.

Relativamente al consumo dell'energia elettrica, i soggetti obbligati al pagamento dell'accisa sono quelli indicati dall'art. 53, comma 1, TUA, vale a dire: a) i soggetti che procedono alla fatturazione dell'energia elettrica ai consumatori finali; b) gli esercenti le officine di produzione di energia elettrica

¹¹⁸ Per ulteriori approfondimenti, cfr. DE CHIARA, *La dichiarazione di consumo di energia elettrica e gas naturale*, in AA.VV., *Prodotti energetici, ambiente e fisco*, Milano, 2009, p. 277; CAMERINELLI, GIOVINAZZO, *L'accisa sul gas naturale*, in AA.VV., *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, cit., p. 704.

¹¹⁹ L'Amministrazione doganale ha confermato che la determinazione del debito d'imposta sul gas naturale deve essere effettuata sulla base delle quantità di prodotto fornito agli utenti, come risulta dalle fatture emesse nel corso del periodo d'imposta, indipendentemente dal periodo di consumo cui le fatture stesse si riferiscono. Ciò comporta che nello stesso periodo i consumi fatturati possono non corrispondere ai volumi di gas naturale importati dall'estero, acquistati o estratti (Nota Ag. Dogane 3 febbraio 2011, prot. n. 13721).

utilizzata per uso proprio; c) i soggetti che utilizzano l'energia elettrica per uso proprio con impiego promiscuo, con potenza disponibile superiore a 200 KW; c *bis*) i soggetti che acquistano, per uso proprio, energia sul mercato elettrico, limitatamente al consumo di detta energia.

Ai sensi dell'art. 53, comma 2, TUA, possono essere riconosciuti come soggetti obbligati, su richiesta: a) i soggetti che acquistano, per uso proprio, energia elettrica utilizzata con impiego unico previa trasformazione o conversione, comunque effettuata, con due o più fornitori, qualora abbiano consumi mensili superiori a 200.000 KWh.

Ed invero, per i soggetti obbligati al pagamento del tributo, l'adempimento dichiarativo annuale si sostanzia nella comunicazione dei dati relativi al volume effettivo dei consumi annuali, alla liquidazione del debito di imposta e alla determinazione sia del conguaglio rispetto agli acconti dovuti nell'anno precedente, sia delle rate di acconto dovute per il periodo di imposta a cui l'obbligo dichiarativo fa riferimento.

Invece, per i soggetti che, seppure non obbligati al pagamento del tributo, hanno l'obbligo strumentale di inviare i dati relativi alla movimentazione del gas naturale e dell'energia elettrica, l'adempimento annuale consiste nella comunicazione dei dati relativi al gas naturale trasportato¹²⁰ o all'energia elettrica prodotta, immessa in rete o trasportata¹²¹: si tratta della cosiddetta "dichiarazione riepilogativa".

La dichiarazione di consumo rappresenta uno strumento per calcolare il debito d'imposta ed ha il valore di una dichiarazione di scienza.

Nella dichiarazione annuale in materia di energia elettrica, assume un ruolo rilevante la tipologia di combustibile utilizzato per la produzione dell'elettricità.

Con particolare riferimento alla tipologia bisogna tener conto del potere calorifico e della capacità di emissione dell'anidride carbonica, poiché come già detto, per determinare l'accisa è necessario un criterio quantitativo ed un parametro di natura qualitativa¹²².

¹²⁰ La dichiarazione riepilogativa del gas naturale deve essere presentata dai soggetti che effettuano l'attività di vettoriamento *ex* art. 26, comma 14, TUA, obbligati a tale adempimento al fine di fornire i dati relativi al gas naturale trasportato, rilevati nelle stazioni di misura.

¹²¹ La dichiarazione riepilogativa dell'energia elettrica deve essere presentata dai soggetti indicati nell'art. 53 *bis*, commi 1 e 2, TUA: quelli cioè che producono energia elettrica non esclusa dal campo di applicazione dell'accisa, diversi dai soggetti obbligati al pagamento e quelli che effettuano l'attività di vettoriamento di energia. Tali soggetti devono presentare la dichiarazione al fine di fornire i dati relativi all'energia elettrica prodotta e a quella immessa nella rete di trasmissione o distribuzione.

¹²² Sul punto si è espressa la giurisprudenza di merito, cfr. Comm. trib. reg. Puglia, 29 marzo 2011, n. 73.

È necessaria qualche precisazione per ciò che concerne la dichiarazione di consumo per l'energia elettrica in quanto, a partire dal modello di dichiarazione dell'anno 2013, si rileva l'introduzione di importanti novità.

L'art. 9, comma 2, D.L. 2 marzo 2012, n. 16, conv. con modificazioni, dalla L. 26 aprile 2012, n. 44, ha introdotto il comma 8 *bis*, dell'art. 53 TUA, il quale dispone che «I soggetti di cui al comma 1, lett. a), indicano tra gli elementi necessari per l'accertamento del debito d'imposta, richiesti per la compilazione della dichiarazione annuale, i consumi fatturati nell'anno con l'applicazione delle aliquote di accisa vigenti al momento della fornitura ai consumatori finali¹²³».

Con l'intervenuta modifica si introduce anche nel settore dell'energia elettrica la modalità di compilazione della dichiarazione di consumo utilizzata per il gas naturale, relativamente alle forniture ai consumatori finali.

Vengono così definitivamente chiariti i dubbi interpretativi sorti a seguito della liberalizzazione del mercato elettrico e della sostanziale equiparazione tra il settore dell'energia elettrica e quello del gas naturale attuata dall'art. 21, comma 5, Direttiva 2003/96/CE per ciò che concerne la vendita al consumo. Si differenziano, infatti, le modalità di compilazione della dichiarazione annuale da parte dei soggetti obbligati che fatturano l'elettricità ai consumatori finali, da una parte, rispetto a quelli che esercitano una officina di produzione o di acquisto per uso proprio, dall'altra, relativamente ai dati di consumo idonei all'accertamento e alla liquidazione del debito d'imposta nell'anno di riferimento.

A differenza di quanto avviene per le officine elettriche di produzione o di acquisto per uso proprio, per le quali rilevano i consumi avvenuti nell'anno solare quantificati generalmente mediante le risultanze dei contatori installati, il nuovo elemento richiesto per la compilazione della dichiarazione riguarda esclusivamente le forniture ai consumatori finali, in quanto la quantificazione dei consumi (effettivi o stimati) e l'assoggettamento ai corrispondenti regimi fiscali avviene in sede di fatturazione, con i tempi e le modalità che si sono venuti a delineare a seguito della separazione tra l'attività di distribuzione e quella di vendita¹²⁴.

Ovviamente, la determinazione a posteriori dei quantitativi forniti ai consumatori finali non può pregiudicare il momento in cui è sorta l'obbligazione tributaria e la corretta applicazione del regime fiscale, come specificato

¹²³ Nota Ag. Dogane 31 maggio 2012, n. 62488; Circ. Assonime 27 marzo 2014, n. 11.

¹²⁴ Come avviene per il gas naturale, tutti i passaggi di energia elettrica antecedenti al consumo non rientrano nel campo di applicazione delle accise e non comportano adempimenti ed obblighi specifici. Sul punto cfr. ALDEGHI, *L'accisa sull'energia elettrica*, in AA.VV., *Diritto doganale, delle accise dei tributi ambientali*, cit., p. 747.

dall'art. 52 TUA e, del resto, in sede di fatturazione, i consumi assoggettati ad accisa sono tassati con le aliquote vigenti al momento in cui risultano avvenuti; così come la tassazione per scaglioni di consumo, laddove prevista, deve essere applicata, su ogni singola fornitura, in relazione al verificarsi di specifiche quantità di consumo avutosi nell'arco temporale del mese.

Pertanto, per l'accertamento e per la liquidazione del debito d'imposta, i soggetti che procedono alla fatturazione dell'energia elettrica ai consumatori finali inseriranno, in dichiarazione, i consumi estrapolati dalle fatture emesse nell'anno oggetto di dichiarazione.

Il pagamento dell'accisa per ciascun anno è effettuato, alle scadenze stabilite per tali settori, in rate di acconto mensili determinate in sede di dichiarazione annuale, sulla base dei consumi accertati nella medesima dichiarazione.

L'Amministrazione finanziaria, tuttavia, sulla base dei dati tecnici e contabili disponibili, ha la facoltà di prescrivere rateizzazioni di acconto diverse; fermo restando che le somme eventualmente versate in più del dovuto sono detratte dai successivi versamenti.

Dai documenti di prassi¹²⁵ si evincono importanti principi, con specifico riferimento alle "rettifiche" (credito/debito) di fatturazione, che incidono sulla compilazione della dichiarazione.

Per ciò che concerne, in generale, l'emendabilità della dichiarazione, la giurisprudenza di legittimità è unanime nel ritenerla rettificabile, in quanto la dichiarazione, non essendo atto avente natura negoziale o dispositiva, rappresenta una mera dichiarazione di scienza e di giudizio; essa è pertanto, rettificabile allorquando il dichiarante intenda far emergere errori commessi che comportano un prelievo indebito¹²⁶.

In particolare, secondo l'Amministrazione doganale, per le "rettifiche" a conguaglio (emesse in occasione di una lettura effettiva del consumo) riferite a precedenti fatturazioni in acconto, non può essere applicato il termine

¹²⁵ Nota Ag. Dogane 3 marzo 2009, n. 26912; Nota Ag. Dogane 5 gennaio 2012, n. 1856/RU.

¹²⁶ Cass., sez. un., 25 ottobre 2002, n. 15063, in *Corr. trib.*, 2003, p. 51, con nota di LOGGOZZO, *Le sezioni unite della cassazione riconoscono la ritrattabilità della dichiarazione tributaria*. A seguito di tale decisione è stato abbandonato l'orientamento secondo cui il contribuente potrebbe rimediare agli errori commessi solo nel termine entro cui deve essere presentata la dichiarazione; decorso tale termine, potrebbero essere corretti soltanto gli errori materiali e di calcolo (cfr. ad esempio Cass. 25 luglio 1997, n. 6957, in *Giur. it.*, 1998, I, p. 184). Recentemente è intervenuta Cass., sez. un., 30 giugno 2016, n. 13378, con commento di NUSSI, *L'emendabilità della dichiarazione: l'occasione persa dalle Sezioni Unite*, in *Giur. trib.*, 2016, p. 936 ss., la quale, affrontando la problematica ha enunciato principi di diritto per indurre il Legislatore a creare una disciplina uniforme.

di decadenza previsto dall'art. 14 TUA; mentre, per le "rettifiche" relative ad errori di lettura o di applicazione del corretto regime fiscale (es. errore di digitazione dell'aliquota di accisa prevista, errore di lettura commesso dallo stesso cliente utilizzatore, ecc.), rispetto alle quali si configura un indebito versamento dell'imposta, trova applicazione la disciplina dell'art. 14 TUA.

Ne deriva che in presenza di posizioni creditorie o debitorie sia fiscalmente corretto distinguere le suindicate rettifiche rispetto ai consueti cicli di fatturazione delle forniture, in modo tale che a ciascuna rettifica possa essere ricondotto il relativo periodo di competenza.

Conseguentemente, nell'ipotesi di "rettifiche" a credito causate da errori nel regime applicativo, queste dovranno essere escluse dalla dichiarazione annuale di consumo qualora sia decorso il termine biennale previsto dall'art. 14 TUA, per ottenere il rimborso. Sull'altro fronte, qualora le "rettifiche" di fatturazione dovessero generare posizioni debitorie in capo ai clienti, queste dovrebbero essere escluse dalla dichiarazione annuale di consumo se è decaduto il termine prescrizione quinquennale previsto dall'art. 15 TUA, che consente all'Amministrazione di recuperare il tributo.

In tema di dichiarazione annuale di consumo, recentemente è emersa un'altra fattispecie rilevante che ha destato interesse anche da parte dell'Amministrazione doganale.

Come già detto, nella fase di liquidazione dell'accisa è risolutivo il momento della presentazione della dichiarazione annuale di consumo al fine di definire sia il debito d'imposta relativo all'anno di riferimento, sia i nuovi ratei mensili in acconto.

Le suddette rate di acconto sono determinate sulla base di un dodicesimo dei consumi dell'anno precedente e la ripartizione contabile è per ambiti provinciali; conseguentemente i soggetti che svolgono attività di vendita ai consumatori finali, maturano tanti conguagli a credito o a debito quante sono le province in cui operano.

Per effetto di tale meccanismo, può verificarsi che al conguaglio a credito maturato non corrisponda nella medesima provincia un debito, per i successivi versamenti di acconto, di pari importo.

Orbene, al fine di evitare esposizioni finanziarie alle quali non corrisponde una effettiva posizione debitoria, l'operatore che intende avvalersi del trasferimento contabile del credito risultante dalla dichiarazione annuale, presenta un'istanza sia all'Ufficio delle Dogane competente sulla provincia presso la quale è sorto il credito, sia all'Ufficio doganale presso cui vuole trasferire il credito.

Nei successivi trenta giorni l'Ufficio doganale presso cui è emerso il credito da dichiarazione, procede al riscontro della sua esistenza, sulla base degli elementi contenuti nella dichiarazione presentata e alla quantificazione

del credito da trasferire contabilmente, dandone comunicazione all'operatore richiedente¹²⁷.

Si tratta di una modalità di compensazione che sicuramente supporta gli operatori che si trovano contemporaneamente con crediti e debiti emergenti nelle variegate dichiarazioni di consumo e che potrebbero creare ingenti esposizioni finanziarie.

Alla luce delle considerazioni proposte, la dichiarazione di consumo, manifesta dati connessi all'annualità del prelievo, dapprima esposti solo secondo caratteri di parzialità e di provvisorietà in sede di comunicazione. La funzione di conoscenza, intesa in chiave di progressiva emersione degli elementi rilevanti ai fini della compiuta determinabilità dell'imposizione periodica, appare essenziale anche ai fini ricostruttivi della dichiarazione annuale di consumo, così come avviene per l'IVA e per le imposte sui redditi.

10. *Il rimborso del credito risultante dalla dichiarazione annuale di consumo*

Un altro profilo procedimentale che interessa il settore delle accise è quello riguardante il rimborso, il quale presenta molteplici analogie con l'IVA soprattutto per ciò che attiene al rimborso fisiologico correlato alla dichiarazione di consumo.

Da un punto di vista della teoria generale, il rimborso rappresenta una funzione essenziale nella disciplina di attuazione dei tributi, mediante la quale è possibile eliminare o riequilibrare gli effetti di una riscossione che risulti, per ragioni originarie o sopravvenute, indebita; in un sistema in cui strutturalmente gli obblighi di pagamento precedono la definitiva determinazione del dovuto, e nel quale la riscossione non segue, come sarebbe logico, l'accertamento, intrecciandosi invece con le varie fasi nelle quali quest'ultimo si sviluppa, è agevole comprendere cosa accadrebbe, quanto a rispetto della capacità contributiva, ove non fosse riconosciuto il diritto al rimborso di quanto

¹²⁷ Nota Ag. Dogane 26 febbraio 2016, n. 24497/RU. In tale contesto, l'Amministrazione doganale precisa che gli adempimenti amministrativi espletati per consentire l'utilizzo del credito eccedente gli importi dovuti per la provincia di competenza in altra provincia, si sostanziano in un mero riscontro della sussistenza del credito nella dichiarazione presentata sulla base dei dati dichiarati e delle altre eventuali informazioni in proprio possesso e non costituiscono, pertanto accertamento e/o riconoscimento del credito spettante. Tale attività procedimentale non esaurisce i poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria di cui all'art. 15 TUA, sulle dichiarazioni presentate, anche ai fini del recupero dell'accisa, eventualmente dovuta e non versata, nonché dell'applicazione di sanzioni per le irregolarità che saranno riscontrate nell'ambito delle attività di controllo espletate.

provvisoriamente dovuto e pagato, nel caso in cui le vicende attuative successive dimostrino insussistenti i presupposti per il pagamento.

Si distingue appunto tra rimborso da indebito originario, che si verifica quando il pagamento è sin dall'origine in tutto o in parte non dovuto, e rimborso da indebito sopravvenuto, quando il pagamento originariamente legittimo si rivela successivamente non giustificato; in questa seconda tipologia di rimborsi possono farsi rientrare (ma non vi è unanimità se si determini effettivamente un indebito, ancorché sopravvenuto) i cosiddetti rimborsi "da dichiarazione", che hanno straordinaria importanza e frequenza, anche dal punto di vista pratico: si allude, con tale termine, a quelle forme di indebito che si manifestano rispetto a pagamenti effettuati in via anticipata rispetto alla complessiva liquidazione del tributo dovuto (è il caso dell'IVA e delle accise) o rispetto addirittura allo stesso presupposto (è il caso delle ritenute e degli acconti nelle imposte sui redditi), e che possono essere riscontrate solo a posteriori, all'atto appunto delle liquidazioni tipiche della fase di presentazione della dichiarazione nei tributi a base periodica, come accade nelle imposte sui redditi quando le ritenute subite dal contribuente, o i versamenti d'acconto, risultino in sede di dichiarazione superiori al dovuto.

Nell'IVA, se la liquidazione annuale dimostra un'eccedenza di imposta detraibile rispetto a quella dovuta, non può parlarsi di riscossioni avvenute prima del presupposto, ma semplicemente di un meccanismo applicativo che dapprima prende in considerazione le operazioni attive e passive del soggetto passivo (a prescindere dall'effettivo esborso: l'eccedenza di IVA detraibile può formarsi anche per effetto di IVA addebitata al contribuente, anche se non ancora pagata), e solo in un secondo momento impone di effettuare la liquidazione del dovuto, sulla base delle operazioni ascrivibili all'anno solare.

Nel settore tributario l'istituto del "rimborso" si ricollega generalmente ad ipotesi di indebito oggettivo.

In altri termini, con tale procedimento si consente la restituzione di somme pagate in più dal contribuente a titolo d'imposta, in base ad una fattispecie imponibile non valida o non completamente realizzata.

Le cause del rimborso da indebito, vanno inoltre ravvisate in quelle vicende che investono a vario titolo la legge istitutiva del tributo e che incidono negativamente sull'esistenza o sulla misura del debito d'imposta già assolto (abrogazione, dichiarazione di illegittimità costituzionale, interpretazione autentica sfavorevole al Fisco)¹²⁸.

¹²⁸ Sui profili generali del rimborso v.: TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, p. 47 ss.; ID., *Rimborso delle imposte*, in *Noviss. dig. it.*, App. VI, Torino, 1986, p. 824 ss.;

Dal “rimborso” la dottrina distingue la “restituzione”, in cui la retrocessione dell’imposta pagata dal contribuente deriva da una legge sopravvenuta che modifichi *ex post* gli elementi costitutivi della fattispecie imponibile, senza che il pagamento originario possa essere qualificato in assoluto come non dovuto o indebitato¹²⁹.

A parte i casi di rimborso d’ufficio, presenti nel settore delle imposte dirette¹³⁰, e quelli conseguenti all’impugnazione di un atto impositivo dell’Amministrazione finanziaria (allo scopo di ottenere l’annullamento con la conseguente condanna dell’ente alla restituzione di quanto indebitamente versato dal soggetto passivo in base allo stesso atto impugnato), nella maggior parte dei casi la restituzione delle imposte consegue all’esercizio di un’autonoma azione di ripetizione dell’indebitato rimessa all’iniziativa del contribuente, dopo la presentazione all’Ufficio competente di un’apposita istanza di rimborso nel termine decadenziale previsto dalle singole leggi o, in mancanza, di due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui è sorto il diritto alla restituzione (art. 21, D.Lgs. n. 546/1992)¹³¹.

Pertanto la fattispecie del rimborso “da indebitato” è integrata laddove il pagamento sia effettuato indebitamente *ab origine* o in forza di un evento successivo (si pensi, ad esempio, all’erroneo versamento dell’accisa).

Il rimborso da “dichiarazione” concerne i c.d. crediti di imposta emergenti dalle dichiarazioni tributarie presentate dal contribuente all’Amministrazione finanziaria, che sorgono quando l’imposta dovuta risulti inferiore alla somma degli acconti versati in corso d’anno.

Per tali crediti, il contribuente ha la possibilità di effettuare una compensazione nei periodi di imposta successivi oppure di chiedere il rimborso.

Mentre per i crediti da indebitato il contribuente è tenuto alla presentazione di apposita istanza di rimborso, entro i termini decadenziali previsti dall’art. 14 TUA – per il settore delle accise – per i crediti che risultano dalla dichiarazione e che non siano contestati dall’Amministrazione finanziaria, il contribuente può far valere il proprio diritto entro i termini di prescrizione ordinaria.

TABET, *Rimborso dei tributi*, in *Enc. giur.*, XXVII, Roma, 1991, p. 1, con agg. di BASILAVECCHIA, 2002, p. 1; BASILAVECCHIA, *Rimborso d’imposta*, in *Treccani on line*, 2014.

¹²⁹ In tal senso TABET, *Rimborso dei tributi*, cit.

¹³⁰ Il rimborso d’ufficio deriva dal riscontro di errori compiuti dal contribuente nella liquidazione e risultanti dalla dichiarazione (art. 36 *bis*, D.P.R. n. 600/1973) ovvero, ad errori materiali o duplicazioni delle somme iscritte a ruolo (art. 41, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602).

¹³¹ Cfr. ancora TABET, *Rimborso dei tributi*, cit., p. 2; GALLUZZI, *Commento all’art. 21*, in *AA.VV., Il nuovo processo tributario*, Commentario, a cura di Baglione, Menchini, Miccinesi, Milano, 2004, p. 274.

In concreto esiste come un “doppio binario”.

Se il rimborso trova la sua fonte nel fisiologico meccanismo d'imposta, che conduce alla formazione di ciò che tecnicamente viene definito “credito d'imposta”, detto credito viene esposto in dichiarazione, compensato con i versamenti successivi ed eventualmente chiesto a rimborso entro il termine di prescrizione – senza che operi la decadenza (l'indicazione in dichiarazione equivale a istanza tacita di rimborso).

Diversamente, se il rimborso è originato da un indebitto, e cioè da un fatto estraneo al mero protrarsi del meccanismo applicativo del tributo nel tempo, la domanda di restituzione del credito maturato è soggetta al termine di decadenza biennale previsto dall'art. 14, comma 2, TUA.

Ciò in quanto, nella fattispecie relativa al rimborso da indebitto, l'esistenza della posizione creditoria non è conosciuta dall'Amministrazione finanziaria fino al momento della presentazione dell'istanza di rimborso del contribuente, sicché si impone il rispetto di un termine breve di decadenza per la relativa richiesta.

Per ciò che concerne il procedimento di rimborso del credito d'imposta risultante dalla dichiarazione annuale di consumo, è dubbio che tale credito possa essere effettivamente qualificato come indebitto: infatti, anche se la liquidazione che si compie in dichiarazione lascia emergere una minore entità del debito verso il fisco rispetto a quanto assolto mensilmente in via provvisoria, resta il fatto che i versamenti erano dovuti e restano tali, se isolatamente considerati: il rimborso nasce dunque in via fisiologica, e non per patologie degli atti di riscossione.

È utile affrontare il tema, che sicuramente presenta particolarità rilevanti.

Innanzitutto, il fatto che il credito risulti in un atto fondamentale come la dichiarazione lo rende particolarmente solido, salvo i poteri di controllo che sulla dichiarazione eserciterà l'Amministrazione.

Conseguenza di ciò è che da un lato, il credito risulta cedibile e dall'altro, che laddove manchino delle condizioni specifiche per poter riconoscere il rimborso, al contribuente viene riconosciuta la possibilità di utilizzare diversamente il credito (che, in alternativa, può essere speso in compensazione, ovvero riportato al periodo successivo).

Si fa riferimento a procedure di rimborso che hanno una autonomia procedimentale, conseguente alla ricorrenza delle ipotesi e al loro fisiologico transito in dichiarazione¹³².

¹³² Fisiologico non significa necessitato: la giurisprudenza (Cass. 18 gennaio 2002, n. 523; Cass. 22 maggio 2006, n. 12012; Cass. ord. 11 luglio 2014, n. 16053, con nota di

Il dato formale è d'altra parte essenziale, perché consente di cogliere le caratteristiche procedurali di questa tipologia di rimborsi nei quali l'istanza non è assente ma viene incorporata nella dichiarazione, e si esprime in modo semplice, perché il presupposto giustificativo del rimborso non va rappresentato all'ufficio, ma emerge in modo diretto dalla dichiarazione stessa nella quale trova fondamento l'eccedenza cui si riconduce il credito.

D'altra parte, la valutazione e la risposta dell'Ufficio tendono anch'esse a non essere avulse dal meccanismo applicativo, ma confluiscono nelle procedure di liquidazione del dichiarato, procedure che, se di regola verificano la rispondenza tra versato e dichiarato, dopo aver depurato quest'ultimo da errori e inesattezze deducibili da un esame sostanzialmente cartolare, qui vanno invece a verificare se il dichiarato, così correttamente inteso, giustifichi la richiesta di rimborso espressa in dichiarazione; ed in tale verifica l'ufficio può effettuare anche correzioni a favore del contribuente, sia restituendo il versamento a saldo eccedente, sia incrementando l'importo a credito richiesto a rimborso¹³³.

In questo modo, il consolidarsi della dichiarazione dovrebbe condurre alla definitività del rimborso, quale conseguenza della stabilità del dichiarato: sia che quest'ultima derivi dalla decadenza dal potere di accertare, sia che costituisca l'effetto di meccanismi di definizione automatica; e in questa logica, l'ufficio che sia incorso in decadenza sia dal potere di liquidazione, sia da quello di accertamento, non dovrebbe più avere possibilità di sollevare, con successivo atto di diniego, questioni ormai precluse dalla intervenuta decadenza.

La giurisprudenza¹³⁴, tuttavia, soprattutto quando il rimborso sia sospet-

CENTORE, *Al vaglio delle sezioni unite la natura giuridica della dichiarazione annuale IVA*, in *Corr. trib.*, 2014, p. 2853; nonché Circ. Agenzia Entrate 25 giugno 2013, n. 21/E i cui principi sono stati estesi – Direttiva Agenzia Entrate 14 agosto 2013 – mediante autotutela, anche ai casi pendenti in giudizio o non ancora definitivi a causa del considerevole numero di ricorsi presentati) per l'IVA, riconosce infatti la possibilità di accordare il rimborso anche in caso di omessa presentazione della dichiarazione, essendo la decadenza, conseguenza non della sola omissione di dichiarazione, ma anche del mancato computo tempestivo della detrazione in sede di liquidazioni periodiche – in quanto frutto di un conguaglio che nella dichiarazione viene esplicitato – come forma naturale di rappresentazione e di comunicazione. Su tale profilo cfr., BASILAVECCHIA, *Rimborso d'imposta*, cit.

¹³³ Per BASILAVECCHIA, *Rimborso d'imposta*, cit., il procedimento può essere assimilato al rimborso d'ufficio disciplinato dall'art. 41, D.P.R. n. 602/1973, in relazione al quale era l'ufficio stesso a liquidare la dichiarazione.

¹³⁴ Corte cost. ord., 27 luglio 2005, n. 340, con nota di CARACCILO, *Fatture false ed effetti penali del condono fiscale*, in *Fisco*, 2005, p. 5534; in senso diverso Cass. 8 giugno 2012,

tato di concludere un disegno fraudolento, tende ad affermare l'irrilevanza della definitività del dichiarato al fine di veder riconosciuto l'obbligo di corresponsione del rimborso, con una posizione in contrasto con le ragioni della definitività e della certezza del diritto.

Nel settore delle accise è emerso un vivace dibattito giurisprudenziale rispetto alla decorrenza del termine biennale di decadenza *ex art. 14 TUA*, concesso al contribuente per poter esercitare il suo diritto alla restituzione del credito.

Orbene, se nella dichiarazione annuale di consumo emerge un credito questo potrà essere utilizzato in compensazione negli anni successivi, tuttavia se una parte del credito non si compensa viene riportato nella dichiarazione annuale successiva e costituisce un nuovo credito che può essere chiesto a rimborso all'Amministrazione in quanto la presentazione ininterrotta delle dichiarazioni di consumo ha determinato il "rinnovo" annuale del credito e la possibilità di riporto in avanti dello stesso, senza l'intervento di alcuna decadenza.

In questo caso, l'eventuale decadenza dal diritto al rimborso non può essere acclarata, in quanto il credito di imposta fisiologico, in materia di accise, è un credito che si rinnova annualmente, in forza della regolare e ininterrotta presentazione annuale delle dichiarazioni di consumo.

Infatti, il meccanismo di compensazione/detrazione del credito maturato non prevede alcuna limitazione temporale, né alcuna decadenza: nel settore del gas naturale, l'art. 56, comma 1, TUA, si limita a stabilire che «le somme eventualmente versate in più del dovuto sono detratte dai successivi versamenti di acconto».

Si tratta di un meccanismo di versamento del tributo imposto dalla legge, non rimesso alla scelta del contribuente, ed è pertanto evidente che le compensazioni operino fino all'esaurimento del credito, in difetto di previsioni legislative che limitino l'esercizio del diritto alla compensazione.

Il credito emergente dalla dichiarazione annuale di consumo è difatti un credito di imposta c.d. "*revolving*", che si rinnova cioè di anno in anno, divenendo sempre un credito nuovo e diverso rispetto a quello dell'anno precedente, per effetto dell'operazione di saldo debitorio o creditorio operata dall'Ufficio nella liquidazione delle imposte dovute.

Poiché l'accertamento e la liquidazione dell'accisa sono effettuati dal

n. 9339, con nota di BORGOGGIO, *Rimborso da dichiarazione e termini di accertamento per cartelle di pagamento*, *ivi*, 2012, p. 4127; tale ultima decisione disattende Cass. 22 aprile 2009, n. 9524 e Cass. 18 maggio 2012, n. 7899.

competente Ufficio delle Dogane sulla base della dichiarazione di consumo annuale (art. 55, comma 1, TUA per il gas naturale; art. 26 TUA per l'energia elettrica), il rapporto che si instaura tra contribuente e Amministrazione doganale, è configurabile alla stregua di un rapporto di conto corrente nel quale sono annotati i reciproci crediti e di cui viene annualmente effettuato il saldo.

In un sistema così strutturato il credito emergente dal conguaglio annuale viene immesso nei rapporti dare/avere relativi all'anno successivo. Pertanto, nell'atto di conguaglio si determina la confusione del nuovo credito con l'eventuale credito residuo relativo all'anno precedente poiché il saldo dei rapporti dare e avere è unico.

Ai fini della decorrenza del termine biennale per la proposizione dell'istanza di rimborso ai sensi dell'art. 14 TUA, pertanto, si deve avere riguardo al momento di presentazione della dichiarazione annuale di consumo, in cui si origina un nuovo credito di imposta complessivo.

Questa precisazione è ora presente nel nuovo art. 14 TUA, a seguito delle modifiche apportate dal D.L. n. 193/2016¹³⁵. Nel terzo comma si stabilisce che «per i prodotti per i quali è prevista la presentazione di una dichiarazione da parte del soggetto obbligato al pagamento delle accise, il rimborso deve essere chiesto entro due anni dalla data di presentazione della dichiarazione ovvero, ..., all'atto della dichiarazione contenente gli elementi per la determinazione del debito o del credito».

In merito all'applicazione generale del termine di decadenza biennale, l'Avvocatura generale dello Stato¹³⁶ ha fornito il proprio autorevole parere, precisando che lo stesso «decorre, di norma dal momento del pagamento, salvo che sia previsto un regime di versamenti in acconto, da conguagliare alla fine di un periodo o in occasione di un adempimento (quale la dichiarazione annuale), caso nel quale il termine biennale decorre dal momento in cui viene determinato definitivamente il debito/credito del contribuente».

Tale ricostruzione è stata accolta dalla giurisprudenza di legittimità che con una recente decisione¹³⁷ ha definitivamente affermato che, nel sistema

¹³⁵ La norma resta sostanzialmente invariata ma a livello sistematico, viene ridisegnata, dedicandosi lo stesso art. 14, cit., al tema dei rimborsi, mentre l'art. 15 a quello dell'accertamento.

¹³⁶ Parere 15 luglio 2009, n. 48003, con il quale ha altresì precisato che in determinati settori, come quello dell'energia elettrica, la presentazione della dichiarazione possa considerarsi come richiesta tacita di rimborso, contenendo già tutti gli elementi per l'accertamento.

¹³⁷ Cass. 17 aprile 2013, n. 9283.

delle accise, il credito di imposta si rinnova annualmente, in forza del complesso rapporto di conto corrente esistente tra l'Amministrazione finanziaria e ciascun soggetto passivo del tributo.

Non è quindi possibile isolare il credito relativo ad un singolo periodo d'imposta, in quanto l'unico credito esistente è quello riferibile alla dichiarazione annuale presentata dal contribuente, corrispondente alla chiusura del saldo relativo al rapporto di conto corrente con l'Erario, con la conseguenza che, nel caso di versamento di acconti risultati maggiori del dovuto, questi devono sommarsi con il credito di imposta relativo all'anno successivo, derivandone che il saldo creditorio va a costituire un nuovo credito rispetto a quelli precedentemente maturati.

L'orientamento è stato accolto anche dalla giurisprudenza di merito che in diverse pronunce ha ribadito che la decorrenza del *dies a quo* previsto dall'art. 14 TUA, deve farsi coincidere con la data della presentazione della dichiarazione annuale, con cui si consolidano l'eventuale esistenza ed entità del credito¹³⁸.

Nell'ambito di tale problematica va anche messo in evidenza un altro aspetto procedimentale.

L'esposizione del credito nella dichiarazione annuale (di consumo) equivale ad istanza di rimborso. Sul punto la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, ha statuito in diverse occasioni che «l'esposizione di un credito d'imposta nella denuncia dei redditi costituisce istanza di rimborso, che soddisfa la condizione posta dall'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973 per evitare la decadenza del credito¹³⁹».

Deve pertanto ritenersi che anche in materia di accisa sull'energia elettrica e sul gas naturale la dichiarazione annuale di consumo, contenente «tutti gli elementi necessari per l'accertamento del debito d'imposta» e, quindi, del credito d'imposta, si configuri come richiesta tacita di rimborso e come fatto impeditivo della decadenza *ex art. 14, comma 2, TUA*.

¹³⁸ Comm. trib. prov. Udine, 16 agosto 2011, n. 113; Comm. trib. prov. Perugia, 28 maggio 2012, n. 202; Comm. trib. prov. Mantova, 12 agosto 2013, n. 168; Comm. trib. prov. Milano, 14 novembre 2013, n. 279; Comm. trib. reg. Umbria, 24 giugno 2014, n. 404; Comm. trib. prov. Campobasso, 26 maggio 2015, n. 850. Un diverso orientamento è emerso da: Comm. trib. reg. Basilicata, 16 gennaio 2014, n. 21 e Comm. trib. reg. Perugia, 21 ottobre 2014, n. 636, secondo cui il rimborso di un'accisa indebitamente pagata va richiesta entro due anni dal pagamento a prescindere dalle cause per cui il pagamento non è dovuto.

¹³⁹ Cass., sez. un., 7 febbraio 2007, n. 2678; in relazione all'IVA, cfr. Cass. 15 maggio 2015, n. 9970; Cass. 1° ottobre 2014, n. 20678; Cass. ord., 10 aprile 2013, n. 8813; Cass. 16 maggio 2012, n. 7684; Cass. 30 settembre 2011, n. 20039.

In tale ottica, una volta realizzato il fatto impeditivo (la richiesta tacita di rimborso) la decadenza rimane definitivamente esclusa e la fattispecie rientra nell'orbita della prescrizione¹⁴⁰.

Si aderisce così all'indirizzo prevalente della giurisprudenza della Corte di Cassazione, applicabile analogicamente alle accise, secondo cui, «in tema di rimborso dell'IVA, la domanda di restituzione deve considerarsi già presentata con la compilazione della dichiarazione annuale, e pertanto non può considerarsi assoggettata al termine biennale di decadenza, ma solo a quello di prescrizione ordinaria decennale¹⁴¹». Il credito esposto nella dichiarazione si cristallizza nell'*an* e nel *quantum* ed il contribuente potrà agire in giudizio nell'ordinario termine di prescrizione dei diritti, rimanendo preclusa all'Amministrazione finanziaria ogni contestazione dei fatti che hanno originato la pretesa di rimborso, salve le eccezioni volte a far valere fatti sopravvenuti¹⁴².

11. Le altre ipotesi di rimborso

Nel settore delle accise, la dottrina che fa coincidere il presupposto dell'imposta con la fabbricazione o con l'importazione collega, normalmente, le ipotesi di rimborso "da indebitato", non tanto all'inesistenza della fattispecie imponibile o alla sua abrogazione, quanto, invece, alla mancata realizzazione della condizione per l'esigibilità dell'imposta, consistente nell'immis-

¹⁴⁰ A tale conclusione è pervenuta la Commissione tributaria regionale Milano (30 gennaio 2013, n. 19), la quale ha precisato che «si tratta di una modalità di versamento dell'imposta basata su account e conguagli periodici, da effettuarsi anche con le dichiarazioni di consumo presentate per anni successivi, che implicano anche la formazione di crediti che debbono, per la stessa logica contenuta nella norma di cui al citato art. 56, TUA, o essere conguagliati con le rate successive o, se eccedenti quanto dovuto all'Erario, essere rimborsati, rispettando il termine decennale previsto dalla normativa del codice civile e non il termine biennale, non configurandosi mai per tale credito un presupposto di indebitato versamento».

¹⁴¹ Tra le tante, Cass. 9 ottobre 2015, n. 20255; Cass. 1° ottobre 2014, n. 20678; cit., Cass. 6 settembre 2013, n. 20528; Cass. 16 maggio 2012, n. 7684, cit.

¹⁴² Principio enunciato da Cass. 8 giugno 2012, n. 9339. Per la dottrina più autorevole v. LA ROSA, *Accertamento tributario e situazioni soggettive del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, p. 753; BASILAVECCHIA, *Decorrenza dei termini nell'azione di rimborso in base alla dichiarazione*, in *Corr. trib.*, 2004, p. 1665; ID., *Cessazione di attività e termini per il rimborso IVA*, in *Giur. trib.*, 2011, p. 861; RANDAZZO, *Questioni intorno al rimborso IVA e dichiarazione*, in *Giur. trib.*, 2015, p. 351 ss.

sione in consumo del prodotto nel territorio dello Stato¹⁴³.

Diversamente, se si segue l'orientamento che identifica il presupposto dell'accisa in una fattispecie complessa a formazione progressiva, la cui realizzazione impone sia la produzione, sia l'immissione in consumo, allora il diritto al rimborso deriverebbe dal mancato completamento della fattispecie imponibile, sicché quest'ultima non sarebbe in grado di produrre i suoi effetti giuridici¹⁴⁴.

In realtà, aderendo alla ricostruzione secondo cui le accise sono imposte sul consumo, più che parlare di rimborso "da indebito", è più coerente con la natura giuridica di tali tributi, parlare di rimborso "fisiologico".

Ciò può accadere per diverse ragioni, tra le quali, ad. es., vanno ricordate l'esportazione del prodotto, ovvero la sua spedizione in un altro Paese europeo, dovendo l'acquirente pagare l'accisa in quel paese¹⁴⁵.

In tale ipotesi l'operatore nazionale presenta all'Agenzia delle Dogane una dichiarazione, indicando la qualità e la quantità della partita di prodotto che intende trasferire ed allegando la documentazione comprovante l'avvenuto pagamento del tributo. Solo dopo la verifica del buon esito della spedizione, lo speditore può presentare all'Amministrazione apposita richiesta di rimborso.

In relazione a tale ultima fattispecie, è intervenuta anche la Corte di Giustizia¹⁴⁶, precisando i limiti e le prerogative che incombono sull'Amministrazione finanziaria nell'accordare la restituzione delle accise su prodotti già assoggettati nel paese di produzione e destinati al consumo in un altro Stato membro. In tale circostanza, i giudici europei hanno posto l'accento sul rispetto del principio della neutralità dell'imposta volto ad evitare una doppia imposizione. Tale anomalia si potrebbe determinare se si impedisse di recuperare l'accisa sui prodotti già assoggettati ad imposta, nel momento

¹⁴³ Art. 2, comma 2, TUA. In argomento, v. F. CERIONI, *Profili generali dell'imposizione sulla produzione e sui consumi*, cit., p. 705 ss.; ID., *Il D.Lgs. 2 febbraio 2007, n. 26: la riforma della tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità*, cit., p. 49.

¹⁴⁴ CERRATO, *Spunti intorno alla struttura ed ai soggetti passivi delle accise*, cit., p. 215 ss.; SCHIAVOLIN, *Accise*, in *Enc. dir.*, cit., p. 22; ID., *Le accise (Imposte di fabbricazione e di consumo)*, in FALSITTA (a cura di), *Manuale di Diritto tributario*, cit., p. 935.

¹⁴⁵ Art. 14, comma 6, TUA.

¹⁴⁶ Corte di Giustizia UE 30 maggio 2013, causa C-663/11. Nel caso di specie la Corte è stata chiamata a pronunciarsi sulla compatibilità della normativa rumena sul rimborso dell'accisa e l'art. 22, Direttiva 92/12/CE, il quale distingue due diverse procedure: a) la prima con riguardo a prodotti che hanno già versato l'imposta nel Paese di partenza ma destinati ad altro Stato dell'Unione europea; b) la seconda, con riguardo ai prodotti che hanno scontato l'imposta sia nel Paese di partenza, sia in quello di destinazione.

dell'immissione in consumo in uno Stato membro diverso rispetto a quello in cui è già avvenuto il pagamento¹⁴⁷.

Le altre tipologie di rimborso riguardano la destinazione del prodotto ad un impiego diverso da quello per il quale l'accisa è stata originariamente assolta, al riguardo il D.M. 12 dicembre 1996, n. 689, estende e disciplina le modalità di rimborso nei seguenti casi: – impiego di oli minerali in usi esenti o assoggettati ad aliquota d'imposta ridotta (art. 24, comma 2, TUA); – impiego di alcole o di bevande alcoliche in usi esenti o assoggettati ad aliquota ridotta, o quando i suddetti prodotti sono ritirati dal commercio perché divenuti non idonei al consumo umano¹⁴⁸; – reimmissione in deposito fiscale di prodotti assoggettati ad accisa¹⁴⁹; – prodotti sottoposti alle accise non armonizzate immessi in consumo in un altro Paese comunitario, esportati od impiegati in usi agevolati¹⁵⁰; – rimborso dell'imposta di consumo dell'energia elettrica ai sensi dell'art. 56, comma 6, TUA; – irregolarità nella circolazione, insorgenza del diritto al rimborso in conseguenza dell'individuazione, in un altro Paese comunitario, del luogo in cui l'irregolarità medesima è stata commessa (art. 7, comma 1, lett. e), TUA); – operazioni di miscelazione dalle quali si ottiene un prodotto per il quale è dovuta un'accisa di ammontare inferiore a quella pagata sui singoli componenti (art. 14, comma 6, TUA); – impiego di un prodotto energetico in un uso diverso dalla carburazione o dalla combustione¹⁵¹.

¹⁴⁷ Per ulteriori approfondimenti si rinvia a: FEDERICO, STELLA, *Regole certe per il rimborso dell'accisa da parte dell'Amministrazione finanziaria*, in *Fisco*, 2013, p. 3910.

¹⁴⁸ Art. 27, commi 4 e 6, TUA. In argomento, E.P. FORTE, *I rimborsi dell'accisa*, in *Il diritto tributario comunitario*, cit., p. 817 ss.; CIPOLLA, *Le accise, Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, cit., pp. 680-685.

¹⁴⁹ Art. 6, comma 13, TUA. Qualora un prodotto già immesso in consumo debba essere reimpresso in regime sospensivo per essere avviato ad un deposito fiscale, il rimborso dell'accisa assolta sui prodotti deve essere formalmente richiesto all'Ufficio doganale prima della spedizione; il rimborso sarà effettuato solamente dopo la conclusione definitiva del trasferimento nel nuovo deposito fiscale.

¹⁵⁰ Art. 61, comma 2, TUA. Fermi gli obblighi dichiarativi, in questo caso, rileva la circostanza dell'utilizzo di documentazione commerciale. In tali documenti devono essere riportati i dati di tutti i soggetti che partecipano all'operazione (mittente, destinatario) nonché le caratteristiche merceologiche dei prodotti spediti ed il codice doganale di riferimento. In tale assetto normativo, l'appuramento del buon esito dell'operazione viene provato, ricorrendo alla documentazione già prevista in materia di IVA, riportando nella richiesta di rimborso, gli estremi degli elenchi riepilogativi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari nei quali è inclusa la partita oggetto di trasferimento (su tali profili applicativi, cfr. CAMERINELLI, *Il rimborso delle accise*, in *IVA*, 2015, p. 58 ss.).

¹⁵¹ Art. 21 TUA. Sul punto v. Comm. trib. reg. Piemonte, 3 marzo 2008, n. 4, secondo

Il rimborso costituisce quindi, anche lo strumento previsto dalla disciplina delle accise mediante il quale il contribuente può beneficiare delle agevolazioni. Tale profilo si individua in modo puntuale nel nuovo art. 14, comma 1, TUA, il quale precisa che «la disciplina dei rimborsi ... si applica anche alle richieste relative alle agevolazioni accordate mediante restituzione, totale o parziale dell'accisa versata ovvero mediante altra modalità prevista dalla disciplina relativa alla singola agevolazione».

In realtà la precisazione appare superflua in quanto già contenuta nell'art. 24, comma 2, TUA, il quale dispone che «le agevolazioni sono accordate anche mediante restituzione dell'imposta pagata», precisando altresì che «la restituzione può essere effettuata con la procedura di accredito prevista dall'art. 14, TUA», in virtù della quale è riconosciuto al contribuente un credito d'imposta che può essere utilizzato in compensazione per il pagamento dell'accisa dovuta per le successive immissioni in consumo di prodotti soggetti alla medesima tassazione.

La disciplina applicativa che riguarda il rimborso funzionale nel settore delle agevolazioni è contenuta nel D.M. n. 689/1996, il quale precisa ulteriormente che il rimborso costituisce la modalità ordinaria per la fruizione di esenzioni ed agevolazioni d'imposta, da utilizzare in tutti i casi in cui non sia prevista una diversa disciplina.

Va posto in evidenza che la generalizzazione del procedimento di rimborso consente ai competenti Uffici dell'Agenzia delle dogane e dei Monopoli, di verificare costantemente l'effettiva quantità del prodotto energetico impiegata negli usi soggetti ad aliquote agevolate o l'uso del prodotto in esenzione d'imposta¹⁵².

Gli usi agevolati più importanti riguardano il settore dei trasporti – si pensi al trasporto pubblico locale¹⁵³.

cui «nell'ambito delle disposizioni di diritto interno relative alle modalità di ottenimento del rimborso in materia di accisa applicata agli oli minerali destinati ad uso diverso dalla combustione e carburazione, il giudice tributario e l'Amministrazione finanziaria devono conformarsi al principio di economicità ed efficienza del procedimento amministrativo – giusta il disposto dell'art. 97, Cost. e dell'art. 6, L. n. 212/2000. Conseguentemente, anche alla luce della pacifica giurisprudenza di diritto comunitario, il contribuente non può essere gravato di adempimenti ridondanti o inutili in sede di esercizio di una legittima istanza di rimborso di imposte indebite».

¹⁵² In materia di accise sul gas metano, l'art. 26 TUA, deve intendersi nel senso che per gli impieghi di gas metano negli esercizi di ristorazione trova applicazione non l'aliquota piena prevista per gli usi civili, bensì quella agevolata per gli usi industriali, sempre che l'impiego del combustibile abbia luogo negli stessi locali in cui viene svolta l'attività produttiva (Cass. 18 giugno 2010, n. 14802).

¹⁵³ Si tratta di una agevolazione introdotta dall'art. 58, L. 21 novembre 2000, n. 342, il

Il procedimento applicativo segue le regole enunciate dal D.M. n. 689/1996 (art. 1, comma 2) per cui la domanda di rimborso va presentata all'Agenzia delle Dogane competente che dovrà verificare la regolarità formale della richiesta e della documentazione allegata nonché la congruità, sul piano sostanziale, del rimborso richiesto. La procedura di rimborso, garantisce l'efficacia dei controlli sull'effettiva destinazione del prodotto e sull'uso agevolato dichiarato dal soggetto interessato.

Il credito di imposta può essere trasferito anche ad un altro soggetto che deve essere specificatamente indicato nella richiesta.

Tuttavia, la cessione del credito ad altro soggetto obbligato non può essere utilizzata nel settore del gas naturale e dell'energia elettrica. In tal senso depono un orientamento dell'Amministrazione doganale secondo cui una società che acquista e rivende gas naturale oppure energia elettrica a consumatori finali non può cedere il credito di accisa maturato e risultante dalla propria dichiarazione annuale di consumo ad altro soggetto economico¹⁵⁴.

In ogni caso, come si desume dal rinvio dell'art. 24 TUA, all'art. 14, D.Lgs. cit., l'istanza deve essere presentata «a pena di decadenza», entro due anni dalla data del pagamento ovvero dalla data in cui il relativo diritto può essere esercitato.

La necessità di rispettare il termine biennale di decadenza è ribadita anche dal comma 6 dell'art. 14, cit., a proposito delle operazioni di miscelazione da cui risulti un prodotto assoggettato ad un'aliquota d'accisa inferiore rispetto a quella gravante sui singoli componenti¹⁵⁵.

quale ha aggiunto al punto 15, Tabella A allegata al D.Lgs. n. 504/1995, che indica gli «impieghi dei prodotti energetici che comportano l'esenzione dall'accisa con l'applicazione di un'aliquota ridotta, sotto l'osservanza delle norme prescritte), l'inciso "e dagli autobus urbani ed extraurbani adibiti al servizio pubblico".

¹⁵⁴ Per l'Agenzia delle Dogane tale facoltà sarebbe ammessa dal D.M. n. 689/1996 solamente nel caso degli oli minerali e non nel settore del gas naturale e dell'energia elettrica in quanto non espressamente menzionati nell'art. 6, D.M. n. 689/1999 (Nota Ag. Dogane 18 luglio 2013).

¹⁵⁵ Sulla portata generale del termine di decadenza biennale v.: Comm. trib. prov. Ferrara, 28 agosto 2008, n. 32; Comm. trib. prov. Cuneo, 11 dicembre 2006, n. 76; Comm. trib. reg. Toscana, 20 marzo 2009, n. 28, con nota di F. CERIONI, *Per il rimborso delle accise il termine decadenziale di due anni*, in *Corr. trib.*, 2009, secondo cui il termine di decadenza previsto per il rimborso delle accise deve essere sempre osservato qualunque sia il motivo e quindi anche se si afferma l'insussistenza del presupposto impositivo; *contra* Comm. trib. prov. Reggio Emilia, 27 ottobre 2008, n. 176, con nota di F. CERIONI, *Il giudice può ritenere ammissibile l'istanza di rimborso proposta dopo due anni dal pagamento del tributo per motivi di equità?*, in *Riv. giur. trib.*, 2009, p. 162 ss. I giudici di merito in tale contesto considerano ammissibile la richiesta di rimborso oltre i due anni dal pagamento, ritenendo che il termi-

Si tratta di un termine piuttosto breve rispetto a quello previsto per il rimborso di altri tributi¹⁵⁶; il termine biennale e, più in generale, la previsione di un termine più breve anche rispetto ai termini (prescrizionali e decennali) per l'esercizio dell'azione di ripetizione tra privati (art. 2033 c.c.) non rappresenta l'unico caso nell'ambito del diritto interno¹⁵⁷.

Come è noto è pari a due anni il termine generale di rimborso di tributi (anche armonizzati, quale l'IVA) per i quali manchi una norma specifica (art. 21, D.Lgs. n. 546/1992).

Tuttavia, il termine biennale appare ragionevole, e coerente con la disciplina europea. Il termine di decadenza, espressione della certezza del diritto, deve consentire un utile esercizio della difesa e, per questo motivo, non può essere particolarmente limitato nella durata; in tal senso si è ritenuto che il termine debba essere ragionevole. Sotto questo profilo, merita rilevare la congruità del termine del rimborso IVA riconosciuta più volte dalla giurisprudenza europea¹⁵⁸.

La Corte di Giustizia, inoltre, «ha chiarito che il diritto comunitario non vieta ad uno stato membro di opporre alle azioni di ripetizione dei tributi riscossi in violazione del diritto europeo un termine nazionale di decadenza che deroghi al regime ordinario dell'azione di ripetizione dell'indebito tra privati, assoggettata ad un termine più favorevole, purché il termine di decadenza si applichi allo stesso modo alle azioni di ripetizione di tali tributi basate sul diritto europeo ed a quelle basate sul diritto nazionale e, inoltre, non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario»¹⁵⁹.

ne previsto dall'art. 14, comma 2, D.Lgs. n. 504/1995, si debba applicare solo nei casi in cui l'accisa risulti *ab origine* «indebitamente pagata» e non quando, invece, il rimborso costituisca il meccanismo previsto dalla legge per fruire di un'agevolazione tributaria.

¹⁵⁶ Si pensi, a titolo esemplificativo ad alcuni termini di decadenza per la presentazione dell'istanza di rimborso: quarantotto mesi nelle imposte dirette (art. 38, D.P.R. n. 602/1973); tre anni per l'imposta di registro (art. 77, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131), cinque anni per i tributi locali non dovuti (art. 1, comma 164, L. 27 dicembre 2006, n. 296).

¹⁵⁷ CIPOLLA, *Le accise*, in AA.VV., *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, cit., pp. 680-685.

¹⁵⁸ Corte di Giustizia UE 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07, in *Riv. giur. trib.*, 2008, p. 651 ss., con nota di SIRRI, ZAVATTA, *Sulla legittimità di un termine decadenziale per l'esercizio del diritto alla detrazione IVA in ipotesi di "reverse charge"*; Corte di Giustizia UE 21 gennaio 2010, causa C-472/08, in *Corr. trib.*, 2010, p. 951; Corte di Giustizia UE 15 dicembre 2011, causa C-427/10.

¹⁵⁹ Così CIPOLLA, *Le accise*, cit., p. 681. Per la giurisprudenza europea v. Corte di Giustizia UE 10 settembre 2002, causa C-216/99, in tema di rimborso della tassa di conces-

Una parte della giurisprudenza di legittimità e di merito¹⁶⁰, ha sostenuto che l'individuazione della data del pagamento quale *dies a quo* per l'esercizio del rimborso vale anche nei casi in cui il medesimo sia collegato alla dichiarata incompatibilità comunitaria di una norma interna rispetto all'ordinamento europeo¹⁶¹.

Come è noto, le sentenze emesse dai giudici comunitari hanno efficacia *erga omnes* ed hanno valore di *jus superveniens* applicandosi, non solo alla controversia pendente dinanzi al giudice nazionale che ha richiesto il rinvio pregiudiziale *ex art. 267 TFUE* l'intervento del giudice europeo, ma anche a tutte quelle altre controversie, aventi ad oggetto la stessa questione di diritto risolta dal giudice comunitario¹⁶². Nell'ottica della cooperazione fra organi giudicanti, il ricorso in via pregiudiziale deve supportare il giudice nazionale nell'interpretazione della norma europea.

sione governativa sugli atti societari. Alle medesime conclusioni è giunta la giurisprudenza di legittimità con Cass. 2 luglio 2009, n. 15526; Cass. 25 luglio 2012, n. 13087.

¹⁶⁰ Comm. trib. reg. Torino, 3 marzo 2008, n. 4 e Cass. 26 ottobre 2011, n. 22282, per le quali il termine di rimborso dell'accisa nazionale sugli oli lubrificanti dichiarata incompatibile con l'ordinamento europeo (Corte di Giustizia UE 25 settembre 2003, causa C-437/01) decorre dalla data in cui la Corte di Giustizia ha accertato l'incompatibilità comunitaria della normativa interna. Esprime perplessità sulla sentenza della Cassazione, CIPOLLA, *Diritto e processo nelle azioni di indebito comunitario: quando la Corte di Cassazione inventa l'overruling per rimettere in terminis i contribuenti*, in *Riv. giur. trib.*, 2012, p. 502 ss.

¹⁶¹ Con la decisione Corte di Giustizia UE 25 settembre 2003, causa C-437/01, cit., i giudici europei, hanno stabilito che il nostro Paese, nell'assoggettare ad accisa gli oli lubrificanti destinati ad essere utilizzati per finalità diverse da quelle previste dal diritto comunitario, aveva violato gli obblighi imposti dalla Direttiva 92/12/CEE (art. 3, par. 2) e dalla Direttiva 92/81/CEE (art. 8, par. 1, lett. a). Sulla questione, per la giurisprudenza nazionale v. Cass. 15 ottobre 2007, n. 21530; per un diverso profilo v. pure Cass. 17 aprile 2013, n. 9310, con la quale i giudici di legittimità si sono pronunciati nell'ambito di una controversia relativa alla rimborso dell'accisa sugli oli lubrificanti, affermando che l'omessa comunicazione della domanda di rimborso anche all'Agenzia delle Entrate, comporta l'inammissibilità dell'istanza, atteso che tale invio integra un requisito previsto a pena di decadenza dall'art. 29, comma 4, L. n. 428/1990. Conformi a tale decisione Cass. 22 luglio 2004, n. 13793 e Cass. 1° dicembre 2004, n. 22564.

¹⁶² Per la giurisprudenza costituzionale: Corte cost. 23 aprile 1985, n. 113; Corte cost. 11 luglio 1989, n. 389; Corte cost. 18 aprile 1991, n. 168 e da ultimo ord. 7 luglio 2005, n. 268, tutte in Banca dati *Big Suite*. Per la giurisprudenza di legittimità, tra le tante: Cass. 28 marzo 1994, n. 2992; Cass., sez. un., 12 aprile 1996, nn. 3457 e 3458, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, p. 633, con nota critica di FALSITTA, *Tassa sulle società indebita e diritto di rimborso*; Cass., sez. un., 29 dicembre 2006, n. 27619, in *Riv. giur. trib.*, 2007, p. 315, con commento di PROVAGGI, *Sulle agevolazioni per le fondazioni bancarie le Sezioni Unite si allineano alla Corte di Giustizia*.

Il medesimo effetto è riconosciuto alle sentenze che definiscono un procedimento di infrazione aperto dalla Commissione nei confronti di uno Stato membro *ex art. 258, par. 2, TFUE*.

Sul piano temporale, le sentenze della Corte di Giustizia, interpretando il diritto europeo, hanno efficacia retroattiva, applicandosi ai rapporti sorti prima dell'emissione della sentenza e basati sulla norma europea interpretata¹⁶³.

Le decisioni emesse dalla Corte di Giustizia costituiscono, al pari dei regolamenti e delle Direttive (quando queste ultime sono dettagliate e non richiedono, di conseguenza, una legge attuativa interna), fonti del diritto ai sensi dell'art. 117, comma 1, Cost., avendo «efficacia vincolante, oltre che per i giudici, perfino per i legislatori nazionali¹⁶⁴».

La costante giurisprudenza della Corte di Giustizia si è orientata nel senso che il diritto al rimborso delle somme riscosse da uno Stato membro in violazione di norme di diritto europeo costituisce «la conseguenza ed il complemento dei diritti attribuiti agli amministrati dalle disposizioni comunitarie che vietano le tasse di effetto equivalente ai dazi doganali o, a seconda dei casi, l'applicazione discriminatoria di tasse interne, nell'interpretazione loro data dalla Corte»¹⁶⁵.

Pertanto, stante l'orientamento consolidato della giurisprudenza comunitaria, anche per il rimborso dell'accisa nazionale incompatibile con l'ordinamento europeo si applica il termine dei due anni decorrenti dalla data del pagamento¹⁶⁶.

È pur vero che in mancanza di una disciplina dell'Unione in materia di procedimento di rimborso delle imposte, spetta a ciascuno Stato membro

¹⁶³ In tal senso già Corte di Giustizia UE 27 marzo 1980, causa C-61/79; Corte di Giustizia UE 2 febbraio 1988, causa C-309/85. Tra i limiti della retroattività delle norme si annovera il rispetto dei principi di ragionevolezza, di uguaglianza, di tutela dell'affidamento (Corte cost. 22 novembre 2000, n. 525). In dottrina v. per tutti, MASTROIACOVO, *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*, Milano, 2005, p. 309.

¹⁶⁴ Cass. 25 febbraio 2011, n. 4690, in banca dati *Big Suite*.

¹⁶⁵ Tra le tante: Corte di Giustizia UE 9 novembre 1983, causa C-199/82, in *Dir. prat. trib.*, 1984, II, p. 3, con nota di MARESCA, *L'integrazione fra il diritto comunitario ed il diritto interno nella disciplina della ripetizione dell'indebito in materia fiscale comunitaria*; Corte di Giustizia UE 2 febbraio 1988, causa C-309/85; cit. Corte di Giustizia UE 6 luglio 1995, causa C-62/93; Corte di Giustizia UE 13 marzo 2007, causa C-524/04; Corte di Giustizia UE 6 settembre 2011, causa C-398/09; Corte di Giustizia UE 20 ottobre 2011, causa C-94/10.

¹⁶⁶ La decisione Cass. n. 22282/2011 cit., è rimasta isolata nell'ambito della giurisprudenza di legittimità. Successivamente sono giunte alle stesse conclusioni dei giudici europei Cass. 23 marzo 2012, n. 4670 e Cass. 25 luglio 2012, n. 13087, cit.

stabilire i requisiti al ricorrere dei quali tali domande possano essere presentate, purché siano rispettati i principi di equivalenza e di effettività¹⁶⁷.

Nella prospettiva dinamica del principio di effettività¹⁶⁸, l'Unione europea ha infatti affidato agli Stati membri la tutela amministrativa e giurisdizionale delle posizioni giuridiche comunitarie, stabilendo che, in assenza di apparati preposti a tal fine, fosse compito loro tutelare i diritti nascenti dalle norme europee. È stato così operato un rinvio ai sistemi procedurali e processuali di ogni Stato secondo il principio dell'autonomia. Il principio è anche espressione dell'equivalenza ed ha consentito l'individuazione dei procedimenti e dei processi nazionali finalizzati all'applicazione del diritto comunitario¹⁶⁹.

Un altro elemento che emerge dalla disciplina del rimborso dell'accisa assoluta in contrasto con l'ordinamento europeo riguarda l'ipotesi in cui l'imposta abbia concorso a formare il reddito d'impresa. Al riguardo, l'art. 29, comma 4, L. n. 428/1990, stabilisce che la domanda di rimborso deve essere comunicata, a pena di inammissibilità, anche all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

Per la dottrina più autorevole¹⁷⁰ «si tratta di una disposizione di dubbia ragionevolezza, ma la cui perdurante operatività nel nostro ordinamento è

¹⁶⁷ In termini ancora più netti la giurisprudenza europea ha ribadito che «in assenza di regole armonizzate concernenti il rimborso di tributi imposti in violazione del diritto dell'Unione, gli Stati membri mantengono il diritto di applicare le modalità procedurali previste dal proprio ordinamento giuridico interno, in particolare, in materia di termini di decadenza, fermo restando il rispetto dei principi di equivalenza e di effettività». Tra le tante Corte di Giustizia UE 15 settembre 1998, causa C-231/96; Corte di Giustizia UE 17 novembre 1998, causa C-228/96; Corte di Giustizia UE 10 settembre 2002, causa C-216/99 e C-222/99; cit. Corte di Giustizia UE 6 ottobre 2005, causa C-291/03; Corte di Giustizia UE 15 marzo 2007, causa C-35/05; Corte di Giustizia UE 20 novembre 2011, causa C-94/10; cit. Corte di Giustizia UE 8 settembre 2011, causa C-89/10.

¹⁶⁸ Corte di Giustizia UE 14 dicembre 1995, C-312/93.

¹⁶⁹ Per ulteriori approfondimenti sul tema si rinvia, anche per la bibliografia ivi citata a MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno*, cit., p. 35.

¹⁷⁰ CIPOLLA, *Le accise*, cit., p. 684. In giurisprudenza, v. Comm. trib. reg. Sicilia, 19 novembre 2014, n. 3566, secondo cui «l'art. 29, 4 co., L. n. 428/1990, nella parte in cui stabilisce che la domanda di rimborso di diritti o imposte riscossi in applicazione di disposizioni nazionali incompatibili con norme comunitarie deve essere comunicata, a pena di inammissibilità, anche all'ufficio tributario che ha ricevuto la dichiarazione dei redditi nell'esercizio di competenza, pone un onere a carico del contribuente che, essendo volto a consentire l'informazione sul preteso rimborso all'Agenzia delle Entrate si aggiunge a quello del rispetto de termine di decadenza e si applica allo stesso modo a tutte le azioni previste dalla disposizione»; Comm. trib. reg. Toscana 18 novembre 2015; Cass. 17 aprile 2013, n. 9310, cit.

stata riconosciuta di recente dalla Suprema Corte. Per evitare che il soggetto obbligato ad assolvere l'accisa possa essere condannato a restituire il tributo percepito a titolo di rivalsa per l'intervenuta decorrenza del termine biennale, il TUA dispone che l'istanza di rimborso va presentata entro novanta giorni dal passaggio in giudicato della sentenza che ha condannato il soggetto a restituire il tributo».

Il principio è condivisibile e risponde all'esigenza, in base alla quale il termine per poter attivare la procedura di rimborso può iniziare a decorrere solo dal momento in cui il contribuente può esercitare il diritto. Si tratta di un criterio coerente con l'art. 2935 c.c., per il quale, la decorrenza della prescrizione decorre dal momento in cui il diritto può essere fatto valere (v. *infra*, nota 168).

In via eccezionale, *il dies a quo*, è stato fatto decorrere dalla Corte di Cassazione dalla data di entrata in vigore del TUA (14 dicembre 1995) anziché dalla data del pagamento dell'accisa per tutti i versamenti effettuati nei periodi precedenti all'entrata in vigore del TUA¹⁷¹.

In assenza di una norma transitoria ed in presenza di una riduzione del termine (da cinque a due anni per il rimborso dell'accisa sull'energia elettrica), l'applicazione del termine biennale è apparsa una soluzione di compromesso ragionevole al fine di tutelare il diritto al rimborso da parte dei contribuenti.

Sul piano della legittimazione attiva, l'art. 14 TUA, nel disciplinare il rimborso delle accise indebitamente pagate, non contiene alcuna indicazione specifica con riferimento ai soggetti, con la conseguenza che detta disposizione deve ritenersi applicabile a tutti coloro che dimostrino di avere pagato l'imposta, anche in quanto beneficiari di un'agevolazione, posto che essi non avrebbero altrimenti la possibilità di ottenere il relativo rimborso. Ciò, naturalmente, a condizione che il soggetto dimostri di aver pagato il tributo¹⁷².

¹⁷¹ Cass. 20 agosto 2004, n. 16469. Una problematica simile è stata presa in considerazione da Corte di Giustizia UE 24 settembre 2002, causa C-255/00, pronunciandosi sulla compatibilità europea della norma italiana (art. 29, comma 1, L. n. 408/1990) che aveva ridotto da cinque a tre anni il termine di rimborso dei tributi doganali (previsto dall'art. 91, comma 1, TUD). In quell'occasione i giudici europei hanno ritenuto legittima l'applicazione retroattiva del nuovo termine, censurando e modificando soltanto la durata del periodo transitorio, nella misura di novanta giorni, termine ritenuto non congruo e modificato in quello di sei mesi; la necessità di un periodo transitorio, nell'ambito del quale sia possibile l'utilizzo del vecchio termine, è emersa anche in Corte di Giustizia UE 11 luglio 2002, causa C-62/00. Sul tema cfr. SCUFFI, *Diritto doganale e delle accise: gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità*, in *Fisco*, 2008, p. 3381.

¹⁷² Tra le tante Cass. 12 settembre 2008, n. 23518; Cass., sez. un., 19 marzo 2009, n. 6589, con nota di Glendi, in *Giur. trib.*, 2009, p. 876.

In una decisione delle Sezioni Unite¹⁷³ viene riconosciuta la giurisdizione tributaria in una controversia avente ad oggetto la spettanza o meno dell'agevolazione di aliquota sull'accisa del gas metano utilizzato per l'esercizio di attività equiparabile a quella industriale, trattandosi di tributo e non rilevando «la circostanza che il solo soggetto obbligato verso l'Amministrazione finanziaria sia l'ente comunale che immette al consumo il gas e riscuote l'accisa inglobata nel prezzo», in quanto la differenziazione dell'aliquota «non incide sulla natura del tributo che resta distinto dal prezzo del gas». Pertanto, anche il consumatore finale può presentare domanda di rimborso nell'ipotesi in cui il fornitore del prodotto energetico (gas naturale) o dell'energia elettrica gli abbia addebitato il tributo in misura piena anziché agevolata.

Di recente la Cassazione¹⁷⁴, riaffermando un principio già enunciato in altre decisioni¹⁷⁵, ha chiarito che, in tema di mancata applicazione del beneficio dell'aliquota ridotta sul gas metano utilizzato per usi industriali, l'azione di ripetizione dell'indebito promossa dal consumatore finale nei confronti del fornitore rientra nella giurisdizione del giudice ordinario e può essere accolta solo con effetti decorrenti dalla data di presentazione della relativa istanza all'Amministrazione finanziaria.

Per i giudici di legittimità occorre innanzitutto tenere presente, con riferimento al rapporto controverso, la sussistenza di due distinti rapporti giuridici: il rapporto fornitore/Amministrazione finanziaria ed il rapporto fornitore/utente, caratterizzati da discipline del tutto differenti: l'obbligazione tributaria, da un lato, si manifesta solo nel primo schema: è il fornitore – quale soggetto passivo di imposta – che ha l'obbligo di individuare i consumi assoggettati ad imposta nonché di segnalare e documentare i consumi che ne sono esclusi; dall'altro lato l'agevolazione sull'accisa applicata al gas metano per uso industriale è concessa su domanda del contribuente/consumatore a seguito di verifica delle richieste condizioni da parte dell'Amministrazione doganale¹⁷⁶.

¹⁷³ Cass., sez. un., 19 marzo 2009, n. 6589, cit.

¹⁷⁴ Cass., sez. un., 1° febbraio 2016, n. 1837.

¹⁷⁵ Cass., sez. un. 28 gennaio 2011, n. 2064 con nota di TABET, *Incertezza sulla natura degli atti applicativi della TIA e riflessi sulla giurisdizione*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 1024 e Cass., sez. un., 8 novembre 2012, n. 19289, in *Riv. giur. trib.*, 2013, II, p. 126, sul tema delle controversie tra sostituto d'imposta e sostituito.

¹⁷⁶ Cass., sez. un., 4 marzo 2009, n. 5166 e Cass. 15 aprile 2011, n. 8663 in *Riv. giur. trib.*, 2009, p. 873. In tema di richiesta di rimborso di un'accisa armonizzata, incombe sull'Amministrazione finanziaria che contesti il relativo diritto l'onere di provare sia l'avvenuta traslazione del tributo, sia l'esistenza di un effettivo arricchimento a vantaggio dell'o-

Ne deriva che l'accoglimento della domanda di indebito oggettivo presuppone l'accertamento incidentale circa la spettanza dell'agevolazione, pur nell'autonomia dei rapporti tra i soggetti coinvolti.

Questo ultimo orientamento dei giudici di legittimità non è condivisibile nella misura in cui si dà rilievo alla traslazione tra soggetto passivo in senso formale e consumatore solamente dal punto di vista economico, disconoscendo il ruolo di soggetto passivo "in senso sostanziale" al consumatore finale che subisce la rivalsa. Secondo il ragionamento della Corte, quando l'utente fa valere nei confronti del fornitore l'azione di ripetizione della parte di prezzo corrispondente all'imposta, lo stesso non esercita un'azione di natura tributaria ma richiede la restituzione di una parte del prezzo indebitamente corrisposta che non avrebbe potuto essere compresa nel prezzo stesso.

Tale ricostruzione si pone in contrasto con la decisione delle Sezioni Unite n. 6589/2009 che, dando rilevanza giuridica alla traslazione ha riconosciuto nel consumatore finale il soggetto passivo "in senso sostanziale" e quindi titolare dell'indice di capacità contributiva che connota i tributi sul consumo.

Per la medesima questione, in tema di IVA la Cassazione¹⁷⁷ ha distinto il cessionario che opera nell'esercizio di una professione o di un'impresa (soggetto passivo in senso formale del tributo) dal cessionario che agisce come consumatore finale.

La posizione dei giudici di legittimità aderisce all'orientamento della Corte di Giustizia¹⁷⁸ secondo cui bisogna garantire in modo effettivo al destinatario della prestazione gli strumenti necessari per consentirgli il recupero dell'imposta che gli sia stata indebitamente fatturata.

Per la dottrina più autorevole¹⁷⁹ la giurisprudenza di legittimità nell'intento di rendere concreto il principio di effettività elaborato dai giudici eu-

peratore in conseguenza del rimborso, trattandosi di fatti impeditivi e non costitutivi, sul punto v. Cass. 1° ottobre 2015, n. 19618 (per gli effetti della traslazione nel settore delle accise v. *retro*, Cap. III).

¹⁷⁷ Cass. sez. un., 4 febbraio 2008, n. 2509; Cass. 7 febbraio 2008, n. 2808 con nota di CENTORE, *Teoria e pratica del rimborso dell'IVA non dovuta*, in *Giur. trib.*, 2008, p. 467; Cass. 10 marzo 2008, n. 6310; Cass. sez. un., 31 luglio 2008, n. 20752 e Cass. 8 giugno 2011, n. 12433 (per le decisioni più recenti si rinvia alla nota 191 del Cap. III, par. 14).

¹⁷⁸ Corte di Giustizia UE 15 marzo 2007, causa C-35/05 con commento di GREGGI, *Il rimborso dell'Iva indebitamente applicata in via di rivalsa* (profili di diritto tributario comunitario), in *Riv. dir. trib.*, 2007, p. 285 e di LOGOZZO, *La Corte UE apre al rimborso dell'IVA indebita anche a favore del cessionario*, in *Giur. trib.*, 2007, p. 563 ss.; Corte di Giustizia UE 10 aprile 2008, causa C-309/06, Corte di Giustizia UE 18 giugno 2009, causa C-566/07 con nota BASILAVECCHIA, *Nota di credito per recuperare l'Iva indebita*, in *IVA*, 2009, p. 5 ss.

¹⁷⁹ RANDAZZO, *Le rivalse tributarie*, cit., p. 148.

ropei ritiene possibile «attraverso una lettura sistematica della disciplina interna dell'Iva, che al cessionario – il quale sia a sua volta operatore economico e che perciò abbia lo status di soggetto passivo in senso formale dell'IVA, per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate – possa riconoscersi la legittimazione nei confronti dell'amministrazione finanziaria all'esercizio dell'azione di rimborso dell'IVA».

12. Il procedimento di controllo

Per quanto riguarda il profilo procedimentale connesso al controllo da parte dell'Agenzia delle Dogane, anche nel settore delle accise è prevista la partecipazione del contribuente alla fase dell'accertamento mediante obblighi dichiarativi che consentono la determinazione della base imponibile e il successivo versamento dell'imposta previamente liquidata dall'ufficio.

Come già detto, nel sistema delle accise sul gas e sull'energia elettrica, la legge prevede che l'imposta sia liquidata dall'Amministrazione finanziaria sulla base della dichiarazione di consumo (art. 55, comma 1, TUA).

Questa modalità produce delle conseguenze anche sul piano sanzionatorio. Infatti, quando vi sono fattispecie relative alla erronea liquidazione del tributo nel settore dell'energia elettrica, pur in presenza di una corrispondenza tra consumi dichiarati e consumi accertati, l'Amministrazione, in genere, fa confluire tale violazione nell'art. 59, comma 3, TUA, che prevede la punibilità per il soggetto che sottrae o tenta di sottrarre, in qualsiasi modo, l'energia elettrica al regolare accertamento dell'imposta.

Tale rilievo appare incoerente con il sistema applicativo delle accise ed incompatibile con il principio della proporzionalità ben evidenziato nel nuovo Codice doganale dell'Unione ed applicabile anche nel settore delle accise (per i profili sanzionatori v. *infra*, par. 14).

Nell'ambito dei tributi armonizzati le Direttive che disciplinano la struttura delle diverse imposte (principalmente IVA ed accise) demandano ai singoli Stati la regolamentazione dei profili applicativi che riguardano l'accertamento, la riscossione e il rimborso.

In materia di accise, in attuazione della normativa europea, il prodotto da sottoporre a tassazione deve essere accertato per quantità e qualità e la classificazione della merce fa riferimento alla tariffa doganale¹⁸⁰.

¹⁸⁰ In materia doganale, per la corretta individuazione del dazio da assolvere è indispensabile classificare la merce, inserendola all'interno di una delle voci presenti nella c.d. *no-*

La disposizione obbliga a procedere alla liquidazione dell'imposta lo stesso soggetto passivo, il quale è tenuto a constatare sia la quantità, sia la qualità dei beni soggetti ad accisa, avvalendosi degli strumenti e delle metodologie di misura prescritti dalla normativa di settore o, se necessario, dagli stessi uffici finanziari. La determinazione della qualità dei beni prodotti è attività necessaria per l'applicazione delle diverse aliquote gravanti sui singoli prodotti.

Per quanto riguarda l'attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, all'Agenzia delle Dogane era stata attribuita originariamente la gestione dell'accertamento, della riscossione e del contenzioso dei diritti doganali, della fiscalità interna connessa agli scambi internazionali e delle accise, escluse quelle sui tabacchi lavorati che erano state attribuite all'Agenzia dei Monopoli¹⁸¹.

A decorrere dal 1° dicembre 2012, l'Agenzia delle Dogane ha inglobato le funzioni in precedenza svolte dall'Agenzia dei Monopoli.

Tali mutamenti hanno creato una certa confusione in quanto non si sono tradotti in puntuali aggiornamenti delle disposizioni contenute nel TUA, rispetto al soggetto titolare dei poteri di controllo, accertamento e riscossione.

Solo con il D.Lgs. n. 48/2010 viene inserita nel TUA la norma esplicitiva che identifica nell'Amministrazione finanziaria, l'Agenzia delle Dogane.

Il ruolo dell'Agenzia delle Dogane, con il nuovo Codice unionale viene ulteriormente valorizzato. Assume la responsabilità primaria per il controllo degli scambi commerciali all'interno dell'UE, e garantisce la realizzazione di

menclatura combinata. In questo modo si verifica quale sia l'aliquota prevista per quella voce della tariffa doganale comunitaria. La tariffa doganale comune è vincolante ed ha valore normativo, non è però l'unica utilizzata nell'Unione europea. In ambito comunitario è stata elaborata una ulteriore tariffa molto utilizzata fra gli operatori, è la tariffa integrata della Comunità europea (TARIC). Risulta evidente che nel commercio internazionale la corretta classificazione della merce sia uno dei passaggi chiave dell'intera operazione doganale che può coinvolgere una molteplicità di tributi. Sul tema è intervenuta anche la Corte di Giustizia, la quale ha elaborato una serie di criteri interpretativi, per inquadrare correttamente la categoria merceologica, tenendo conto del criterio dell'obiettività (Corte di Giustizia UE 7 maggio 2009, causa C-150/08). Per un inquadramento generale, senza pretesa di completezza, v. MERCURIO, *Dogana e imposte doganali*, in *Dizionario dir. pubbl.*, cit., p. 2026 ss.; DE CICCO, *Diritto doganale*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, Agg. III, Torino, 2007, p. 1 ss.; SCUFFI, *Profili storici ed evoluzione del sistema doganale e delle accise*, in AA.VV., *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, cit., p. 3 ss.; FRANZOSO, *I tributi doganali*, in AA.VV., *Istituzioni di diritto tributario. Il sistema dei tributi*, a cura di Tinelli, cit., p. 593 ss.; ARMELLA, *Le principali novità del nuovo codice doganale dell'Unione*, cit., p. 1034 ss.

¹⁸¹ Come è noto il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha subito un importante processo di riorganizzazione ad opera del D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300 che ha istituito le Agenzie fiscali delle Entrate, delle Dogane, del Demanio e dei Monopoli. Su tale riorganizzazione cfr. CIPOLLA, *Agenzie fiscali*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, Agg., vol. III, Torino, 2007, p. 25 ss.

un commercio leale e libero. Le viene riconosciuta la funzione di “guida nella catena logistica”, così da divenire, nell’attività di monitoraggio e gestione del commercio internazionale, un catalizzatore della competitività dei Paesi e delle imprese che operano nell’UE (artt. 46 e 118 CDU).

Anche nel settore delle accise, come avviene per le altre tipologie di imposte, l’attività di controllo può essere svolta indifferentemente dalla polizia tributaria o dall’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli. L’atto di accertamento, per contro, rientra nelle prerogative esclusive dell’Agenzia.

L’art. 18 TUA, attribuisce all’Amministrazione finanziaria una serie di poteri finalizzati ad assicurare la gestione delle accise. Tali poteri hanno una funzione preventiva (come quello di apporre agli apparecchi bolli e suggelli) oppure si risolvono nell’effettuazione di controlli a posteriori come avviene normalmente anche per l’accertamento di altre tipologie di tributi.

La disciplina dei controlli è stata parzialmente modificata dal D.L. n. 193/2016. Il controllo finalizzato a verificare la correttezza dei dati forniti dal soggetto passivo in termini di quantità e qualità del prodotto rispetto all’immissione in consumo, non si limita più ai soli depositi fiscali ma si estende ai destinatari registrati e a tutti gli impianti soggetti a denuncia.

Come è noto, il riscontro tra i dati contabili e quelli effettivi è fondamentale anche per verificare se è avvenuta l’immissione in consumo o se si è verificata una ipotesi assimilata che dà comunque luogo all’applicazione dell’imposta. Tra le fattispecie assimilate all’immissione in consumo si annovera anche l’ammanto in misura superiore a quella consentita oppure per la carenza delle condizioni richieste per la concessione dell’abbuono di cui all’art. 4 TUA (v. *retro*, Cap. III).

In riferimento agli inventari di magazzino si prevede che presso i depositi fiscali, ed ora anche presso i depositari registrati e gli impianti soggetti a denuncia, siano eseguiti inventari periodici da parte degli uffici doganali che comportano l’effettuazione di una serie di operazioni tra le quali: la rilevazione delle giacenze effettive dei prodotti e raffronto con le giacenze contabili; – coerenza fra i dati riportati nelle dichiarazioni mensili di produzione e di estrazione con quelli risultanti sui registri tenuti dal produttore; – esame del registro di magazzino e delle lavorazioni e verifica con i dati di misuratori e contatori; – determinazione delle rese di lavorazione; – ogni altro controllo sulla regolarità dell’esercizio ivi compreso, per i prodotti alcolici, il controllo della gradazione saccarometria effettiva del prodotto finito. In particolare, poi, con riguardo ai depositi fiscali di prodotti alcolici ed intermedi, il D.M. 27 marzo 2001, n. 153, ha previsto una cadenza annuale di tale attività, nulla dicendo sulla natura perentoria od ordinataria di tale termine.

Sulla questione è intervenuta la Cassazione¹⁸² nell'ambito di una controversia volta ad acclarare la legittimità dell'avviso di pagamento relativo all'accisa sui prodotti alcolici emesso dall'Amministrazione doganale a seguito del rigetto dell'istanza di riconoscimento dei cali di alcole etilico presentata dalla società contribuente, la quale deteneva un opificio di trasformazione dell'alcole etilico per la produzione di liquori, gestito in regime di deposito fiscale in sospensione dei diritti di accisa, in presenza di cali superiori rispetto a quelli consentiti dal D.M. n. 55/2000¹⁸³.

I giudici di legittimità innanzitutto ribadiscono che l'esigibilità dell'imposta sorge solo all'atto dell'immissione in consumo dei prodotti alcolici ottenuti mediante trasformazione dell'alcole etilico e che l'art. 2, comma 2, TUA, considera immissione in consumo anche «l'ammacco in misura superiore a quella consentita o quando non ricorrono le condizioni per la concessione dell'abbuono di cui all'art. 4».

Sulla natura del termine annuale e sulla presunta decadenza per il controllo riservato all'Amministrazione doganale da parte dell'art. 18, comma 1, TUA, i giudici di legittimità ritengono che, «in materia tributaria, ogni decadenza non può che essere testuale, dovendo essere espressamente sancita dalla legge, ai sensi dell'art. 152, c.p.c., comma 2, sicché, in mancanza di un'esplicita previsione, il termine normativamente stabilito per il compimento di un atto, ha efficacia meramente ordinatoria ed esortativa, ovvero sia costituisce un invito a non indugiare, e l'atto può essere compiuto dall'interessato o dalla stessa Amministrazione fino a quando ciò non gli venga precluso dalla sopravvenuta prescrizione del relativo diritto; il termine annuale previsto dal D.M. n. 153/2001, per il compimento degli inventari previsti ha natura ordinatoria ed acceleratoria, e non perentoria»¹⁸⁴.

Per ciò che concerne le modalità di controllo, l'agenzia delle Dogane, al pari dell'Agenzia delle Entrate, può accedere negli impianti¹⁸⁵ ed in qualsiasi al-

¹⁸² Cass. 8 maggio 2013, n. 10761. Per ulteriori considerazioni sulla sentenza, cfr. FEDERICO, STELLA, *La natura del termine per gli inventari periodici nei depositi fiscali di alcoli*, in *Fisco*, 2013, p. 6288.

¹⁸³ Con riguardo alla disciplina delle tolleranze e dei cali, si rinvia al Cap. III, parr. 6 e 7 ed alla bibliografia ivi citata.

¹⁸⁴ Il principio è stato già espresso in altre decisioni, tra le quali si segnalano Cass. 26 agosto 2015, n. 17163; Cass. 19 maggio 2010, n. 12259; Cass. 31 marzo 2008, n. 8249; Cass., sez. un., 12 novembre 2004, n. 21498 in *Dir. prat. trib.*, 2005, II, p. 264.

¹⁸⁵ Il potere di accesso, normalmente è funzionale alla necessità di eseguire altre attività di controllo come verificazioni, riscontri, ricerche, ed ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni. In giurisprudenza, Cass. 20 febbraio 2013, n. 4140.

tro luogo in cui è custodita la documentazione fiscale per eseguire verifiche, ispezioni; può prelevare campioni di prodotti; può invitare a comparire il responsabile d'imposta o i terzi che a qualsiasi titolo partecipino all'attività industriale o commerciale per fornire dati, notizie ed informazioni; può richiedere alle banche o alla posta la documentazione relativa ai rapporti intrattenuti con il cliente ed infine può anche richiedere eventuale documentazione utile alla verifica agli uffici della Pubblica amministrazione¹⁸⁶.

A tutto ciò si aggiunga che l'Agenzia delle Dogane può esercitare tutti i poteri istruttori attribuiti agli uffici dell'Agenzia delle Entrate in tema di Iva ed imposte dirette, stabilendo altresì che le autorizzazioni richieste devono essere rilasciate dal Direttore regionale (artt. 51 e 52, D.P.R. n. 633/1972 e 33, D.P.R. n. 600/1973)¹⁸⁷.

Pertanto, l'Agenzia delle Dogane, oltre ai poteri istruttori che gli sono riconosciuti dalla disciplina di settore, può effettuare accessi, ispezioni e verifiche presso la sede dell'impresa o presso il domicilio del suo legale rappresentante, può invitare a comparire i contribuenti per chiedere chiarimenti, può inviare questionari ai contribuenti o a terzi, può svolgere pure indagini finanziarie e bancarie così come avviene nel settore delle imposte sui redditi e dell'IVA.

Nei rapporti tra accise ed altre categorie tributarie, è opportuno precisare che vige un principio di "concentrazione" dei controlli, nel senso che una medesima struttura dell'Amministrazione finanziaria che si occupa della verifica nei confronti di un contribuente può contemporaneamente accertare rilievi su tutti i tributi (IVA, accise, imposte sui redditi).

Per ciò che concerne l'accertamento delle violazioni, l'art. 19 TUA, è stato sostanzialmente modificato dal D.L. n. 193/2016. Sono stati aggiornati i riferimenti normativi alle attuali articolazioni dell'Amministrazione finanziaria e viene maggiormente dettagliata la disciplina della constatazione delle violazioni che trae origine dal processo verbale il quale sarà trasmesso all'Ufficio dell'Agenzia delle Dogane competente all'accertamento e alla liquida-

¹⁸⁶ Per CIPOLLA, *Le accise*, cit., p. 677, «funzionale all'effettuazione di controlli incrociati e nella prospettiva pure di consentire all'Amministrazione di poter assolvere in giudizio l'onere di prova della traslazione, l'art. 58, 4 co., TUA, attribuisce all'A.F. il potere di richiedere ai soggetti obbligati al pagamento dell'accisa sull'energia elettrica, ai privati consumatori ed agli enti privati e pubblici l'esibizione degli originali dei documenti e delle bollette relative alla vendita ed al consumo dell'energia elettrica».

¹⁸⁷ È opportuno segnalare che, diversamente da quanto previsto dall'art. 51, punto 2, D.P.R. n. 633/1972, in materia di accertamento IVA e indagini bancarie, nel sistema impositivo delle accise mancano norme sanzionatorie in materia di acquisti e vendite non contabilizzate; ciò perché siffatte condotte integrano di per sé gravi fattispecie penali legate alla sottrazione del prodotto all'accertamento o al pagamento del tributo ex art. 40 TUA.

zione. Se durante la verifica emergono violazioni e fatti penalmente rilevanti per i quali sussistono obblighi di denuncia, il processo verbale di constatazione sarà trasmesso all'Autorità giudiziaria, nonché all'Amministrazione finanziaria che potrà comunicare alla stessa eventuali elementi sopraggiunti.

Contestualmente, il Legislatore ha provveduto ad allineare il procedimento ai principi espressi dall'art. 12 dello Statuto del contribuente, in tema di garanzia del contraddittorio ed in una ottica di cooperazione. Se nel corso del controllo, l'Agenzia delle Dogane esamina atti e documenti, entro sessanta giorni dalla notificazione del processo verbale di constatazione al destinatario, quest'ultimo può comunicare osservazioni e richieste che, salvi i casi di particolare e motivata urgenza, sono valutate dallo stesso Ufficio prima della notificazione dell'avviso di pagamento o dell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni.

L'obbligo del contraddittorio introdotto è fondamentale per i molti potenziali coobbligati in solido coinvolti nell'attuazione del prelievo ma che spesso non sono a conoscenza del procedimento di verifica posto in essere nei confronti del debitore principale¹⁸⁸. In realtà, si tratta di un obbligo imposto all'autorità doganale già prima dell'intervento legislativo, in applicazione dei principi europei desunti dalla nota sentenza *Sopropè*, applicabili direttamente nei procedimenti aventi ad oggetto tributi armonizzati come l'accisa.

Per quanto riguarda il versamento dell'accisa, il pagamento va effettuato,

¹⁸⁸ Il diritto, di matrice giurisprudenziale (Corte di Giustizia UE 18 dicembre 2008, causa C-349/07; Corte di Giustizia UE 10 ottobre 2013, causa C-383/13; Corte di Giustizia UE 22 ottobre 2013, causa C-276/12; Corte di Giustizia UE 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13; nonché Cass., sez. un., 18 settembre 2014, n. 19667, con nota di RENDA, *Il contraddittorio quale nucleo insopprimibile di rilievo sostanziale nell'ambito del procedimento tributario: le conferme della giurisprudenza comunitaria e di legittimità*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, II, p. 593 ss.; Cass., sez. un., 9 dicembre 2015 con nota di STEVANATO, LUPI, *Sul contraddittorio endoprocedimentale la cassazione decide (forse bene), ma non spiega*, in *Dialoghi trib.*, 2015, p. 383 ss.), prevede la necessità di un contraddittorio endoprocedimentale tra Amministrazione e soggetto passivo dell'imposta in tema di tributi armonizzati. Dello stesso avviso, Cass. 12 febbraio 2016, n. 2879. Tuttavia il principio già previsto dall'art. 41, lett. a), della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, ha trovato da tempo applicazione anche a livello nazionale (in materia di controlli e accertamento doganale: art. 11 del D.Lgs n. 374/1990 e art. 12, comma 7, L. n. 212/2000; in materia di procedimento amministrativo generale: art. 10, L. n. 241/1990). In dottrina v. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, p. 137 ss.; MARCHESELLI, *Contraddittorio e procedimento tributario, un passo indietro e due avanti*, in *Corr. trib.*, 2011, 376, ID., *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, *ivi*, 2014, p. 2536 ss.; CORASANITI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e nell'UE*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, II, p. 1585 ss.

di regola, entro il mese successivo a quello di immissione in consumo¹⁸⁹.

Una rilevante novità è stata introdotta dal D.L. n. 193/2016 anche per quanto riguarda l'adempimento. È stato aggiunto il comma 4 *bis*, all'art. 3 TUA, che ha sistematizzato, anche per il settore delle accise, il procedimento di rateizzazione del debito fiscale. La rateizzazione è riservata al titolare del deposito fiscale che si trovi in condizioni oggettive e temporanee di difficoltà economica, il quale può presentare all'Agenzia delle Dogane, entro la scadenza fissata per il pagamento dell'imposta, una istanza di rateizzazione del debito d'imposta relativo alle immissioni in consumo effettuate nel mese precedente. Persistendo le medesime condizioni di difficoltà, poi, possono essere presentate istanze di rateizzazione relative ad un massimo di altre due scadenze relative al pagamento successivo rispetto al periodo precedente. Non sono ammesse ulteriori istanze prima dell'avvenuto integrale pagamento dell'importo già oggetto di rateizzazione.

Risulta piuttosto evidente la scarsa applicabilità temporale della norma, laddove i pagamenti differiti sono i pagamenti relativi ad un numero ridotto di mensilità.

La prima criticità da mettere in luce è che si continua ad individuare quale soggetto obbligato dell'imposta il titolare del deposito fiscale rispetto alla complessa disciplina che ruota intorno ad altre figure soggettive obbligate in solido con il soggetto passivo che intervengono costantemente nelle varie fasi della circolazione del prodotto.

Come è stato già illustrato (v. *retro*, Cap. III), obbligato al pagamento 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 i soggetti nei cui confronti si verificano i presupposti per l'esigibilità dell'imposta (oppure il destinatario registrato o l'importatore). Per la normativa europea, in caso di svincolo dei prodotti sottoposti ad accisa da un regime di sospensione, il debitore è, principalmente, il depositario autorizzato, il destinatario registrato o qualsiasi altro soggetto che svincola i prodotti soggetti ad accisa dal regime sospensivo e in caso di svincolo irregolare, qualsiasi altra persona che partecipa all'operazione.

Certo è che il Legislatore nell'individuare solo il titolare del deposito fiscale o il suo garante, obbligato di imposta, ha avuto un approccio piuttosto riduttivo rispetto ad ipotesi di frode o ad irregolarità che possono essere commesse da terzi.

¹⁸⁹ Sui termini di versamento, in giurisprudenza v.: Cass. 17 aprile 2013, n. 9284.

Un'altra criticità della norma può essere rappresentata dalla circostanza che essa non appare rispondente alle ipotesi patologiche (ad esempio, il depositario può subire frodi da parte dei depositanti). In questi casi, il debito d'imposta può raggiungere importi elevati da non consentire la rateizzazione, con la conseguenza del blocco delle estrazioni. Infatti, in caso di mancato pagamento delle imposte il deposito fiscale non può operare fino all'avvenuta estinzione del debito (art. 3 TUA), con un enorme pregiudizio per l'Erario, per il depositario stesso e per tutti gli operatori del settore.

Tuttavia, al di là delle criticità evidenziate la norma che consente la rateizzazione, pur avendo un impatto relativo apre la strada della dilazione del pagamento del debito in un contesto economico particolarmente sofferente e, in particolare, in un settore caratterizzato dall'estremo rigore, soprattutto per ciò che concerne il regime del deposito fiscale¹⁹⁰.

Per i prodotti importati l'accisa è riscossa con le modalità e nei termini previsti per i diritti di confine¹⁹¹, fermo restando che il pagamento non può essere fissato per un periodo di tempo superiore a quello mediamente previsto per i prodotti nazionali (art. 3, comma 4, TUA).

Al riguardo, il nuovo Codice doganale dell'Unione ha apportato modifiche nella disciplina delle garanzie delle obbligazioni doganali al fine di ricercare un bilanciamento tra l'esigenza di rafforzare la tutela degli interessi finanziari dell'UE e la semplificazione degli adempimenti amministrativi, funzionale alla maggiore libertà degli scambi internazionali. Si tratta di un profilo connesso parzialmente anche al pagamento delle accise poiché la nuova disciplina ha stabilito da un lato, il principio dell'obbligatorietà della garanzia per l'accesso a tutti i regimi doganali speciali soggetti ad autorizzazione e per la custodia temporanea, precisando le ipotesi in cui il rilascio della garanzia viene escluso o rimesso alla discrezionalità dell'autorità doganale (art. 89, par. 8, CDU);

¹⁹⁰ La disposizione circoscrive la dilazione ai settori ove il deposito si presenta come elemento fondamentale, come nelle ipotesi dei prodotti energetici o alcolici (si esclude l'energia elettrica in quanto prodotto che non circola con il regime del deposito fiscale). Per un primo commento delle disposizioni contenute nel D.L. n. 193/2016, v. SANTACROCE, SBANDI, *Modifiche alle accise tra rateizzazione del debito, sanatoria e tutela del contraddittorio*, in *Corr. trib.*, 2016, p. 109 ss.

¹⁹¹ La Cassazione ormai colloca tra i diritti di confine anche l'IVA sulle importazioni dovuta per ogni singola operazione di destinazione al consumo di merci nel territorio dello Stato, accertata e riscossa con le stesse modalità dei dazi doganali (Cass. 5 aprile 2013, n. 8368; Cass. 20 luglio 2011, n. 15921; Cass. 19 maggio 2010, n. 12263 in *Giur. trib.*, 2010, p. 1052, con nota di F. CERIONI, *È dovuta l'IVA all'importazione in caso di mancata introduzione della merce nel deposito. La natura dell'IVA all'importazione non incide sui poteri di accertamento e riscossione della dogana*).

dall'altro, si consente lo svincolo della garanzia solo al momento in cui l'obbligazione doganale o l'obbligo di pagamento degli altri oneri (accise ed IVA) risulta estinto o non può più sorgere, consentendo in tal modo la possibilità che la stessa possa essere utilizzata anche per il recupero dei dazi e degli altri oneri, quali IVA o accise, accertati in seguito a revisione della dichiarazione doganale sulle merci in relazione alle quali la garanzia stessa era stata rilasciata.

Un altro elemento di simmetria con il pagamento delle accise è rappresentato dalla circostanza per cui, se la garanzia viene rilasciata a copertura di obbligazioni doganali riferite a più Stati membri allora dovrà coprire l'importo del dazio all'importazione o all'esportazione compreso l'importo per IVA ed accise, mentre nell'ipotesi in cui la garanzia sia utilizzata in un solo Stato membro, essa deve coprire almeno l'importo del dazio¹⁹².

In caso di ritardo nel pagamento delle accise, il Legislatore prevede l'applicazione di un'indennità di mora pari al 6% dell'imposta, nonché gli interessi al tasso stabilito per il pagamento differito dei diritti doganali.

La giurisprudenza di legittimità si è espressa sul regime sanzionatorio da applicarsi, nel settore delle accise, nei casi di omesso o tardivo versamento dell'imposta al fine di valutare se, oltre al pagamento del tributo, degli interessi e dell'indennità di mora, fosse irrogabile da parte degli uffici anche la sanzione amministrativa prevista dall'art. 13, D.Lgs. n. 471/1997.

A tal proposito, posto che nella ricostruzione sulla natura giuridica dell'indennità di mora le viene assegnata una funzione reintegrativa del patrimonio leso mentre alla sanzione amministrativa è riconosciuta una funzione afflittiva, tale diversità funzionale giustifica la loro contemporanea applicazione che non realizza, pertanto, alcun cumulo di sanzioni ma soltanto due diverse pretese di pagamento in base a titoli diversi, tra loro pienamente compatibili per diversità di struttura¹⁹³.

¹⁹² F. CERIONI, *Le garanzie del debito doganale nel Codice dell'Unione europea*, in *Corr. trib.*, 2014, p. 1112 ss.

¹⁹³ Tra le tante: Cass. 12 dicembre 2013, nn. 27817 e 27818; Cass. 29 maggio 2013, nn. 13309 e 13310; Cass. 22 maggio 2013, n. 12530; Cass. 3 aprile 2013, n. 8065; Cass. 27 marzo 2013, n. 7736; Cass. ord., 14 aprile 2011, n. 8553; Cass. ord., 11 novembre 2009, n. 23919; Cass. 3 aprile 2009, n. 14303; Cass. 12 settembre 2008, n. 23517, con nota di LO NIGRO, *Chiarimenti della Cassazione in ordine alle sanzioni in materia di accise*, in *Fisco*, 2009, p. 1543. In senso contrario si segnala, invece, un orientamento minoritario della giurisprudenza di merito che ha confermato un ingiustificato aggravamento di sanzioni, escludendo l'applicabilità dell'art. 13, cit. (Comm. trib. reg. Lombardia, 2 agosto 2007, n. 97, con nota di CASTELLANO, *Il regime sanzionatorio del tardivo versamento delle accise*, in *Fisco*, 2007, p. 5317, secondo cui se l'indennità di mora fosse ritenuta di natura risarcitoria, il tardivo versamento delle accise non sarebbe stato sanzionato *tout court* prima dell'entrata in vigore dell'art. 13, D.Lgs. n. 471/1997; Comm. trib. reg. Liguria, 10 maggio 2007, n. 13, la quale ha negato la riduzione della sanzione per ina-

L'orientamento della giurisprudenza di legittimità che riconosce il cumulo degli interessi, dell'indennità di mora¹⁹⁴ e delle sanzioni¹⁹⁵ appare criticabile in virtù della *ratio* che caratterizza gli interessi e le sanzioni.

Mentre gli interessi dovrebbero assicurare una piena reintegrazione patrimoniale all'Erario che non può essere leso dall'intempestivo versamento dell'imposta; la finalità delle sanzioni è invece ravvisabile nella prevenzione-repressione degli illeciti. Alla luce di quanto rilevato, pare difficile sostenere che l'indennità di mora abbia natura risarcitoria e non di sanzione. Sarebbe davvero problematica la sua giustificazione, dal momento che l'entità del debito tributario pagato oltre la scadenza è già attualizzato mediante gli interessi¹⁹⁶.

Non solo: bisogna anche considerare che, in presenza di un indebito versamento di accisa, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a rimborsare l'imposta e gli interessi dipendenti dal decorso del tempo, senza alcuna ulteriore previsione a titolo di indennità.

L'accisa non assolta o indebitamente abbuonata o restituita è accertata con

dempimento lievemente tardivo di cui all'art. 13, cit., ritenendo l'art. 3, comma 4, TUA, fonte di un'autonoma disciplina sanzionatoria per le accise; Comm. trib. reg. Campania, 14 maggio 2007, n. 205; in dottrina: IAIA, *La natura sanzionatoria dell'indennità di mora per ritardato versamento delle accise*, in *Corr. trib.*, 2013, p. 983, il quale valuta criticamente l'orientamento della giurisprudenza di legittimità alla luce dei principio europeo di proporzionalità e del principio costituzionale di ragionevolezza sancito dall'art. 3, Cost.).

¹⁹⁴L'indennità aveva una funzione risarcitoria secondo BAFILE, *Riflessioni sull'indennità di mora e le relative controversie*, nota a Cass., sez. un., 17 febbraio 1988, n. 1677, in *Dir. prat. trib.*, 1988, II, p. 1507 ss., tuttavia rilevava come l'indennità si ponesse in alternativa agli interessi. La prima riguardava l'inadempimento nella fase successiva all'iscrizione a ruolo, i secondi quella anteriore. In tal senso, cfr. altresì, COPPA, SAMMARTINO, *Sanzioni tributarie*, in *Enc. dir.*, XLI, Milano, 1989, p. 415 ss., i quali ne sottolineavano una accentuata efficacia coercitiva che la diversificava dalle altre prestazioni accessorie al debito di imposta. Sulla natura risarcitoria dell'indennità di mora nella fase della riscossione coattiva, v. da ultimo, sulla disciplina dei privilegi, Cass. ord., 15 novembre 2012, n. 2008; Cass. 21 settembre 2012, n. 16084.

¹⁹⁵Sui profili generali delle sanzioni: DEL FEDERICO, *Violazioni e sanzioni in materia tributaria*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 2001, pp. 1-27; ID., *Sanzioni amministrative*, in *Dir. trib.*, *Dizionario dir. pubbl.*, vol. VI, cit., p. 5433; COPPA, *Questioni attuali in tema di sanzioni amministrative*, in *Rass. trib.*, 2016, p. 1023 ss.

¹⁹⁶Cass. 3 agosto 2016, n. 16165, secondo cui «in tema di sanzioni amministrative tributarie, il D.Lgs. n. 471 del 1997 detta una disciplina destinata a valere, in generale, per tutti i tributi, integrata dalle disposizioni normative speciali di imposta (con riferimento alle accise il D.Lgs. n. 504/1995), sicché nel caso di omesso pagamento dell'imposta di consumo sul gas trovano applicazione sia l'art. 13, D.Lgs. n. 471, cit., che prevede il pagamento di una somma a titolo di sanzione amministrativa, sia l'art. 3, n. 4, D.Lgs. n. 504 cit., che prevede un'indennità di mora e gli interessi per il ritardato pagamento, trattandosi di norme pienamente compatibili, che non realizzano un cumulo di sanzioni in ragione della loro diversità funzionale, afflittiva e reintegrativa del patrimonio leso».

avviso di pagamento notificato al debitore, previa constatazione della violazione. Il tributo va assolto entro il breve termine di 30 giorni dalla notifica del provvedimento. Il nuovo art. 15 TUA, modificato dal D.L. n. 193/2016, detta la disciplina del procedimento di recupero dell'accisa e della prescrizione del diritto alla riscossione dell'imposta da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Il termine per la notifica dell'avviso di pagamento è fissato in cinque anni, dalla data dell'omesso versamento delle somme dovute a titolo d'imposta o dell'indebita restituzione ovvero dell'irregolare fruizione di un prodotto sottoposto ad accisa in un impiego agevolato. Il termine è ora aumentato a dieci anni nei casi di violazioni per cui vi è obbligo di denuncia all'Autorità giudiziaria.

Questa integrazione estende la portata della norma e potrebbe essere di particolare sfavore per i contribuenti, in considerazione della circostanza che nel sistema delle accise il rischio di incorrere in violazioni penali è molto elevato. Sarebbe auspicabile giungere ad una ridefinizione dell'intero impianto sanzionatorio per le violazioni in materia di accise, incoerente rispetto al sistema tributario nazionale ed incompatibile con il principio europeo di proporzionalità (su tali profili v. *infra*, par. 14).

L'avviso di pagamento è atto amministrativo che rientra tra gli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie. Come è noto la giurisprudenza di legittimità¹⁹⁷, ha ripetutamente affermato che l'elencazione degli "atti impugnabili", contenuta nell'art. 19, D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 546, pur dovendosi considerare tassativa, va interpretata in senso estensivo, sia in osservanza alle norme costituzionali di tutela del contribuente e del buon andamento della P.A., sia per l'allargamento della giurisdizione tributaria operata dalla L. 28 dicembre 2001, n. 448¹⁹⁸.

Con specifico riferimento alle accise, la Cassazione ha espressamente riconosciuto che costituisce atto autonomamente impugnabile, pur nel silenzio del richiamato art. 19, l'avviso di pagamento, trattandosi di atto accertativo-impositivo del tributo, idoneo ad esprimere tale funzione, in quanto contiene tutti gli elementi per individuare la pretesa fiscale nell'*an* e nel *quantum*¹⁹⁹.

¹⁹⁷ Cass. 25 febbraio 2009, n. 4513; Cass. 30 novembre 2012, n. 21392.

¹⁹⁸ Sulla questione si rinvia a CIPOLLA, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione delle Commissioni tributarie*, cit., p. 463; ID., *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, p. 957 ss.; FRANSONI, *Spunti ricostruttivi in tema di atti impugnabili nel processo tributario*, *ivi*, 2012, I, p. 979.

¹⁹⁹ Cass. 15 ottobre 2007, n. 21530; Cass. ord., 27 agosto 2009, n. 18731; Cass. 12 gennaio 2012, n. 253, secondo cui «laddove sia prevista una procedura amministrativa di impugnazione il contribuente può comunque ricorrere alla giurisdizione tributaria nei casi in cui l'Amministrazione finanziaria abbia formulato nei suoi confronti una determinata e precisa pretesa di natura fiscale».

Per il credito dell'Amministrazione si riconferma che «la prescrizione del credito d'imposta è interrotta quando viene esercitata l'azione penale; in questo caso il termine di prescrizione decorre dal passaggio in giudicato della sentenza che definisce il giudizio penale²⁰⁰».

In concreto si può evidenziare che il comma 5 dell'art. 15 TUA, è una norma non solo a garanzia dell'Amministrazione, che usufruisce dell'interruzione della prescrizione in caso di reato, ma anche a tutela del contribuente, pregiudicando l'attività dell'Ufficio volta a verificare che un fatto penalmente rilevante funga da presupposto per l'azione di recupero da parte dell'Ufficio.

In presenza di una situazione creditoria dell'Amministrazione finanziaria, derivante da un avviso di pagamento definitivo, l'art. 15, comma 3, TUA, prevede una prescrizione del credito quinquennale per tutte le accise, tranne per i tabacchi lavorati per i quali il credito si prescrive in dieci anni.

Il termine quinquennale si applica nei casi in cui l'attività di esecuzione dell'Amministrazione riguardi un atto amministrativo di accertamento divenuto definitivo a seguito dell'inutile decorso del termine per impugnarlo.

Diversamente, se riguarda un provvedimento giurisdizionale di definizione di una lite, si applica al credito fiscale la disciplina dettata dall'art. 2953 c.c., con il conseguenziale prolungamento del termine prescrizione da cinque a dieci anni. La *ratio* di tale disciplina va ricercata nella circostanza che il provvedimento giudiziario “determina una sorta di novazione generale del rapporto tributario in contestazione”²⁰¹.

Nell'ipotesi in cui l'accisa liquidata con l'avviso di pagamento non sia assolta nei termini previsti, l'Amministrazione può procedere alla riscossione

²⁰⁰ Per l'Agenzia delle Dogane l'interruzione della prescrizione opera dal momento della emissione del decreto di rinvio a giudizio, al quale ricondurre l'esercizio dell'azione penale (Nota n. 442/2004). Sulla questione si richiama una decisione dei giudici di legittimità (Cass. 26 aprile 2003, n. 6047) con la quale è stato precisato che il termine di prescrizione per il recupero dell'accisa sugli oli minerali è interrotto se viene esercitata l'azione penale e decorre dal passaggio in giudicato della pronuncia che definisce il procedimento penale, tanto che si tratti di sentenza di condanna quanto di proscioglimento, ed ivi compresa la declaratoria di prescrizione del reato.

²⁰¹ Per la giurisprudenza v.: Cass. 10 dicembre 2009, n. 25790; Cass. 11 marzo 2011, n. 5837; Cass. 13 luglio 2012, n. 11941. Invece, per Cass. 11 dicembre 2013, n. 27674, la sentenza penale, con la quale è stata dichiarata la prescrizione dei reati in materia di evasione di accisa sul consumo di gas metano per uso domestico, destinato, invece, ad autotrazione (e soggetto, quindi, ad un'aliquota di imposta più elevata), da un lato, non incide sul potere impositivo dell'Amministrazione finanziaria, che viene meno solo per effetto di una pronuncia assolutoria e, dall'altro, non concretandosi in un accertamento del credito erariale o in una condanna dell'imputato al pagamento dell'imposta evasa, non comporta nemmeno l'applicabilità del termine di prescrizione decennale.

coattiva del tributo mediante l'iscrizione a ruolo: il pregresso strumento della riscossione coattiva, rappresentato dall'ingiunzione fiscale, è stato soppresso a seguito della generalizzazione del sistema di riscossione dei tributi a mezzo ruolo operata dal D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112.

Un'altra novità apportata dal D.L. n. 193/2016, riguarda la disciplina del ravvedimento operoso previsto dall'art. 13, D.Lgs. n. 472/1997, che viene esteso, a regime, ai tributi gestiti dall'Agenzia delle Dogane²⁰². Il procedimento premiale consente agli operatori di definire questioni controverse caratterizzate, spesso, da sanzioni estremamente elevate, collegate ad irregolarità relative alle importazioni di merci provenienti da Paesi extra UE²⁰³.

L'apertura del Legislatore è di rilievo fondamentale in quanto consente di estendere uno strumento deflativo del contenzioso anche alle contestazioni attinenti accertamenti in materia di diritti doganali e di confine ed in materia di accise²⁰⁴.

Fino all'emissione dell'avviso di rettifica dell'accertamento (atto impositivo tipicamente doganale) o dell'avviso di pagamento, gli operatori possono accedere al ravvedimento operoso per tutte le ipotesi in esso contemplato²⁰⁵.

²⁰² In generale, sul ravvedimento operoso, oltre alla bibliografia citata in nota 203, v. FERLAZZO NATOLI, *Luci e ombre sul ravvedimento operoso ex art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 133; DEL FEDERICO, *Violazioni e sanzioni amministrative nel diritto tributario*, in AA.VV., *Lezioni di Diritto tributario sostanziale e processuale*, a cura di Gaffuri, Scuffi, Milano, 2009; SERRANÒ, *Esercizio di poteri istruttori da parte dell'ufficio e spontaneità del ravvedimento*, in *Dialoghi trib.*, 2011, pp. 207-213; VIGNOLI, LUPI, *Sull'applicabilità d'ufficio delle mitigazioni sanzionatorie previste "ex lege" dopo l'introduzione del giudizio*, in *Dialoghi trib.*, 2013, p. 443; INGRAO, LUPI, *Sull'omesso versamento di tributi una sanzione che pecca di genericità eccessiva?*, in *Dialoghi trib.*, 2015, p. 336 ss.

²⁰³ SANTACROCE, LODOLI, SBANDI, *Ravvedimento per tributi doganali e accise: nuove prospettive di riduzione delle sanzioni in corso di accertamento*, in *Fisco*, 2017, p. 128 ss., i quali specificano che «il ravvedimento operoso, per le questioni doganali, sia va ad affiancare all'altro istituto già esistente, che disciplina la revisione dell'accertamento, al quale sarà ancora possibile ricorrere prima che la dogana abbia iniziato accessi, ispezioni e verifiche»; UGOLINI, *Il ravvedimento operoso in dogana*, in *Corr. trib.*, 2017, p. 271 ss.

²⁰⁴ Si ricorda che, per gli atti impositivi notificati dopo il 1° gennaio 2016 dall'Agenzia delle Dogane, trova applicazione anche in ambito doganale e nel settore delle accise, l'istituto del reclamo e della mediazione di cui all'art. 17 bis, D.Lgs. n. 546/1992. È inoltre possibile addivenire alla conciliazione a seguito di esito negativo della fase amministrativa del reclamo e dell'eventuale mediazione (D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156 e Circ. Ag. Dogane 23 dicembre 2015, n. 21/D). Su questi specifici profili v. LODOLI, SANTACROCE, SBANDI, *La novità sulla mediazione tributaria e l'applicazione differenziata per i tributi doganali*, in *IVA*, 2016, p. 12 ss.; F. CERIONI, *Reclamo, mediazioni e interpellazioni in materia doganale*, in *Corr. trib.*, 2016, p. 2700 ss.

²⁰⁵ Il D.L. n. 193/2016, modifica l'art. 13, D.Lgs. n. 472/1997, integrando i commi 1 bis e 1 ter, con l'estensione del ravvedimento operoso anche ai diritti doganali ed alle accise quali tributi di competenza dell'Agenzia delle Dogane.

Non si può approfondire in questa sede la disciplina dell'istituto ma in via di estrema sintesi si può dire che per i diritti doganali e per le accise le ipotesi di ravvedimento erano, per lo più, limitate ai ritardati od omessi versamenti dei tributi²⁰⁶.

Nel sistema delle accise e dei tributi doganali caratterizzato dall'espletamento di numerosi e complessi adempimenti, la previsione di strumenti che consentono al contribuente di porre rimedio ad irregolarità, omissioni e violazioni assume una portata fondamentale.

L'istituto del ravvedimento operoso risponde sicuramente a questa esigenza. Dalle considerazioni esposte emerge anche nel settore dei controlli una certa uniformità nell'applicazione delle regole volute dal Legislatore europeo che avallano la ricostruzione giuridica proposta, rispetto alla presenza di un sistema unico di tassazione del consumo caratterizzato da un'imposta generale (IVA), da tributi speciali (accise) e completato dal sistema dei dazi doganali per ciò che concerne le transazioni internazionali.

Da ultimo, si segnala una norma (art. 5 *bis*) che ha destato forti perplessità inserita nel D.L. n. 193/2016, e che consente ai contribuenti una sanatoria per la definizione delle liti pendenti, aventi ad oggetto il recupero delle accise e dell'IVA su prodotti energetici, alcol e bevande alcoliche per violazioni relative ad anni anteriori al 2010. In questi casi il contribuente potrà attivare una transazione con l'Agenzia delle Dogane, pagando un importo ridotto fino all'80% a titolo di imposta, senza l'applicazione di interessi, indennità di mora e sanzioni. Il pagamento deve avvenire entro sessanta giorni dalla definizione del procedimento transattivo. L'avvenuto pagamento determina l'estinzione del giudizio, pendente in ogni stato e grado (la transazione deve essere definita entro il 30 settembre 2017).

Resta fermo il recupero delle imposte nei confronti del responsabile del reato e comunque, la definizione è praticabile solo se l'eventuale procedimento penale non abbia riconosciuto il dolo o la colpa grave per i medesimi fatti.

La norma così come è stata formulata si presta a diverse criticità. È priva di sistematicità in quanto non è stata inserita all'interno del TUA e si va ad aggiungere, per quanto abbia una efficacia temporanea, alle numerose disposizioni estemporanee che si stratificano nel tempo e che caratterizzano il settore delle accise nel suo complesso.

Si può aggiungere che la norma crea una disparità di trattamento poiché

²⁰⁶ Sul rapporto tra il ravvedimento operoso e le sanzioni previste dall'art. 3, comma 4, TUA (ante D.L. n. 193/2016), v. F. CERIONI, *Il ravvedimento operoso in materia di accise*, in *Corr. trib.*, 2003, p. 786; VIGNOLI, LUPI, *Sull'applicabilità d'ufficio delle mitigazioni sanzionatorie previste "ex lege" dopo l'introduzione del giudizio*, cit., p. 443.

sembra non applicabile alle liti pendenti aventi ad oggetto l'energia elettrica e i tabacchi lavorati. Detto ciò ed in considerazione della perdurante crisi economica che riguarda tutto il tessuto economico, è auspicabile un intervento chiarificatore che consenta a tutti gli operatori (e non solo a quelli dello specifico settore) che si trovano in oggettive condizioni di crisi aziendale di poter utilizzare detto procedimento transattivo che appare davvero premiale per il contribuente!

13. Segue: *l'accertamento dell'accisa sul gas naturale ed il ruolo del consumatore finale*

Nell'ambito della circolazione del gas naturale sussistono peculiarità procedurali collegate all'assenza del regime del deposito fiscale. Infatti, all'Amministrazione doganale, ai fini del controllo, sono riconosciuti ulteriori poteri istruttori che le consentono di arginare i numerosi fenomeni di irregolare commercializzazione che determinano la sottrazione all'accertamento.

Per il settore del gas naturale la disciplina degli obblighi posti in capo ai soggetti passivi è contenuta nell'art. 26 TUA.

I soggetti passivi dell'accisa sul gas naturale sono tenuti a denunciare la propria attività al competente ufficio dell'Agenzia delle Dogane (a seguito della denuncia viene rilasciata un'apposita autorizzazione) ed a prestare una cauzione per il pagamento dell'imposta.

Anche per gli operatori del gas sono previsti adempimenti contabili per determinare i quantitativi dei prodotti estratti, acquistati o ceduti e ad integrare, a richiesta dell'Ufficio competente, l'importo della cauzione che risulta dovuta in misura pari ad 1/12 dell'imposta annua.

I soggetti obbligati sono tenuti a pagare l'accisa sulla base della dichiarazione annuale delle forniture effettuate. Tuttavia, il versamento dell'accisa avviene in via anticipata, in rate di acconto mensili, calcolate sulla base dei consumi dichiarati nell'anno precedente, mentre il versamento a conguaglio sarà effettuato entro il mese di marzo dell'anno successivo a quello cui si riferiscono le forniture e le eventuali somme versate in eccedenza potranno essere compensate con i successivi versamenti in acconto (art. 26, comma 13, D.Lgs. n. 504/1995).

Come già precisato, l'accertamento, nel settore delle accise ha l'obiettivo di quantificare il debito d'imposta di un determinato prodotto attraverso la contestuale verifica della "quantità", e della "qualità" anche per il tramite dei misuratori meccanici installati presso le strutture dove si svolgono le diversificate attività commerciali, fino all'immissione in consumo.

Le aliquote di accisa sono applicate con riferimento ai singoli prodotti e talvolta nell'ambito dello stesso prodotto con differenziazioni a seconda della destinazione d'uso.

L'accisa applicabile al gas naturale, benché si faccia riferimento alla nomenclatura doganale per individuare le caratteristiche merceologiche del prodotto, è specifica ed è commisurata alla "quantità di prodotto", la cui base imponibile è espressa in una cifra fissa per ciascuna unità di misura: il gas naturale viene tassato a metro cubo ad una temperatura di 15° Celsius.

Per quanto riguarda l'attività di controllo, l'art. 18 TUA, anche alla luce delle modifiche intervenute con la L. n. 232/2016, attribuisce incisivi poteri istruttori all'Agenzia delle Dogane al fine di contrastare i fenomeni di commercializzazione irregolare dei prodotti.

Nel settore del gas, l'Amministrazione doganale ha altresì la facoltà di procedere a verifiche e riscontri sia presso le ditte fornitrici, sia presso gli impianti, sia presso gli utenti, per gli accertamenti fiscali ritenuti necessari.

La Direttiva 2008/118/CEE, per limitare i rischi connessi alla circolazione intracomunitaria dei prodotti, conta su controlli imperniati sulla certificazione e la verifica della contabilità degli operatori mediante controlli a campione, e lo scambio di informazioni nonché la cooperazione tra gli Stati membri²⁰⁷.

Alla luce delle suesposte considerazioni si ritiene che sia l'Amministrazione doganale, sia la Guardia di Finanza possano effettuare controlli anche sugli strumenti di misura installati presso gli utenti finali.

Nel settore del gas naturale i nuovi soggetti obbligati al pagamento delle accise sono individuati in coloro che fatturano il gas naturale fornito ai consumatori finali (oltre, naturalmente, ai soggetti che consumano per uso proprio quello estratto).

La fattura è il documento che assume rilevanza ai fini della determinazione del debito d'imposta di ciascuno dei soggetti obbligati, fermo restando i casi di illecita sottrazione del prodotto all'accisa.

Con il nuovo regime impositivo sul gas naturale è venuta meno, come già detto, la funzione che era riservata al deposito fiscale, e conseguentemente la

²⁰⁷ È stata prevista l'estensione alle accise delle regole sulla reciproca assistenza di cui alla Direttiva 77/799/CEE, in tema di imposta sui redditi e IVA, nonché, in seguito alla Direttiva 92/108/CEE, la costituzione di un archivio informatico dei dati sui depositari ed operatori autorizzati con i relativi codici di accisa. Ciò permette alle autorità fiscali di avere conferma delle informazioni in loro possesso ai fini delle transazioni comunitarie. Infine, in seguito alla Direttiva 92/74/CEE, l'Amministrazione finanziaria ha la possibilità di ottenere ulteriori informazioni per i controlli a campione.

necessità di accertare la quantità di gas in entrata ed in uscita dal deposito²⁰⁸.

Tale innovazione ha di fatto apportato una modifica alla normativa concernente la misura fiscale, che, assume sempre maggiore rilevanza al momento della fornitura al consumatore finale.

Infatti, l'attuale struttura dell'accisa sul gas naturale, individuando il presupposto nella fornitura al consumatore, dovrebbe indurre gli Uffici ad attribuire rilevanza fiscale agli strumenti di misura collocati presso gli impianti dei soggetti che provvedono alla vendita del gas naturale ai consumatori finali, fermo restando il potere da parte dell'Amministrazione e della Guardia di Finanza di effettuare i controlli sui misuratori installati presso gli utenti finali.

In Italia non era prevista una verifica degli strumenti di misura dopo la loro installazione e non era disciplinata la durata della validità del bollo metrico (non presente in altri Paesi); pertanto non sussisteva un limite alla validità di funzionamento dei contatori del gas.

L'art. 22 del T.U. delle leggi sui pesi e sulle misure, approvato dal R.D. 23 agosto 1890, n. 7088, come modificato dall'art. 1 della L. 29 luglio 1991, n. 236, stabilisce che:

1) i misuratori di gas sono soggetti alla verifica e ogni qualvolta sono posti in commercio o riparati o rimossi dal luogo ove agiscono;

2) i fabbricanti, gli aggiustatori e i fornitori dei misuratori di gas, che non ottemperano alle prescrizioni di cui al comma 1, sono puniti con le sanzioni di cui all'art. 31;

3) con decreto del Ministero dell'industria sono stabiliti: a) la validità temporale dei bolli applicabili, a seguito di esito positivo della verifica di cui al comma 1; b) le modalità per l'identificazione dell'anno a partire dal quale deve essere calcolato il periodo di validità dei bolli di verifica; c) i criteri e le modalità sul limite temporale di validità dei bolli apposti sui misuratori già installati.

I decreti di attuazione degli obblighi previsti dalla L. n. 236/1991 non sono stati emessi da parte del Ministero competente, sicché, non esisteva un obbligo di verifica dei misuratori del gas successivamente alla loro installazione.

²⁰⁸ L'art. 23 TUA, innovato dalla L. n. 232/2016, mantiene inalterato l'assetto della disciplina delle autorizzazioni ma le adegua alla regolamentazione amministrativa (art. 57, L. n. 5/2012) relativa agli impianti di produzione e di stoccaggio dei prodotti energetici. Il regime del deposito fiscale resta subordinato al rilascio della licenza fiscale, tuttavia si consente ai depositi commerciali che si considerano "infrastrutture energetiche strategiche" di essere autorizzati ad operare in regime di deposito fiscale, subordinando il rilascio dell'autorizzazione alla qualificazione che emerge dalla disciplina amministrativa. Si precisa altresì che il regime del deposito fiscale non si applica al gas naturale, al carbone, alla lignite ed al coke.

Il vuoto legislativo è stato successivamente colmato da parte del Legislatore nazionale con il D.Lgs. 2 febbraio 2007, n. 22, attuativo della Direttiva 2004/22/CE, relativa agli strumenti di misura.

La disciplina relativa agli strumenti di misurazione si applica anche a quelli previsti per il gas naturale e definisce i requisiti cui gli stessi devono conformarsi per la commercializzazione e messa in servizio, anche per assolvere le funzioni fiscali.

Lo stesso decreto prevede, altresì, l'emanazione con successivi decreti del Ministero dello Sviluppo Economico di norme regolamentari al fine di individuare sia gli organismi nazionali che dovranno eseguire le valutazioni di conformità degli strumenti, sia i criteri per l'esecuzione dei controlli metrologici.

Al riguardo, il Ministero dello Sviluppo economico ha emanato due regolamenti²⁰⁹ di attuazione della Direttiva 2004/22/CE, relativa agli strumenti di misura. Si introducono, così, criteri di verifica omogenei per l'esecuzione dei controlli successivi all'installazione sui contatori dell'acqua e di calore, in modo da garantire l'affidabilità del sistema dei controlli nei confronti dei consumatori.

Con riguardo agli strumenti di misura, l'Agenzia delle Dogane²¹⁰ ha fornito istruzioni operative in merito al suddetto decreto.

Nel documento di prassi si evidenzia che «l'utilizzo di apparecchi di misura che consentono di accertare i prodotti, come ad esempio gli alcoli, i prodotti petroliferi, il gas naturale, l'energia elettrica, permette l'accertamento fiscale, di prodotti sottoposti ad accisa, in maniera veloce e funzionale (e contestualmente sicura) nell'ambito di fabbriche, depositi ed impianti di produzione».

Le nuove installazioni, concernenti impianti in cui la misura assume valenza fiscale, devono essere esclusivamente munite di misuratori ammessi alla verifica metrica ed alla legalizzazione con apposito provvedimento ministeriale.

Ai fini della fiscalizzazione dei suddetti apparecchi, gli Uffici delle Dogane competenti, con apposito provvedimento, potranno considerare fiscalmente idoneo lo strumento di misura dotato di specifici requisiti tecnici di affidabilità, idoneità, protezione dall'alterazione e curabilità (contatori del gas e dispositivi di conversione del volume).

L'installazione di nuovi contatori sarà possibile solo a seguito di preven-

²⁰⁹ D.M. 16 aprile 2012, n. 75 – Regolamento concernente i criteri per l'esecuzione dei controlli metrologici successivi, sui contatori del gas e sui dispositivi di conversione del volume; D.M. 30 ottobre 2013, n. 155.

²¹⁰ Circ. 25 luglio 2007, n. 1570.

tiva comunicazione all'Agenzia delle Dogane, corredata dallo schema d'inserzione e con la descrizione degli strumenti che, comunque, devono sempre essere dotati di un totalizzatore non azzerabile della quantità misurata.

La gestione di tali contatori è subordinata alla verifica, sia di prima installazione, sia di prova, da parte delle Autorità doganali, i cui esiti devono risultare da apposito verbale di attestazione; in ogni caso al sistema di misura dovranno essere apposti i sigilli fiscali per impedirne la manomissione.

Nell'ambito dei programmi di controllo ai fini fiscali, tutti gli strumenti di misurazione operanti negli impianti devono essere periodicamente sottoposti a verifica da parte dell'Agenzia delle Dogane al fine di accertarne l'idoneità.

Si tratta di disposizioni a carattere generale e riguardano tutti i prodotti soggetti ad accisa per i quali gli elementi fiscalmente rilevanti sono accertati in impianti ben definiti, quali fabbriche, raffinerie, impianti di produzione, depositi.

La disciplina sui sistemi di misurazione è stata estesa anche all'accisa sul gas naturale, senza tener conto della sua struttura il cui momento impositivo coincide con la fornitura al consumatore finale.

Pertanto, nel caso di specie, assumono rilievo fiscale, ai fini dell'accertamento quantitativo del prodotto, i misuratori installati presso gli utilizzatori industriali, compresi quelli termoelettrici, collegati attraverso apposite stazioni con le reti di trasporto e quelli installati presso i clienti finali per i consumi civili.

Si precisa, altresì, che sono assoggettati all'accisa anche i soggetti che estraggono gas naturale per uso proprio; in tal caso si applica la disciplina prevista per le forniture ai consumatori finali.

L'intera disciplina, avente ad oggetto i sistemi di misurazione applicabili al gas naturale, conferma la competenza degli Uffici doganali nella gestione dei controlli periodici sugli strumenti di misura utilizzati per l'accertamento quantitativo del prodotto.

In virtù della natura di imposta sul consumo delle accise, appare ragionevole sostenere che assume valenza fiscale solo la misurazione effettuata nel momento in cui sussiste la fornitura al consumatore finale, per cui eventuali misurazioni effettuate nella fase precedente non hanno alcun rilievo ai fini dell'accertamento quantitativo (base imponibile) dell'accisa.

In tale prospettiva non assume alcuna rilevanza, ai fini dell'accertamento dell'accisa sul gas naturale, l'obbligo posto a carico degli esercenti le reti di trasporto nazionali e le reti di distribuzione di presentare le dichiarazioni annuali riportanti le quantità movimentate nell'anno e rilevate nelle stazioni di misura (tale obbligo ha solo funzione di controllo circa la quantità del gas naturale movimentato).

Si evidenzia, altresì, che l'immissione del gas naturale nel sistema di trasporto nazionale non può costituire una delle fasi dell'accertamento del debito d'imposta perché è possibile solo un bilancio energetico e non di massa (la misura del gas ai fini della tassazione si rileva sulla base dei metri cubi a 15° C a pressione normale).

A conferma di ciò, contrariamente a quanto disposto dalla disciplina comunitaria e dalla normativa nazionale per gli altri prodotti in regime sospensivo, nella movimentazione, comunitaria e nazionale, con la circolazione di gas a mezzo di gasdotti non viene trasferito alcun debito d'imposta tra gli impianti speditori e gli impianti riceventi, tanto più che è stato soppresso il regime del deposito fiscale con riguardo al gas naturale.

Anche in tale contesto assume rilievo decisivo la natura di imposta sul consumo dell'accisa: la violazione in esame sussiste unicamente nel caso in cui l'Agenzia delle Dogane, autorità amministrativa competente all'accertamento, constati una immissione in consumo che non sia stata oggetto di dichiarazione fiscale.

Come è stato già precisato, il procedimento di accertamento dell'accisa non è oggetto di armonizzazione, per cui gli Stati membri hanno margini di discrezionalità nel disciplinarlo.

In ogni caso, ai fini dell'accertamento del debito d'imposta rileva solo la fase dell'immissione in consumo; sicché, la sottrazione al pagamento dell'accisa può verificarsi unicamente nel caso in cui i consumi non siano fatturati dalla società titolare del contratto di somministrazione, e quindi non confluiscono nella dichiarazione annuale di consumo.

Tuttavia, in alcuni casi, ad esempio, in tema di trasporto atipico di prodotti, già immessi in consumo in uno Stato membro e trasportati o detenuti in altro Stato membro a scopo commerciale, la sottrazione al pagamento dell'accisa si è concretizzata in connessione con il superamento della presunzione di detenzione²¹¹ a scopo non commerciale, e dunque richiamandosi a valutazioni statistiche o massime di esperienza²¹².

²¹¹ Corte di Giustizia UE 18 luglio 2013, causa C-315/12 secondo cui «gli artt. 7-9 della Direttiva CEE 92/12, devono essere interpretati nel senso che essi non impongono a un operatore economico di verificare se gli acquirenti provenienti da altri Stati membri intendano importare i prodotti soggetti ad accisa in un altro Stato membro ed eventualmente se tale importazione sia realizzata per uso privato o a fini commerciali ... le autorità nazionali competenti sono tenute a verificare caso per caso».

²¹² Cass. pen., sez. III, 16 ottobre 2001, n. 40982, in senso conforme Cass. pen., sez. III, 4 novembre 2011, n. 442, secondo cui integra il reato previsto dall'art. 40, comma 1, lett. b), TUA, il trasporto mediante taniche posizionate all'interno di un veicolo di una quanti-

14. *La sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa e il principio di proporzionalità*

Si intende ora analizzare la specifica fattispecie disciplinata dall'art. 40 TUA, limitando la trattazione al rapporto tra le ipotesi sanzionatorie nazionali e i principi europei che si sostanziano in una precisa verifica di compatibilità e di coerenza del sistema.

La disciplina europea delle accise si occupa dei profili sostanziali ed in parte delle modalità attuative del prelievo. Restano esclusi dall'armonizzazione i profili sanzionatori, i quali vengono lasciati alla regolamentazione dei singoli Stati membri che devono definire le singole fattispecie sanzionatorie e il *quantum* astrattamente irrogabile.

Il processo di razionalizzazione e di adeguamento dell'intero sistema impositivo delle accise ha modificato anche il sistema sanzionatorio, rendendo lo stesso più coerente ai principi comunitari²¹³.

Il Legislatore ha operato un delicato bilanciamento tra due rilevanti e differenti interessi contrapposti:

- da un lato, ha strutturato il nuovo sistema, apportando una sostanziale depenalizzazione delle condotte illecite aventi ad oggetto meri errori materiali e l'inosservanza di formalità e di adempimenti non considerati come evasioni d'imposta;

- dall'altro, ha incentrato l'attenzione sul contrasto dei comportamenti illeciti più gravi in quanto collegati a fatti di evasione di imposta.

Si tratta di verificare se le violazioni contemplate per il settore delle accise siano rispondenti al modello strutturale e alla tesi che si sta proponendo che considera tali tributi come imposte sul consumo.

Con il processo di ristrutturazione che ha riguardato la materia delle san-

tà di carburante superiore a dieci litri – in motivazione la Corte ha precisato che devono considerarsi "serbatoi normali", agli effetti della normativa fiscale, quelli installati dal costruttore, la cui sistemazione permanente consente l'utilizzazione diretta del carburante. V. altresì Cass. 7 febbraio 2007, n. 10909.

²¹³ Per ulteriori considerazioni si rinvia a: GIULIANI, *Per le accise un sistema sanzionatorio rigoroso*, in *Guida normativa*, 1995, p. 228; ORSI, *Le sanzioni in materia di accise*, in AA.VV., *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, a cura di Scuffi, Albenzio, Miccinesi, cit., p. 867 ss.; SANTACROCE, SBANDI, *Il sistema sanzionatorio delle accise: specificità dei regimi e opportunità di rinnovamento*, in *Fisco*, 2015, p. 1660, i quali considerano «il sistema sanzionatorio in materia di accise estremamente variegato, privo di coerenza, frutto della redazione del testo Unico che, in quanto tale, per definizione ha efficacemente unificato una disciplina i cui caratteri comuni sono identici, ma i cui aspetti applicativi e sanzionatori sono estremamente variabili a seconda della singola imposta o categoria merceologica trattata».

zioni si è operato un censimento di tutte le numerose ipotesi di violazioni previste dalle disposizioni legislative vigenti per coordinarle e aggiornarle, accorpando, per quanto possibile, le diverse fattispecie penali collegate a sottrazioni fraudolente al pagamento del tributo, e le diverse ipotesi di violazioni formali di carattere amministrativo.

La prima conseguenza della riorganizzazione del sistema sanzionatorio ha portato all'accorpamento delle disposizioni contenute nelle variegati leggi speciali che disciplinavano singolarmente le accise relative ai singoli prodotti (alcolici ed oli minerali). Tuttavia, per particolari fattispecie si sono mantenute specifiche sanzioni caratterizzanti il peculiare settore.

L'altro aspetto caratterizzante l'intero processo di razionalizzazione è rappresentato da una precisa distinzione fra le violazioni aventi rilevanza penale e quelle che riguardano l'inosservanza di adempimenti formali punite con le sole sanzioni amministrative, anche in virtù della depenalizzazione operata dall'art. 2, L. 28 dicembre 1993, n. 562, per le violazioni di carattere penale di minor gravità, in relazione all'imposta evasa, già punite con la pena della multa.

È opportuno altresì precisare che, laddove troverà applicazione la disciplina doganale bisognerà tener conto, nella fase dell'accertamento, delle nuove regole derivanti dal Codice Doganale dell'Unione – CDU (Reg. n. 952/2013) in tema di obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale secondo cui l'Agenzia delle Dogane, prima di assumere un'eventuale decisione negativa nei confronti di un operatore, deve concedergli la possibilità di esprimere le proprie osservazioni entro un termine congruo (art. 22, comma 6, CDU)²¹⁴.

L'obbligo del contraddittorio è ora ulteriormente rafforzato grazie alla previsione contenuta nel nuovo art. 19 TUA, che «nel rispetto del principio di cooperazione di cui all'art. 12 della legge 27 luglio, n. 212, anche per le ipotesi in cui sono esaminati in ufficio atti e dichiarazioni, entro sessanta giorni dalla notificazione del processo verbale di constatazione al destinatario, quest'ultimo può comunicare all'ufficio dell'Agenzia procedente osservazioni e richieste ...» (v. *retro*, par. 12).

Il riferimento alla disciplina doganale è altresì utile ai fini sistematici in quanto il nuovo codice dell'Unione ha sistematizzato il principio di proporzionalità in materia sanzionatoria²¹⁵.

²¹⁴ Il nuovo Codice doganale dell'Unione è operativo dal 1° maggio 2016. Per approfondimenti si rinvia a: F. CERIONI, *L'obbligazione doganale nel Codice dell'Unione*, cit., p. 645; ARMELLA, *Le principali novità del nuovo codice dell'Unione*, cit., p. 1034 ss.

²¹⁵ Anche sotto il profilo delle sanzioni si riscontra un'assoluta novità nel nuovo Codice che, pur riservando agli Stati membri il diritto di individuare le sanzioni applicabili per le

L'obbligo per il Legislatore nazionale di assumere i parametri richiamati quali criteri per individuare le sanzioni applicabili alle violazioni della normativa doganale, assume peraltro una connotazione tutt'altro che formale, atteso che il CDU ha espressamente imposto agli Stati membri di notificare alla Commissione, entro il 1° novembre 2016, le disposizioni nazionali vigenti e di notificare ogni successiva modifica.

Il tema delle sanzioni in materia di accise va esaminato, rapportando le fattispecie sanzionatorie nazionali con gli obblighi previsti dalla disciplina comunitaria e con i principi dell'ordinamento europeo. Ciò significa adeguarsi ai parametri europei della effettività, proporzionalità e dissuasività²¹⁶. A tal proposito, con specifico riferimento al principio di proporzionalità, la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE è ferma nel ribadire che «le sanzioni non devono eccedere quanto necessario al fine di garantire l'esatta riscossione dell'imposta e di evitare l'evasione²¹⁷». Occorre, quindi, tener conto della natura e della gravità della violazione che la sanzione intende punire, nonché delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione stessa²¹⁸.

Il principio di proporzionalità come principio generale dell'ordinamento europeo risulta applicabile anche al sistema sanzionatorio delle accise, per cui sin da ora si possono esprimere forti perplessità in merito alla compatibilità comunitaria e alla rispondenza al suindicato principio delle sanzioni previste dall'art. 40 TUA, di carattere estremamente afflittivo²¹⁹.

violazioni della normativa doganale, recepisce i principi comunitari di effettività, proporzionalità e dissuasività. L'art. 42 CDU espressamente afferma che «ciascuno Stato membro prevede sanzioni applicabili in caso di violazione della normativa doganale» e che tali sanzioni devono essere «effettive, proporzionate e dissuasive». Il principio di proporzionalità della sanzione non era espresso dal c.d.c. del 1992, ma è stato affermato in più occasioni dalla Corte di Giustizia europea, la quale ha chiarito che «gli Stati membri (...) sono tenuti a esercitare la loro competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità».

²¹⁶ Art. 42, Reg. (UE) n. 952/2013.

²¹⁷ Corte di Giustizia UE 20 giugno 2013, causa C-259/12; Corte di Giustizia UE 19 luglio 2012, causa C-263/11; Corte di Giustizia UE 12 luglio 2012, causa C-284/11; Corte di Giustizia UE 17 luglio 2014, causa C-272/13.

²¹⁸ MANCINI, *Le sanzioni tributarie: i principi desumibili dall'ordinamento comunitario*, in AA.VV., *Le sanzioni tributarie nell'esperienza europea*, a cura di Di Pietro, Milano, 2001, pp. 163-164; INGRAO, *Appunti sull'applicazione del principio di proporzionalità per la revisione delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, p. 970 ss.; RIZZARDI, *Proporzionalità della sanzione: dalla Corte di Giustizia alla circolare dell'Agenzia delle Dogane*, in *Corr. trib.*, 2014, p. 3424 ss.

²¹⁹ LOGOZZO, *Questioni aperte in tema di accise e adeguamento all'ordinamento europeo*, in AA.VV., *Per un nuovo ordinamento tributario*, a cura di V. Uckmar, 2016, p. 495 ss.

La disposizione sanziona con la pena della reclusione e della multa, dal doppio al decuplo dell'imposta evasa, le violazioni in materia di prodotti energetici (fabbricazione clandestina, sottrazione all'accertamento, ecc.), compreso il gas naturale; tuttavia, essa non si applica all'energia elettrica, per la quale l'art. 59 TUA, prevede esclusivamente delle sanzioni amministrative, che però si applicano «indipendentemente dall'applicazione delle pene previste per i fatti costituenti reato».

Il confronto tra queste disposizioni fa emergere una disparità di trattamento tra le violazioni in materia di prodotti energetici e gas naturale (di rilevanza penale) e le violazioni che riguardano il settore dell'energia elettrica (oggetto di depenalizzazione).

Il settore a maggiore rischio dal punto di vista sanzionatorio è quello dei prodotti energetici, in relazione ai quali le irregolarità (sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'imposta) sono disciplinate dall'art. 40 cit., che prevede per i casi di evasione delle accise l'applicazione di sanzioni penali applicabili senza soglie minime e, almeno a livello teorico, a prescindere dagli importi evasi.

È il caso di sottolineare anche il carattere ampio della disposizione, che sanziona, non solo diversificate condotte, ivi compresa la mera detenzione di prodotti energetici, ma si presenta come fattispecie aperta applicabile, concretamente, senza limiti oggettivi. Basti pensare alla condotta estremamente generica disciplinata nella lett. b) dell'art. 40 che punisce chi «sottrae con qualsiasi mezzo i prodotti energetici, compreso il gas naturale, all'accertamento o al pagamento dell'accisa».

Tuttavia, anche nell'ambito del settore depenalizzato (energia elettrica), le sanzioni sono estremamente elevate e non proporzionali (basti pensare che per le violazioni principali la sanzione va da due a dieci volte l'imposta evasa).

Nel settore dei prodotti energetici il comportamento delittuoso prevede una diversificata gamma di condotte, dalla fabbricazione alla raffinazione clandestina, alla sottrazione, con qualsiasi mezzo, all'accertamento o al pagamento dell'accisa.

La *vis* punitiva di natura penale è giustificata dalle esigenze di tutela di interessi erariali in un settore che produce un gettito particolarmente rilevante²²⁰.

²²⁰ Da una nota del MEF 5 ottobre 2015, emerge la crescita del gettito fiscale derivante, in particolare, dall'IVA e dalle accise che hanno fatto registrare un aumento del 3,1% attribuibile essenzialmente agli scambi interni.

In realtà, sono state eliminati alcuni delitti inquadabili nella categoria dei reati di pericolo o di mera condotta, fattispecie illecite perfezionabili con la commissione di comportamenti prodromici all'evasione e per la cui integrazione non è richiesto l'evento del danno erariale conseguente all'indebita sottrazione al pagamento del tributo.

Le misure sanzionatorie introdotte dal TUA (artt. 40-51), assicurano la tutela penale solo al fine di contrastare gli illeciti più gravi, consistenti in fattispecie in relazione alle quali l'evento dell'evasione costituisce un elemento costitutivo, necessario all'integrazione del reato stesso.

La disciplina sanzionatoria ha riproposto, con i dovuti correttivi e con un'attenta opera di coordinamento, alcune delle fattispecie contenute nel sistema sanzionatorio in materia di imposte di fabbricazione di cui al R.D.L. n. 334/1939, e al TU del 1924 con riferimento agli alcolici.

Il Legislatore, riformulando l'intera disciplina dell'imposizione indiretta sulla produzione e sui consumi, ha conseguentemente apportato correttivi tesi alla realizzazione di un sistema organico di sanzioni in ragione dell'ampiezza e della frammentarietà del panorama legislativo che caratterizza la materia delle accise.

Dalla lettura dell'art. 40 TUA, emerge che il Legislatore ha riunito nell'unica fattispecie tutte le condotte illecite aventi ad oggetto i prodotti energetici, tra cui il gas naturale/metano, in precedenza contenuti in numerosi testi di legge.

Si contemplanò condotte logicamente diverse, ma che hanno nel fine di sottrarre il prodotto al pagamento o all'accertamento dell'accisa il loro "minimo comune denominatore"²²¹.

Infatti, il sistema sanzionatorio previgente era caratterizzato da una spiccata stratificazione normativa dovuta al fatto che i prodotti petroliferi erano tassati in momenti storici differenziati.

Nel momento in cui fu emanata la prima legge organica sull'imposizione degli oli minerali (1939) non tutti i derivati del petrolio erano tassati.

Ciò avveniva, oltre che per ragioni di carattere sociale e politico, anche perché mancavano le competenze tecniche necessarie allo sfruttamento di determinati prodotti quali, ad esempio, il gpl ed il gas metano, che è stato assoggettato a tassazione solo negli anni '70 e si prevedevano due sole ipotesi di illecito penale, entrambe riconnesse alla sottrazione del prodotto, puro o miscelato, all'accertamento o al pagamento dell'imposta.

²²¹ Per ulteriori profili si rinvia a: CAPOLUPO, SIRICO, *Accertamento, potere, violazioni e sanzioni*, in *Fisco*, 1999, p. 11805.

All'epoca, quindi, i presupposti per l'applicazione della sanzione penale erano riconducibili al momento dell'immissione in consumo ed al momento del relativo accertamento del quantitativo di gas metano. I fatti precedenti erano sanzionabili solo se comportavano un'immissione in consumo non dichiarata e non inserita nella dichiarazione periodica di consumo.

Dalla fattispecie sanzionatoria "storica" emerge già la natura giuridica dell'accisa come imposta sul consumo. Tale considerazione conferma la ricostruzione che si sta proponendo. Il consumo come elemento che caratterizza la struttura sostanziale e le fattispecie attuative del tributo, compresa quella sanzionatoria.

Con l'introduzione negli anni '90 del sistema di tassazione armonizzato degli oli minerali (ora prodotti energetici), gli impianti costituenti la rete nazionale di trasporto erano gestiti in regime di deposito fiscale anche ai fini dei controlli fiscali.

I reati contemplati dalla norma (art. 40 TUA) devono essere intesi come reati comuni in quanto il Legislatore non ha richiesto, ai fini dell'illiceità della condotta, l'esistenza del presupposto soggettivo di una determinata qualifica in capo al reo, ma ha utilizzato il termine "chiunque".

Inoltre, nell'attuale sistema, in linea con la legislazione del 1939, dal reato consegue comunque il pagamento dell'imposta.

Nel previgente sistema sanzionatorio la responsabilità penale costituiva un autonomo presupposto di imposta in quanto, distinguendo l'autore dell'illecito dal titolare del rapporto obbligatorio sostanziale, si imponeva solamente al soggetto ritenuto "colpevole" di corrispondere comunque l'accisa evasa.

Si ritiene, pertanto, che l'Amministrazione finanziaria possa pretendere il pagamento del tributo da parte del soggetto autore del reato anche se questi non assuma la qualifica di soggetto passivo dell'accisa.

Anche la giurisprudenza di legittimità ha precisato che, in tema di fraudolenta evasione dell'imposta di fabbricazione sugli oli minerali e loro derivati, deve ritenersi assoggettato al tributo, oltre che alle sanzioni penali, non solo il fabbricante o il produttore, ma chiunque sottragga o concorra a sottrarre i prodotti petroliferi all'accertamento o al pagamento dell'imposta²²².

Tra le condotte dettagliatamente delineate, vale osservare come il Legislatore annoveri alla lett. b) dell'art. 40 cit., una previsione che, contrariamente all'intento descrittivo e restrittivo del metodo "casistico", pare assumere valore onnicomprensivo di "chiusura" dell'elenco.

²²² Cass. 29 novembre 1994, n. 10184; Cass. 10 luglio 1996, n. 6310, in *Dir. prat. trib.*, 1998, II, 581; Cass. 2 maggio 1997, n. 3793.

Richiamando la rubrica dell'articolo, infatti, pare doversi ritenere che la condotta delineata alla lett. b) voglia assumere carattere generale e al contempo sussidiario, comprendendo nelle condotte sanzionate le innumerevoli e imprevedibili modalità con le quali può realizzarsi l'omissione del pagamento dell'accisa sui prodotti energetici.

La generica dizione «sottrazione con qualsiasi mezzo al pagamento o accertamento dell'accisa», si innesta, quindi, in maniera anomala all'interno di una dettagliata descrizione delle condotte sussunte nella norma in esame, permettendo di annoverare la previsione dell'art. 40 tra le ipotesi di reato a condotta libera.

In realtà, il Legislatore ha previsto volutamente condotte sovrapponibili al fine di assicurare l'applicazione della fattispecie penale in presenza di un qualsiasi comportamento che determini l'evasione dell'imposta e quindi, la sottrazione del prodotto al pagamento o all'accertamento dell'accisa.

La norma conferisce rilevanza penale anche alla mera sottrazione all'accertamento, situazione prodromica al pagamento dell'imposta, al fine di sussumere nell'area penalistica le violazioni commesse negli impianti in regime sospensivo, evitando, così, un vuoto di tutela rispetto ad una fase caratterizzata da un elevato rischio di evasione²²³.

Emerge così un altro elemento di criticità del sistema sanzionatorio previsto per le accise. La sovrapposizione tra sanzione amministrativa e sanzione penale determina una violazione del *ne bis in idem*²²⁴. Non è certo questa la sede per affrontare uno dei temi più complessi e delicati del diritto penale processuale e sostanziale, si può solo sottolineare che è proprio il settore dell'illecito tributario quello nel quale il canone ha trovato le prime e più significative applicazioni ed è stato sostanzialmente recepito anche dalla giurisprudenza di legittimità²²⁵.

Per la dottrina penalistica «il percorso lungo il quale si snoda il ragionamento che conduce all'applicazione di una sola sanzione "punitiva" (indi-

²²³ Per ulteriori considerazioni si rinvia a: SANTORIELLO, *Profili problematici in tema di reato di sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sugli oli minerali*, in *Fisco*, 2006, p. 5823.

²²⁴ Uno dei nodi problematici di fondo del diritto penale (e più in generale sanzionatorio) tributario è sempre stato quello di individuare un criterio di "criminalizzazione" che consentisse di selezionare i comportamenti trasgressivi degli obblighi tributari cui riservare la sanzione penale rispetto a quelli da colpire con la "semplice sanzione amministrativa". Sul tema v. FLORA, *Profili penali in materia di Imposte dirette ed IVA*, Padova, 1979, p. 5 ss.

²²⁵ Senza pretesa di completezza, si segnala, Cass. pen., sez. III, 11 febbraio 2015, n. 19334, con nota di BECCALLI, *Senza prova dell'avvenuto pagamento della sanzione tributaria non è invocabile il ne bis in idem*, in *Fisco*, 2015, p. 2368.

pendentemente dalla sua qualificazione formale) per il “medesimo fatto” e contro la medesima persona presuppone però, non solo la sostanziale omogeneità tra sanzioni diversamente qualificate (amministrative/penali) ma anche la precisa definizione di “medesimo fatto” ancorché diversamente considerato per il titolo, per il grado o per le circostanze²²⁶».

Le ipotesi prospettate dall'art. 40 TUA, possono presentare profili di incompatibilità anche con il principio del *ne bis in idem* previsto dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (art. 50) e dall'art. 4 del Protocollo n. 7 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo. Il principio è stato valorizzato dalla Corte EDU, che fa riferimento ad un giudizio e ad una sanzione “formalmente” penali; considera “medesimo” non il fatto così come si è svolto concretamente ma il fatto inteso come fattispecie astratta²²⁷. Certo, la versione europea della regola del divieto di doppia punizione dovrebbe condurre ad una rimediazione di tutto l'assetto del diritto punitivo previsto nel settore delle accise e forse, di tutto il sistema sanzionatorio tributario²²⁸, anche alla luce della recente rimessione alla Corte di Giustizia della questione sulla (presunta) violazione del principio del *ne bis in idem*, operata dalla Sezione tributaria della Corte di Cassazione, dalla quale si evidenzia il contrasto tra ordinamento nazionale e principio europeo²²⁹.

²²⁶ FLORA, *Ne bis in idem “europeo” e sistema sanzionatorio tributario: devastante tsunami o vento che spazza le nuvole?*, in *Rass. trib.*, 2016, p. 1005.

²²⁷ Corte EDU 4 marzo 2014 (*caso Grande Stevens contro Italia*), nonché conclusioni Avvocato generale Colomer (presentate alla CGUE 11 febbraio 2003, cause C-217/00 e C-213/00), il quale afferma che «il principio del *ne bis in idem* non debba essere considerato una norma di procedura da utilizzare come palliativo al servizio della proporzionalità nel caso in cui un soggetto venga giudicato e sanzionato due volte per lo stesso comportamento, bensì una garanzia fondamentale dei cittadini come risulta dall'art. 4 del protocollo n. 7 della Convenzione di Roma e dall'art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea». Tuttavia, il giudice comunitario pronunciandosi, per entrambe le cause, con sent. 7 gennaio 2004, mantiene salda la sua posizione e decide senza alcun richiamo alla Carta di Nizza. In dottrina, RUSSO, *Il principio di specialità ed il divieto del ne bis in idem alla luce del diritto comunitario*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, pp. 27-30; MELIS, *La nuova disciplina degli effetti penali dell'estinzione del debito tributario*, in *Rass. trib.*, 2016, p. 608 ss.

²²⁸ Corte cost. 31 maggio 2016, n. 200, che, pronunciandosi proprio sulla legittimità costituzionale dell'attuale interpretazione dell'art. 649 c.p.p., a fronte del significato attribuito al *ne bis in idem* dalla giurisprudenza europea ha stabilito che per “medesimo fatto” debba intendersi il medesimo accadimento storico, dichiarando la parziale incostituzionalità della norma.

²²⁹ Cass. 13 ottobre 2016, n. 20675, con commento di CALZOLARI, *L'insostenibile incompatibilità dell'ordinamento nazionale con il principio del ne bis in idem*, in *Corr. trib.*, 2017, p. 309 ss.

Vale la pena rilevare che la previsione dell'art. 40, lett. b), in relazione alle altre condotte della stessa norma, è chiaramente speculare alle norme doganali di cui agli artt. 282 e 292 TULD, che disciplinano rispettivamente le ipotesi specifiche di contrabbando e i casi residuali (diversi) di evasione dei diritti di confine²³⁰.

Al fine di delineare i confini del concetto di "sottrazione all'accertamento e al pagamento", quindi pare opportuno rapportarsi con la giurisprudenza maturata in tema di contrabbando doganale²³¹.

In particolare, sono utili i riferimenti all'indirizzo giurisprudenziale, ormai consolidato e costante, che rintraccia le ipotesi di contrabbando non soltanto nella mancata corrispondenza tra la merce effettivamente importata e quella dichiarata e, dunque nella irregolare liquidazione dei diritti daziari, bensì in comportamenti fraudolenti, volti cioè a sottrarre in tutto o in parte la merce stessa ai dovuti diritti di confine, con intenzionalità e artificiosità²³².

Sembra, dunque, ragionevole interpretare la generica dizione dell'art. 40, lett. b), nel senso che non possa ritenersi sufficiente a integrare il reato qualsiasi condotta idonea a produrre l'evento della mancata percezione erariale delle accise dovute, bensì siano richieste modalità d'azione che implicino manovre fraudolente.

Non è, quindi, sufficiente una dichiarazione di importazione non veritiera, bensì sono necessari documenti di accompagnamento volutamente artefatti o altri raggiri che hanno lo scopo di evadere il pagamento delle accise.

La giurisprudenza di legittimità, peraltro, ha sempre interpretato il concetto di sottrazione al pagamento dell'accisa in maniera piuttosto ampia, dando rilievo a condotte soltanto preordinate all'effettiva sottrazione del prodotto soggetto ad accisa.

Al fine di identificare il reato è, dunque, indispensabile, secondo i giudici di legittimità, non soltanto un esame della condotta "esterna" del soggetto agente, bensì una valutazione coerente e razionale delle modalità dell'azio-

²³⁰ La disciplina degli illeciti doganali è contenuta nell'art. 282 ss. TULD: il Legislatore ha previsto specifiche ipotesi delittuose di contrabbando e una disciplina comune a tutte le fattispecie con riferimento agli istituti del tentativo, della recidiva, nonché dell'abitudine e della professionalità del contrabbando. L'art. 292 TULD, prevede che «Chiunque, fuori dei casi preveduti negli articoli precedenti, sottrae merci al pagamento dei diritti di confine dovuti, è punito con la multa non minore di due e non maggiore di dieci volte i diritti medesimi».

²³¹ GIUNCATO, *Il contrabbando doganale*, in AA.VV., *Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali*, cit., p. 907.

²³² Cass. 26 maggio 2010, n. 26143; Cass. 27 novembre 2002, in *Foro it.*, 2003, II, p. 675.

ne, al fine di cogliere l'aspetto cognitivo e volitivo del soggetto che commette il reato²³³.

L'intenzionalità assume un carattere preminente sull'effettivo raggiungimento dello scopo e l'analisi della condotta non deve effettuarsi soltanto su base oggettivo-fenomenica, bensì anche mediante fattispecie astratte.

La specularità dell'art. 40 TUA, con il reato di contrabbando doganale rafforza ancor di più la convinzione secondo cui l'apparato sanzionatorio delineato nel settore delle accise non è propriamente rispondente al principio di proporzionalità, costantemente ribadito dalla giurisprudenza europea e recepito da ultimo anche dal nuovo Codice doganale dell'Unione.

Per ciò che concerne il settore del gas naturale è opportuno precisare che le suindicate considerazioni non possono estendersi all'ambito della rete nazionale dei gasdotti: l'immissione del gas naturale/metano nel sistema di trasporto nazionale non costituisce il presupposto per l'accertamento del debito d'imposta, giacché esso si manifesta soltanto al momento della sua immissione in consumo.

Contrariamente a quanto disposto dalle Direttive europee e dalla normativa nazionale per gli altri prodotti per i quali vige il regime sospensivo del deposito fiscale, nella movimentazione del gas mediante i gasdotti, non viene trasferito alcun debito d'imposta tra gli impianti speditori e gli impianti riceventi.

Ancora una volta si sottolinea che il presupposto dell'accisa si identifica con l'immissione in consumo al punto di riconsegna al consumatore finale, sicché, nella fase prodromica della movimentazione del prodotto nell'ambito della rete dei gasdotti nazionali e comunitari, il controllo da parte dell'Amministrazione doganale ha soltanto la finalità di accertare eventuali immissioni in consumo illecite: fattispecie questa del tutto improbabile, non potendosi prospettare un allacciamento diretto da parte dei consumatori finali alla rete di trasporto.

In altri termini, l'ipotesi di una fornitura non dichiarata ai clienti finali direttamente collegati alla rete di trasporto non è in pratica realizzabile posto che le stazioni di misura di proprietà del cliente sono controllate e controllabili da parte degli Uffici fiscali, anche attraverso l'apposizione di misuratori fiscali nei punti sensibili.

Il reato di cui all'art. 40, D.Lgs. n. 504/1995, viene integrato nell'ipotesi in cui il gas naturale venga destinato al consumo senza che l'entità di tali consumi confluisca nella dichiarazione annuale che sarà presentata dal ven-

²³³ Cass. pen., 15 giugno 2005, n. 36969.

ditore. Si tratta evidentemente di un comportamento atto a sottrarre il prodotto all'accertamento e, in quanto tale, sanzionabile.

Non può ipotizzarsi un comportamento dell'importatore del gas e gestore della rete nazionale volto ad ostacolare l'accertamento dell'accisa esigibile al momento dell'estrazione dal deposito, comportamento come tale sanzionabile penalmente.

Una tale prospettazione sarebbe del tutto errata poiché non tiene conto del fatto che l'esigibilità del tributo non sorge né al momento dell'importazione, né al momento dell'uscita del gas metano dalla rete nazionale del trasporto, ma a valle delle reti di distribuzione, ed esattamente nel punto di riconsegna al consumatore finale (salvo i punti di prelievo/uscita collegati direttamente alla rete stessa ed oggetto di controllo da parte dell'Amministrazione doganale).

In via di estrema sintesi, si può concludere che, la previsione di cui all'art. 40, D.Lgs. n. 504/1995, pur nel silenzio della norma, richiede che la condotta materiale del soggetto agente abbia un contenuto fraudolento²³⁴ che presuppone il dolo specifico di evasione d'imposta e determini un danno per l'erario²³⁵.

Ovviamente, nel caso in cui dovesse essere contabilizzato e dichiarato un maggiore consumo di gas naturale rispetto a quello effettivo, anche a causa di una erronea misurazione nel punto di riconsegna all'utente finale, non verrebbe integrato il reato in questione in quanto manca il presupposto del danno erariale (piuttosto, si verificherebbe un vantaggio per l'Erario a causa della riscossione di un ammontare maggiore delle accise rispetto a quelle dovute).

Analoghe considerazioni possono essere svolte con riferimento all'art. 43 TUA, che punisce la sottrazione all'accertamento ed al pagamento dell'accisa sull'alcole e sulle bevande alcoliche.

15. Segue: *l'impatto della recente depenalizzazione nel settore delle accise*

Da ultimo, si segnala che il profilo sanzionatorio delle accise delineato nel TUA ha subito un alleggerimento ad opera dell'art. 2, comma 2, D.Lgs.

²³⁴ Sulla stessa scia anche la L. 7 aprile 2003, n. 80 che contemplava il riordino della disciplina penale tributaria in ottemperanza al principio secondo cui «la sanzione fiscale penale è applicata solo nei casi di frode e di effettivo e rilevante danno per l'erario».

²³⁵ CARBONE, SIRICO, *Le novità in materia di sanzioni sulle accise introdotte dal D.Lgs. n. 473/1997*, in *Fisco*, 1998, p. 3088.

15 gennaio 2016, n. 8, il quale ha introdotto una sostanziale riduzione delle sanzioni penali rispetto a diverse violazioni tributarie, derubricando numerose fattispecie sanzionatorie anche doganali da reato a illecito amministrativo²³⁶.

Nello specifico, il Decreto ha previsto la trasformazione in illeciti amministrativi di tutti i reati «per i quali è prevista la sola pena della multa o dell'ammenda», ad eccezione di alcune specifiche materie (ambiente, territorio e paesaggio, salute, ecc.)²³⁷.

Tuttavia, al di là dell'aspetto innovativo, la depenalizzazione delle fattispecie ha creato ulteriori incertezze interpretative nel sistema delle accise.

Le disposizioni del TUA interessate dalla depenalizzazione sono: l'art. 40, comma 5 (sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici); l'art. 43, comma 4, (sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sull'alcole e sulle bevande alcoliche); l'art. 47, comma 1, (deficienze ed eccedenze nel deposito e nella circolazione dei prodotti soggetti ad accisa). Norme che disciplinavano espressamente fattispecie penali punite con la sola multa.

In particolare, per quel che concerne l'art. 40, comma 5, TUA, l'Agenzia delle Dogane²³⁸, ha evidenziato che la disposizione si configura come fattispecie autonoma rispetto alla previsione dell'art. 40, comma 1, lett. b), che invece disciplina le sanzioni per l'intera categoria dei prodotti energetici, mentre la prima concerne esclusivamente il gas naturale.

Ne consegue che, dalla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 8/2016, le condotte descritte dalla richiamata disposizione del TUA saranno punite esclusivamente con la sanzione amministrativa e per ciò che concerne la misura della sanzione, questa dovrà essere determinata sulla base dei criteri contenuti nello stesso decreto.

²³⁶ Per ZUCAL, BALDI, *Considerazioni sullo stato del diritto penale doganale alla luce del recente intervento di depenalizzazione*, in IVA, 2016, p. 23 ss., «la depenalizzazione non ha apportato alcuna modifica della disciplina sanzionatoria prevista nel caso di contrabbando c.d. inraipettivo aggravato, il quale si verifica ogni qualvolta la sottrazione al pagamento dei dazi doganali avviene mediante la falsa attestazione, in un atto pubblico (la bolletta doganale), degli elementi – valore, quantità, qualità e origine – assunti a base dell'accertamento doganale».

²³⁷ All'interno di questo quadro normativo si colloca la depenalizzazione delle fattispecie non aggravate di contrabbando, in quanto punite con la sola pena della multa. Restano nell'area del penalmente rilevante le ipotesi di “contrabbando di tabacchi lavorati esteri”, di cui all'art. 291 *bis* TULD, e il reato di associazione per delinquere finalizzata al contrabbando della medesima merce, di cui all'art. 291 *quater*, entrambe punite con la pena della reclusione.

²³⁸ Nota 3 maggio 2016, n. 51746/RU/2016.

Pertanto, nella particolare fattispecie delineata dall'art. 40, comma 5, TUA, troverà applicazione l'art. 1, comma 6, D.Lgs. n. 8/2016, in base al quale – a fronte di una “pena pecuniaria proporzionale”, prevista per la fattispecie de-penalizzata – la somma dovuta a titolo di sanzione amministrativa è pari all'ammontare della multa o dell'ammenda, ma, in ogni caso, non inferiore ad Euro 5.000,00 né superiore ad Euro 50.000,00.

Come già evidenziato l'intero apparato sanzionatorio che riguarda il settore delle accise presenta aspetti di dubbia compatibilità con il principio europeo della proporzionalità²³⁹. Forse, proprio in virtù di tale incoerenza si giustifica l'intervento del Legislatore che, almeno parzialmente ha mitigato la punibilità penale rispetto a fattispecie già sanzionate fortemente con la sanzione amministrativa.

Come è stato già detto, il principio di proporzionalità, secondo l'ordinamento europeo, impone la “congruità del mezzo al fine”, vale a dire che le sanzioni devono essere necessarie allo scopo perseguito e tener conto della gravità dell'infrazione²⁴⁰.

Come ribadito in più occasioni dalla Corte di Giustizia (soprattutto in materia di IVA), gli Stati membri possono scegliere le sanzioni che ritengono più opportune ma, tale potere deve essere esercitato nel rispetto del diritto europeo e dei suoi principi generali e, in particolare, del principio di proporzionalità.

Il principio costituisce un cardine del sistema sanzionatorio e la giurisprudenza europea ha più volte affermato la necessità che le misure afflittive soddisfino la proporzionalità e siano idonee a garantire il raggiungimento dello scopo con esse perseguito, senza eccedere quanto necessario a tal fine.

Si evince, quindi, che la determinazione della misura sanzionatoria deve comunque rispondere al principio di proporzionalità, secondo cui la misura afflittiva deve essere graduata in funzione del danno erariale arrecato²⁴¹. In-

²³⁹ Per le fattispecie punite con la sanzione penale bisogna tener conto, altresì del principio di proporzionalità previsto dall'art. 49, comma 3, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea il quale sancisce che «Le pene inflitte non devono essere sproporzionate rispetto al reato».

²⁴⁰ Corte di Giustizia UE 12 luglio 2001, causa C-262/99, cit., par. 67. In dottrina, v. SALVATI, *Principio di proporzionalità e sanzioni da ritardo nell'adempimento dell'obbligazione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2013, p. 572; GIL, *Il principio di proporzionalità*, in AA.VV., *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013, p. 163; AQUILANTI, *Le sanzioni tributarie amministrative per le violazioni della disciplina Iva al vaglio europeo di proporzionalità*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 653; ID., *Sanzionabilità della dichiarazione doganale infedele: tra cumulo giuridico e principio di proporzionalità*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 903 ss.

²⁴¹ V. per tutte, Corte di Giustizia UE 12 luglio 2012, causa C-284/11, nella quale si af-

vero, i comportamenti sanzionabili secondo il diritto interno non possono prescindere dall'osservanza dei principi generali dell'ordinamento europeo.

Rispetto a tali principi, appare difficile sostenere la coerenza del sistema punitivo nazionale in materia di accise: dal punto di vista amministrativo, si prevede una sanzione fino a dieci volte l'imposta evasa (oltre all'indennità di mora e spesso con l'applicazione dell'ulteriore sanzione per omesso versamento)²⁴². Dal punto di vista penale, vengono sanzionate anche condotte poco significative, peraltro, solo in materia di gas naturale, per l'evasione di quantitativi anche poco rilevanti.

Con riguardo alle sanzioni, manca dunque una visione d'insieme da parte del Legislatore, il quale dovrebbe intervenire compiutamente al fine di rendere il sistema punitivo coerente non solo con i principi europei, ma anche con la disciplina interna delle sanzioni previste per gli altri tributi, che non hanno un carattere così afflittivo come quelle previste per le accise.

ferma che in materia di IVA, la sanzione (nel caso di specie si trattava di interessi moratori) è proporzionata solo laddove non ecceda quanto necessario al conseguimento dell'obiettivo della lotta alla frode e all'evasione fiscale.

²⁴² Sulla controversa applicabilità della sanzione per omesso versamento, si rinvia alle considerazioni di CICOGNANI, *Le violazioni nelle accise*, in AA.VV., *Trattato di diritto sanzionatorio*, Milano, 2016, II, p. 1827.

CONCLUSIONI

La ricerca svolta, anche se finalizzata all'analisi delle accise, presenta un'evidente valenza generale per l'intero sistema dell'imposizione sui consumi sviluppatosi all'interno dell'ordinamento europeo.

È stato messo in luce come la riforma tributaria degli anni '70, che ha caratterizzato l'ordinamento italiano, abbia determinato una notevole razionalizzazione delle accise soprattutto in virtù della forte spinta europea che ha portato alla realizzazione del Mercato unico.

Per quanto riguarda il processo di armonizzazione, è noto come le competenze dell'Unione nell'ambito dell'imposizione indiretta siano previste direttamente dai Trattati europei.

Le accise e l'Iva sono, infatti, tributi introdotti negli ordinamenti interni degli Stati membri in recepimento di norme europee di diritto derivato emanate per la realizzazione di un mercato unico, che per sua natura richiede un sistema omogeneo di tassazione dei consumi, inteso nel senso di volerlo distinguere dal sistema della tassazione del reddito o del patrimonio e quindi, valorizzando l'oggetto della tassazione che si estrinseca nel consumo senza tener conto delle peculiarità che caratterizzano il quadro giuridico formale dei diversi prelievi.

Si delinea così un quadro specifico idoneo a far emergere regole di formazione europea che incidono direttamente sulla struttura e sul funzionamento degli ordinamenti tributari nazionali (*v. retro*, Cap. II, parr. 1-3).

Il processo di integrazione europea degli anni '90 relativo al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, ha lasciato agli Stati membri la facoltà di introdurre o mantenere accise diverse a condizione che non dessero luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse al passaggio di una frontiera. Pertanto al regime tributario delle accise armonizzate si affianca quello delle accise "non armonizzate". Questa facoltà è stata riconosciuta per ragioni di gettito.

Per i beni che provengono da paesi extra UE che hanno la natura di merci non comunitarie, al fine di creare le medesime condizioni di mercato delle

corrispondenti merci comunitarie assoggettate ad accisa e di evitare distorsioni nella concorrenza vengono applicate le sovrimposte di confine, le quali colpiscono i prodotti non comunitari nello Stato membro in cui avviene l'immissione al consumo, in misura corrispondente all'accisa gravante sugli analoghi prodotti interni.

La nozione di sovrimposta risulta tuttora particolarmente diffusa proprio nell'ambito di applicazione delle accise e dei tributi doganali.

La connessione tra il sistema delle accise, l'IVA e il sistema doganale è stata evidenziata anche in relazione all'applicazione di alcuni canoni fondanti dell'azione amministrativa come il principio di proporzionalità sistematizzato nel nuovo Codice doganale dell'Unione per la disciplina delle sanzioni doganali ma che trova applicazione anche nell'ambito degli altri tributi armonizzati.

La proporzionalità come principio generale dell'ordinamento europeo risulta applicabile anche al sistema sanzionatorio delle accise, verso il quale si nutrono forti perplessità in merito alla sua compatibilità europea a causa del suo carattere estremamente afflittivo.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia, con specifico riferimento alla proporzionalità ribadisce costantemente che le sanzioni non devono eccedere quanto necessario al fine di garantire l'esatta riscossione dell'imposta e di evitare l'evasione. Occorre, quindi, tener conto della natura e della gravità della violazione che la sanzione intende punire, nonché delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione stessa (v. *retro*, Cap. IV, par. 14).

Le correlazioni con il sistema doganale emergono anche nella fase attuativa del prelievo. Infatti, laddove trova applicazione la disciplina doganale bisognerà tener conto, nella fase dell'accertamento, delle nuove regole derivanti dal Codice doganale dell'Unione in tema di obbligatorietà del contraddittorio, secondo cui l'Amministrazione finanziaria, prima di assumere un'eventuale decisione negativa nei confronti di un operatore, deve concedergli la possibilità di esprimere le proprie osservazioni entro un termine congruo.

L'obbligo del contraddittorio, di matrice giurisprudenziale, è ora ulteriormente rafforzato grazie alla previsione contenuta nel nuovo art. 19 TUA, che, nel rispetto del principio di cooperazione disciplinato dallo Statuto del contribuente, prevede l'obbligo di notifica al contribuente del processo verbale di constatazione e la possibilità per quest'ultimo di presentare memorie ed osservazioni (v. *retro*, Cap. IV, par. 12).

Nell'ambito delle accise armonizzate, assume un ruolo fondamentale la

tassazione dei prodotti energetici e con essa la tematica delle agevolazioni tributarie.

Come è stato evidenziato, la materia risulta strettamente connessa alla disciplina europea degli aiuti di Stato, prevista dall'art. 107 ss. TFUE, che ha la funzione propositiva di consentire l'esercizio della libera concorrenza senza distorsioni.

Le agevolazioni fiscali nel settore dell'energia, al pari di qualunque altro tipo di agevolazione ambientale, devono rispettare i principi fiscali europei di proporzionalità e di non discriminazione che, come evidenziato dalla Corte di Giustizia, fungono da vincoli non derogabili.

In linea generale, rischiano di essere dichiarati incompatibili tutti gli sgravi fiscali che attribuiscono ai destinatari un vantaggio selettivo rispetto alle aziende del medesimo settore o di altri settori. Per cui, dopo aver stabilito la natura selettiva della misura, bisogna verificare se essa possa essere giustificata dalla natura o dallo schema generale del sistema fiscale di riferimento.

Ciononostante – nel sistema europeo contemporaneo – è possibile riflettere su una moderna concezione del divieto di aiuti di Stato, andando al di là della tradizionale logica della fiscalità neutrale, verso una più moderna logica della fiscalità funzionale non condizionata dalle limitazioni rispondenti alle necessità degli Stati.

In questo contesto gli aiuti di Stato vanno contestualizzati, partendo dal sistema originario, centrato sulla tutela della libera concorrenza e strumentale alla creazione del Mercato unico europeo. Alla luce di ciò i divieti e le giustificazioni relativi agli aiuti di Stato devono essere analizzati nell'ambito dei principi generali dei Trattati europei.

Nel contempo anche la giurisprudenza della Corte di Giustizia ha ampliato il suo raggio d'azione, orientandosi verso i valori base dell'integrazione europea e valutando più marginalmente l'approccio originale di tipo economico (v. *retro*, Cap. III, par. 6).

L'armonizzazione dei sistemi fiscali, finalizzata a favorire una competizione tra i Paesi membri dell'Unione, con l'obiettivo di contenere la pressione fiscale, dovrebbe superare i tradizionali schemi di tipo settoriale, finalizzati alla libera circolazione dei fattori produttivi e allo sviluppo della concorrenza del Mercato unico, per assumere il ruolo di elemento portante delle politiche di bilancio dell'Unione europea e degli Stati che la compongono.

Si affianca al sistema delle accise armonizzate il regime delle accise non armonizzate che consente agli Stati membri di introdurre, sui prodotti per i quali già sussiste un'accisa armonizzata, ulteriori imposte indirette, aventi specifiche finalità, purché tali imposte siano conformi alle norme

fiscali comunitarie applicabili per le accise o per l'IVA in materia di determinazione della base imponibile, calcolo, esigibilità e controllo dell'imposta, escludendo da tali norme le disposizioni che prevedono forme di esenzione.

Gli Stati possono introdurre, altresì, imposte non armonizzate su prodotti diversi da quelli soggetti ad accisa, che non abbiano il carattere di imposte sul volume d'affari. Tuttavia, l'applicazione di questi tributi non può comportare, negli scambi fra Stati, formalità connesse all'attraversamento delle frontiere.

Anche in relazione a tale profilo si può ribadire la presenza, a livello europeo, di un sistema uniforme di tassazione sui consumi posto che l'accisa non armonizzata è consentita se non si sovrappone agli altri tributi armonizzati ed in particolar modo se non presenta gli elementi strutturali che caratterizzano la fattispecie imponibile dell'IVA e delle accise armonizzate.

Tuttavia, anche nell'ambito delle accise non armonizzate gli Stati membri possono essere soggetti al sindacato della Corte di Giustizia qualora emergano profili di incompatibilità con la normativa europea derivanti dalle norme primarie o dagli stessi principi elaborati dalla giurisprudenza (v. *retro*, Cap. II, par. 11).

Come è stato evidenziato, da un lato, abbiamo un modello di tassazione unico, per ciò che concerne la struttura delle accise, derivante dai principi della Direttiva 2008/118/CE che si prefigge lo scopo, analogamente all'abrogata Direttiva 92/12/CEE, di garantire il corretto funzionamento del mercato unico in relazione alla libera circolazione dei prodotti soggetti ad accisa, accrescendo la certezza giuridica per gli operatori del settore; dall'altro, un sistema organico di tassazione dei consumi fondato sull'IVA e sulle accise armonizzate.

Si tratta di un aspetto rilevante che consente agli Stati di utilizzare l'imposta anche in funzione delle esigenze di finanza pubblica e per conseguire obiettivi di politica ambientale o di salute pubblica.

A proposito di politiche ambientali, si è visto che l'introduzione di una *carbon tax*, a livello europeo potrebbe favorire la progressiva trasformazione della struttura dei consumi energetici, riducendo la quota dei consumi di combustibili fossili ed incrementando l'espansione delle energie rinnovabili. Questa metamorfosi sarebbe guidata dalle forze di mercato in quanto il ruolo pubblico si limiterebbe alla fissazione di un prezzo per l'uso di fonti energetiche che producono emissioni di CO₂, eliminando i meccanismi incentivanti che rischiano di produrre distorsioni rilevanti in un Mercato unico del-

l'energia e aumentando al contempo la sicurezza dei rifornimenti energetici, mediante un ridimensionamento della dipendenza dell'Europa dall'importazione di combustibili fossili (v. *retro*, Cap. II, par. 5).

Dal punto di vista sostanziale, per non privare gli Stati di uno strumento di politica economica efficace, l'ordinamento europeo concede ampia discrezionalità nella scelta delle aliquote delle accise armonizzate (essendo previste solo aliquote minime), nell'istituire prelievi aventi specifiche finalità e nel disciplinare le procedure attuative.

Proprio in tale contesto vanno collocate le recenti modifiche introdotte nel nostro ordinamento che, in parte rispondono alla grave crisi economica che interessa il settore dei prodotti energetici e, dall'altra adeguano i procedimenti attuativi del prelievo ai principi di derivazione europea.

Il Legislatore ha avvertito l'esigenza di introdurre nel sistema la rateizzazione del debito tributario da parte del depositario di prodotti energetici e alcolici che si trovi in condizioni oggettive e temporanee di difficoltà economica. Sono state previste altresì aliquote agevolate per determinati prodotti (birra, carburante utilizzato per scopi commerciali). Ma l'intervento che suscita forti perplessità riguarda la sanatoria temporanea per le liti pendenti, aventi ad oggetto il recupero delle imposte sui prodotti energetici e sugli alcolici.

La disposizione crea una evidente disparità di trattamento rispetto agli altri prodotti tassati con accise armonizzate (tabacchi ed energia elettrica) e al sistema tributario nel suo complesso.

Ancora una volta emerge la criticità caratterizzante il sistema delle accise, disciplinato da miriadi di norme che si sovrappongono in modo asistematico, creando forti incertezze interpretative tra gli operatori.

Per ciò che concerne il presupposto, si fa riferimento alla fabbricazione, compresa l'estrazione, nel territorio dell'Unione e all'importazione.

Inoltre, si dice che l'imposta diviene esigibile nello Stato membro in cui avviene l'immissione in consumo, senza darne una definizione bensì, indicando delle fattispecie assimilate.

Anche le norme europee che disciplinano la circolazione dei prodotti soggetti ad accisa, pur se rivolte principalmente a soddisfare il principio della tassazione nel paese di destinazione, confermano gli spunti ricostruttivi delineati relativi alla struttura della fattispecie imponibile delle accise ed all'incidenza del consumo.

Per quanto riguarda la soggettività passiva, come è stato messo in luce, all'interno del sistema delle accise il Legislatore ha previsto molteplici figure che intervengono durante il processo di commercializzazione dei prodotti

soggetti ad accisa per rendere più agevole l'attività di controllo e di accertamento dell'Amministrazione doganale.

All'interno del TUA si prevedono diversi soggetti, che a vario titolo, hanno obblighi sia di carattere formale, sia di carattere sostanziale.

Sono obbligati al pagamento dell'accisa il titolare del deposito fiscale dal quale avviene l'immissione in consumo; in solido, i soggetti resisi garanti per il pagamento o il soggetto nei cui confronti si verificano i presupposti di esigibilità; il destinatario registrato che riceve i prodotti soggetti ad accisa; in caso di importazione, il debitore dell'obbligazione doganale, e se l'importazione risulta irregolare, chiunque vi abbia partecipato.

In tal modo, elencando gli obbligati nell'art. 2, comma 4, TUA, il Legislatore ha inteso ricomprendere tutti i soggetti coinvolti nella fabbricazione e nella circolazione fino alla immissione in consumo dei prodotti soggetti ad accisa.

La platea dei soggetti passivi delle accise è stata ulteriormente ampliata per effetto del D.Lgs. n. 48/2010 che ha recepito le disposizioni contenute nella Direttiva 2008/118/CE.

I nuovi soggetti obbligati sono: lo speditore registrato che ha la sola funzione di spedire i prodotti in regime sospensivo ed il destinatario registrato, autorizzato a ricevere, nell'esercizio dell'attività economica svolta, i prodotti soggetti ad accisa in regime sospensivo.

Merita particolare attenzione il soggetto passivo nell'ambito dell'accisa sull'energia elettrica e sul gas naturale. Infatti, per tali tipologie di accisa si prevede un meccanismo idoneo a trasferire l'imposta sui consumatori finali mediante il riconoscimento di un diritto di rivalsa in capo al soggetto passivo "di diritto".

In tal modo si verifica una scissione tra il soggetto passivo in senso formale (il fabbricante), ed il soggetto passivo del tributo in senso sostanziale (il consumatore), al quale soltanto è riferibile l'indice di capacità contributiva caratterizzante il tributo (*v. retro*, Cap. III, parr. 7-11).

Particolare rilievo è stato dato al profilo della capacità contributiva che connota fortemente la struttura dell'IVA e delle accise soprattutto con riferimento al fenomeno della traslazione.

Nel collocare le accise all'interno del sistema di tassazione del consumo e quindi affiancandole all'IVA, si giunge a giustificare 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.

In realtà la traslazione è stata sostanzialmente trascurata nelle Direttive e conseguentemente nella normativa di recepimento, che limita solo per l'accisa sull'energia elettrica e sul gas naturale il diritto per il produttore di rivularsi sul consumatore finale.

Diversamente, nel sistema dell'IVA, si sancisce l'obbligo per il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi imponibile di addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al consumatore finale.

L'indagine ha consentito di fare chiarezza su alcune fondamentali questioni.

È vero che la dottrina prevalente, nel considerare giuridicamente irrilevante la traslazione, identifica l'indice di capacità contributiva nella produzione, considerando soggetto passivo dell'accisa il produttore.

Ma è anche vero che, di tanto in tanto, emergono, nel settore delle accise, delle aperture da parte del Legislatore e della giurisprudenza che conducono verso il riconoscimento giuridico della traslazione (v. *retro*, Cap. III, par. 14).

Sulla base di tali considerazioni non si può che ipotizzare in futuro un riassetto del sistema delle accise in termini di tributi sul consumo anche per i casi in cui il Legislatore non preveda in modo esplicito un diritto di rivalsa del cedente sul consumatore finale.

In realtà, 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. energia elettrica, 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); c) accise per le quali la traslazione è un dato di comune esperienza secondo cui 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, individuando:

- accise per le quali si prevede un diritto di rivalsa ed in merito alle quali la qualificazione come imposte sul consumo è scontata, per le quali 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 incide sul consumatore.

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 veri e propri prelievi sulla produzione.

Le riflessioni di carattere sostanziale si collegano strettamente con il profilo attuativo, infatti, qualificando le accise come tributi sui consumi "in senso stretto" e di conseguenza ravvisando nel consumatore finale il soggetto titolare della capacità contributiva, va riconosciuto 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.

Come è stato evidenziato, una parte della dottrina nutre perplessità rispetto a tale tesi, facendo leva 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 idonee a dimostrare l'avvenuta traslazione del tributo, le 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 all'elemento giuridico-normativo, d'altra parte la stessa giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte Costituzionale hanno dimostrato un'apertura verso gli approcci sostanzialistici, attribuendo rilevanza giuridica alla traslazione (v. *retro*, Cap. III, par. 14).

Forse è opportuno rivedere gli orientamenti del passato rigidamente ancorati al dato formale ed aderire all'indirizzo giurisprudenziale che appare certamente più aperto agli approcci sostanzialistici 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 aderire a questo indirizzo giurisprudenziale che avalla la ricostruzione proposta e che riconosce un certo margine di tutela al consumatore che abbia subito indebitamente l'onere tributario.

Considerando tutte le caratteristiche strutturali delle accise, l'Unione Europea e i singoli Stati membri dovrebbero essere indotti ad introdurre maggiormente accise non solo come strumento con funzione extrafiscale al fine

di far fronte a problematiche ambientali, di salute pubblica ma anche come tributi capaci di migliorare il gettito senza alterare fortemente la domanda dei beni. D'altra parte, risulta evidente come dopo la riforma tributaria degli anni '70 ci sia stata in Italia, come in Europa, una tendenza evolutiva costante che si è caratterizzata per l'introduzione di nuovi tributi a carattere patrimoniale reale e nella previsione di forme di tributi sul consumo con una tendenziale riduzione dell'imposizione reddituale.

L'introduzione di nuove accise o l'aumento delle aliquote delle accise esistenti dovrebbe essere funzionale ad una riduzione della pressione fiscale sulle imprese, mediante la diminuzione della tassazione sul reddito.

Questo procurerebbe, a livello interno, una ripresa dello sviluppo economico mediante un aumento degli investimenti da parte degli imprenditori, inoltre, a livello globale il produttore sarebbe indotto a rimanere sul territorio senza andare alla ricerca di Stati a fiscalità privilegiata per localizzare la propria attività.

In effetti, negli ultimi anni si assiste alla crisi di modelli impositivi che si ritenevano ormai acquisiti e stabilizzati. La struttura solidaristica dei sistemi tributari, il principio di progressività, la centralità delle imposte sui redditi, ecc., subiscono l'impatto di quegli orientamenti di politica economica, di impronta prevalentemente neoliberista, fondati su criteri di giustizia fiscale meno impegnativi, come quello del beneficio, e sono favorevoli alla proporzionalità piuttosto che alla progressività. Anche a livello internazionale la tendenza in alcuni Paesi sembra essere in questo senso. Basti pensare alle numerose proposte sia di *flat tax*, sia di tassazione generale sulla spesa avanzate in diversi Paesi europei e negli Stati Uniti (v. *retro*, Cap. I, par. 1).

La crisi del tributo personale progressivo si è per di più aggravata anche a causa del processo economico di globalizzazione e di delocalizzazione in atto, che ha reso incerto il presupposto su cui sono stati fino ad oggi elaborati gli ordinamenti fiscali, e cioè l'elemento della coincidenza tra chi fruisce della spesa pubblica e il contribuente che la dovrebbe finanziare.

La conseguenza di tutto ciò è che allo Stato di origine resta l'imponibile offerto dai fattori poco mobili: il lavoro, i consumi, le rendite immobiliari.

Inoltre, anche in ragione della profonda crisi economica che ha fatto emergere ancor di più le disuguaglianze sociali, si è riacceso, sia a livello politico, sia dottrinale, un significativo dibattito sull'opportunità di utilizzare imposte patrimoniali e tributi sui consumi.

Sarebbe opportuno cominciare a pensare alla costruzione di un nuovo sistema tributario che, avvalendosi anche degli strumenti comunitari, me-

glio distribuisca le basi imponibili secondo il concetto allargato di capacità contributiva, spostando l'onere fiscale dal reddito d'impresa e di lavoro su altre entità che siano valutabili economicamente e meglio si prestino all'equo riparto dei carichi pubblici. Si pensi all'uso di beni ambientali scarsi, all'emissione di gas inquinanti, alle diverse forme di occupazione dell'etere (ad esempio la c.d. *bit tax*), al consumo di alimenti dannosi (le c.d. *fat tax*).

In realtà si tratta di tributi sul consumo tutti ispirati ad una logica simile a quella dei tributi ambientali e d'altra parte la tendenza a livello internazionale a valorizzare la tassazione sul consumo emerge anche dal *Final Report OECD sulla digital economy*, che rileva le obiettive difficoltà ad assoggettare a tassazione tali manifestazioni di ricchezza ed ipotizza un nuovo tributo compensativo sui consumi digitali (il c.d. "*equalization levy*") volto a realizzare la tassazione nel Paese del consumatore (v. *retro*, Cap. I, par. 1).

Tra le spinte funzionali a dare maggiore peso alle imposte sul consumo rispetto alle imposte sul reddito si segnalano anche le indicazioni che provengono dalle Raccomandazioni del Consiglio e della Commissione europea rivolte agli Stati membri al fine di arginare la crisi economica e finanziaria che ha sicuramente creato grandi tensioni all'interno delle finanze pubbliche dei vari Paesi. In virtù di tale situazione di criticità si esortano gli Stati membri ad elaborare politiche fiscali che siano in grado di assicurare alti livelli di occupazione. In tale contesto è necessario ripensare alla qualità dei sistemi fiscali che dovranno essere funzionali al finanziamento della spesa pubblica e alle politiche di redistribuzione della ricchezza ma al contempo dovranno essere in grado di stabilizzare l'economia proprio mediante l'utilizzo di tributi sul consumo.

In concreto si tratta di elaborare strategie fiscali in grado di promuovere la crescita economica e di ridurre al minimo i costi legati all'attuazione del prelievo.

In tale contesto va ravvisata la centralità delle accise che consentono lo spostamento della tassazione dal reddito al consumo, assicurando una maggiore efficienza del sistema tributario.

Inoltre, diversamente dalle imposte sul reddito, consentono di monitorare direttamente la parte del gettito a carico dei consumatori e di decentrare il gettito sul territorio.

Pertanto è opportuno valutare accanto al fine primario del prelievo (destinazione al finanziamento delle spese pubbliche secondo i principi di capacità contributiva e di uguaglianza sostanziale), i c.d. fini accessori e ulteriori anche di carattere extrafiscale, che, se ammissibili secondo i valori co-

stituzionali e la logica del bilanciamento tra essi, valorizzano la funzione impositiva.

In senso più ampio, la connessione fra fini costituzionali del prelievo, a cominciare da quelli fondanti lo Stato sociale (uguaglianza, solidarietà) e quelli extrafiscali (riconosciuti da norme costituzionali) restituisce alle norme tributarie una valenza politica, rendendole strumenti privilegiati di attuazione della funzione pubblica.

INDICE DEGLI AUTORI

(I numeri indicano le pagine in cui gli Autori risultano citati almeno una volta)

A

ADONNINO: 68
AGO: 95
ALDEGHI: 327
ALESSI: 8, 14, 17, 19, 49, 175, 178, 243, 250, 315
ALESSIO: 8
ALFANO: 95, 108, 120, 121
ALLENA: 29, 107, 233, 244, 249
ALLORIO: 212
ALONSO GARCÍA: 119
AMADEO: 122, 182
AMATUCCI A.: 8, 169, 172, 177, 208, 234, 236, 237, 240, 301
AMATUCCI F.: 78, 191, 274
ANGELI: 60
ANTONIAZZI: 145
ANTONINI E.: 49, 208
AQUILANTI: 382
ARDIZZONE: 24
ARDOLINO: 118
ARMELLA: 88, 200, 296, 350, 371
ASWORTH: 77

B

BAEZ MORENO: 115
BAFILE: 358
BAGNOLI: 14, 47, 174, 315
BALDASSARRE: 204
BALDI: 381

BASCIU: 278
BASILAVECCHIA: 35, 45, 68, 150, 151, 152, 169, 230, 274, 288, 289, 324, 331, 334, 338, 349
BATISTONI FERRARA: 169, 225, 231, 235, 236, 259
BECCALLI: 377
BEGHIN: 274
BERARDI: 56
BERLIRI: 8, 76, 172, 174, 175, 244
BERNARDINO: 8
BERR: 24, 190
BERTHOD: 57
BETTI: 23
BIANCANIELLO: 311
BIANCHINI: 248
BIAVATI-CARPI: 139
BIRIGAZZI: 142
BISES: 28, 29, 244
BIVONA: 56
BIZIOLI: 125, 145, 191
BLUMANN: 24
BLUMENSTEIN: 175, 250
BOLKESTEIN: 75
BORGOGGIO: 335
BORIA: 9, 46, 65, 68, 77, 191
BOSELLO: 37, 76, 82, 225, 234, 244, 245
BOSI: 21
BRACCIONI: 84
BRUZZONE: 254
BRYs: 2
BURCHIA: 56
BURGIO: 68, 69

C

CALABRESE: 3
 CALVO VERGEZ: 159, 161
 CALZOLARI A.: 378
 CALZOLARI L.: 102, 327
 CAMARA BARROSO: 93
 CAMELI: 22, 123
 CAMERINELLI: 306, 31, 325, 340
 CAMPODINICO: 157
 CAPELLI: 49
 CAPOLUPO: 374
 CARACCILO: 334
 CARBONE: 380
 CARLASSARE: 155
 CARMINI: 77, 179
 CARPENTIERI L.: 297
 CARVAJO VASCO: 93
 CASADO OLLERO: 69
 CASERTANO: 68, 143
 CASTELLANO: 358
 CAZZOLLA: 200
 CENTORE: 26, 334, 349
 CERIONI F.: 51, 85, 88, 93, 98, 115, 139,
 143, 153, 167, 211, 231, 217, 296, 305,
 315, 339, 342, 357, 362, 371
 CERRATO: 134, 177, 184, 205, 208, 218,
 248, 249, 260, 339
 CHAMPAUD DANET: 291
 CHECCHI: 10
 CHIANURA: 200
 CICALA: 257
 CICOGNANI: 383
 CIPOLLA: 8, 55, 141, 144, 177, 178, 179,
 180, 218, 233, 246, 248, 292, 305, 340,
 343, 344, 346, 351, 353, 360
 CIPOLLINA: 156, 274
 CLERICI: 8
 CNOSSEN: 25
 COBAU: 186
 COCIVERA: 169
 COLAVECCHIO: 119
 COMELLI: 76, 225, 234, 254, 324
 COMUCCI: 253
 CONSTANCE: 131

CONTEDEUCA: 148, 154
 CONTRINO: 274
 COPPA: 212, 358, 359
 CORASANITI: 274, 355
 CORDEIRO GUERRA: 68, 219, 222
 CORDEWENER: 191
 COSCIANI: 18, 28, 37, 68, 76, 244
 CRAWFORD: 131
 CRISAFULLI: 205
 CROXATTO: 68
 CUENCA GARCIA: 75
 CULTRERA: 8, 50

D

D'AGOSTINO: 48, 49
 D'ALBERGO: 37
 D'ALFONSO: 102
 DAMIANI: 21
 DANIELE: 68, 84, 108, 143, 144, 252
 DE CAPOA: 221
 DE CHIARA: 325
 DE CICCIO: 8, 50, 137, 148, 149, 311, 350
 DE FEO: 309
 DE LA FERIA: 83,
 DE LA FUENTE: 68
 DE MAIO: 116
 DE MITA: 169, 205, 214, 219, 230, 244,
 251, 271, 296, 301
 DE SANTIS: 77
 DE VITI DE MARCO: 28, 242
 DEL BLANCO GARCIA: 93, 159,
 DEL FEDERICO: 4, 23, 35, 45, 108, 113, 117,
 139, 144, 145, 172, 231, 238, 254, 278,
 296, 358, 361
 DELLA VALLE: 297
 DI LORENZO: 8
 DI MURO: 56, 57
 DI PIETRO: 73, 83, 170, 300
 DI VIA: 143
 DIMAN: 118
 DOMINICI: 245
 DONATELLI: 155
 DORIGO: 110

DRAETTA: 24
DRENKARD: 56
DUS: 7, 8, 14, 224

E

EINAUDI: 19, 169, 242
ELIA: 115, 149, 199, 291, 293, 299, 302, 314
ENGLISH: 88
EPSTEIN: 2

F

FALSITTA: 169, 178, 196, 219, 226, 229,
239, 248, 265, 271, 275, 300, 344
FANARA: 197
FANTOZZI: 49, 84, 169, 170, 175, 234, 266,
272, 289, 355
FEDELE: 37, 45, 64, 155, 169, 170, 172, 213,
214, 220, 229, 231, 239, 250, 260, 272
FEDERICO: 148, 340, 352
FERLAZZO NATOLI: 169, 172, 296, 361
FERRABINO: 8
FERRAÜ: 257
FICHERA: 45, 77, 108, 288, 296
FICOLA: 154
FILIPPI: 82
FIORENTINO: 160, 313
FIORENZA: 14, 15, 16, 87, 174, 182, 198,
206, 241, 250, 251, 252
FLORA G.: 376, 377
FORTE E.P.: 19, 21, 77, 243, 340
FRANSONI: 108, 360
FRANZOSO: 350
FREGNI: 143, 145
FURLAN: 27
FURLANETTO: 221

G

GABELLI: 27
GAFFURI: 17, 18, 169, 205, 219, 230, 240, 250

GAGLIARDI LA GALA: 41
GALEAZZI: 32
GALEOTTI: 53
GALIANA: 49
GALLEANI D'AGLIANO: 309
GALLO: 3, 4, 24, 37, 65, 76, 84, 94, 95, 108,
194, 220, 231, 234, 235, 244, 247, 250,
260, 261, 274, 324
GALLUZZI: 332
GARCIA ALVAREZ: 77
GARCIA NOVOA: 159
GENTILI: 223
GERELLI: 77, 105
GHIGLIONE: 145
GIACOBELLI: 8
GIANCALONE: 144
GIANNANZA: 8
GIANNINI A.D.: 34, 169, 172, 174, 208, 250
GIARDINA: 169
GIL: 382
GIORDANO: 292, 309
GIORGI M.: 83, 289
GIOVANNINI: 3, 4, 37, 151, 155, 156, 157,
208, 230, 274
GIOVINAZZO: 317, 325
GIUIA: 154
GIULIANI: 309, 370
GIUNCATO: 378
GOLFINOPOULUS: 118
GONZALES SANCHEZ: 210
GRANELLI: 219, 257
GRATANI: 113,
GRAZIANO: 252
GREGGI: 349
GRELLE: 8
GRIPPA SALVETTI: 155
GRIZIOTTI: 18, 21, 49
GUIDARA: 45, 288
GUIZZI: 24

H

HERRERA MOLINA: 93
HESPEL: 57

HOLCOMBE: 62

I

IAIA: 358

IBANEZ GARCIA: 162

IDOT: 118

INGRAO: 362, 372

INGROSSO: 117, 296

ITALIA: 49

IURILLI: 143

J

JUNQUERA ARIZAGA: 77

K

KAPLOW: 3

KEEN: 131

KOGELS: 83

KRISTOFFERSON: 83

L

LA ROSA: 45, 194, 205, 240, 250, 272, 288,
338

LA SCALA: 22, 35, 84, 108, 120

LANFALONI: 154

LANZA: 53

LAROMA JEZZI:

LASARTE ALVAREZ: 75

LECCISOTTI: 21

LEE: 59

LIBERATORE: 65

LO NIGRO: 358

LODOLI: 362

LOGOZZO: 301, 328, 373, 349

LÓPEZ ESPADAFOR: 208, 210

LORENZON: 45, 49

LOVECCHIO: 21

LUCHENA MOZO: 93

LUPI: 2, 61, 82, 194, 234, 323, 355, 362

LUZZATO: 8

LYNCH: 59

M

MAFFEZZONI: 169, 174, 214, 234, 259

MAJOCCHI: 7, 103

MALINCONICO: 108

MANARIDOU: 118

MANCINI: 372

MANGIONE: 47, 49

MANZONI: 76, 169, 172, 219, 247, 323

MARCHESELLI: 127, 272, 297, 298, 355

MARÈ: 77

MARELLO: 4, 38, 266, 274

MARESCA: 15, 144, 175, 183, 206, 241, 345

MARINELLO: 145

MARINI: 4

MARINO: 275

MARONGIU: 3, 10, 37, 230, 289

MARTIN JIMENEZ: 117

MARTIN QUERALT: 160

MARTINEZ LOZANO: 161

MASSARI: 204

MASSEY: 2

MASTELLONE: 110

MASTRIFORTI: 221

MASTROIACOVO: 345

MEDICI: 68

MELIS: 35, 82, 103, 164, 377

MERCOGLIANO: 8

MERCURIO: 139, 350

MEZZETTI: 158

MICCOLI: 5

MICELI: 113, 144, 254, 346

MICHELI G.A.: 15, 55, 169, 177, 250, 271

MIMMO: 257

MONACO: 68, 191

MONDINI: 88

MONFREDA: 148, 299

MONSBRUCKER: 291

MONTANARI: 2, 82, 83, 140, 278, 290

MORANA: 291
 MORENO VALERO: 105
 MORICONI: 211
 MORRONE: 156
 MORSELLI: 8, 174
 MORTATI: 49
 MOSCATELLI: 194
 MOSCHETTI G.: 18, 88, 169, 171, 174, 205,
 219, 230, 234, 235, 239, 240, 250
 MURARO: 37

N

NALDINI: 77
 NAPOLITANO:
 NATAREL: 181
 NUSSI: 208, 322, 323, 324, 328
 NUZZO: 100, 278

O

OLIVIERI: 143, 144
 ORIOLI: 27
 ORLANDI: 160
 ORSI: 370
 ORSINI: 52, 93, 269
 OSCULATI:
 OWENS: 2

P

PACE: 8, 288
 PADOVANI: 205
 PALACCHINO: 153,
 PANDIMIGLIO: 130
 PANTALEONI: 28
 PAOLINI: 77
 PAPARELLA: 245
 PARISI: 24
 PARLATO: 212, 214, 246
 PARRAVICINI: 242

PASCA: 99, 143, 320
 PEDONE: 37
 PEIROLO: 87, 256
 PELEGGI: 102
 PENNETTA: 24
 PEPE: 112
 PERETTI-WATEL: 131
 PERRET: 2
 PERRONE CAPANO: 76
 PERRONE: 234, 194, 272
 PERSICO: 200
 PERUZZA: 222, 268
 PESENTI: 175
 PETRILLO: 88, 158
 PEVERINI: 178, 262
 PIANTAVIGNA: 274
 PICCIAREDDA: 110
 PIGNATONE: 108, 214
 PINOTTI: 107
 PIRAS: 194
 PIRI: 141, 282
 PISANÒ: 56
 PISTOLESI: 182, 206
 PISTONE: 113
 PIZZORUSSO: 231
 PODDIGHE: 254
 POLI: 119
 POPPI: 257
 PORPORINO: 254
 PORRELLO: 27
 POTITO: 15
 PRAMMER: 6
 PRIVITERRA: 8
 PROFETA: 77
 PROVAGGI: 344
 PUGLIESE: 8
 PUGLISI: 77
 PURI: 107, 116, 150, 208, 215

R

RAIMONDO: 77
 RANDAZZO: 29, 219, 227, 245, 263, 338, 349

RAPONE: 197
 REGAZZONI: 14, 36, 42, 49, 167
 RENDA: 355
 RICCA SALERNO: 8, 11
 RINALDI: 8, 277, 278
 RIZZARDI: 372
 ROBOTTI: 77
 RONCO: 190, 191, 249
 ROSEMBUJ: 110
 ROSSI: 139, 144
 ROVAGNATI: 155
 RUBINI: 119
 RUIZ ALMENDRAL: 115
 RUJU: 53
 RUSSO: 49, 68, 169, 172, 266, 377

S

SACCHETTO: 68, 78, 84, 191, 197
 SALANIÈ: 3
 SALANITRO: 277
 SALVATI: 382
 SALVINI: 26, 62, 93, 115, 125, 143, 245, 247,
 250, 324
 SAMMARTINO: 76, 234, 358
 SANTACROCE: 89, 154, 356, 362, 370
 SANTI ROMANO: 242
 SANTORIELLO: 376
 SAPONARO: 8
 SBANDI: 89, 357, 362, 370
 SBROIAVACCA: 2
 SCANU: 21, 31
 SCARPA: 144
 SCHEPISI: 24
 SCHIAVOLIN: 2, 8, 42, 54, 174, 177, 186,
 196, 236, 237, 240, 246, 259, 297, 339
 SCIANCALEPORE: 158
 SCOTTI: 8
 SCUFFI: 347, 350
 SELICATO P.: 95, 110, 164
 SERRANÒ: 362
 SIMON: 144
 SIRICO: 374, 380

SIRRI: 343
 SMITH: 7, 131
 SNELL: 191
 SOBBRIO: 28
 SOLANA VILLAMOR: 77
 SOLER ROCH: 88
 SORRENTINO: 99, 143, 155, 320
 SPAGNUOLO VIGORITA: 8
 SPALLONE: 130
 SPERA: 309
 SPINELLI: 8
 STEFANI: 77, 242, 244
 STELLA: 299, 340, 352
 STEVANATO: 4, 58, 62, 122, 124, 125, 182,
 355
 STEVE: 21, 28, 37, 242
 STROZZI: 108
 SUSAN: 59
 SUTTER: 118
 SVIZZERETTO: 14, 47

T

TABET: 331, 332, 348
 TENUTA: 112
 TESAURO G.: 18, 108, 139, 144, 169, 172,
 253, 266, 331
 TINELLI: 52, 169, 170, 213, 266, 267
 TIZZANO: 78
 TORTONA: 291
 TOSI: 205
 TOZZA: 112
 TRAVERSA E.: 128, 204
 TREMONTI: 37, 65, 68, 247
 TRIMELONI: 16, 82, 175, 177, 206, 238,
 240, 250

U

UCKMAR: 26, 77
 UGOLINI: 362
 URICCHIO: 56, 61, 105, 157
 URSO: 14

V

VALCADA: 133
VALENTI: 77
VAN DER VILES: 119
VAN RAAD: 191
VANNOZZI: 116
VANONI: 224
VANZ: 323
VARONA ALABERN: 93
VERRIGNI: 21, 31, 84, 87, 95, 108, 115, 150,
177, 203
VIGNOLI: 362
VILLANI: 2

VILLAR EZCURRA: 93, 108, 110, 119
VITALETTI: 7, 77

W

WESTBERG: 83
WURMSER: 57

Z

ZARRILLI: 144
ZAVATTA: 343
ZUCAL: 381

INDICE ANALITICO

(I numeri indicano le pagine in cui l'argomento viene trattato in maniera significativa)

A

Abbuono

- Ammanchi e/o cali: 16, 128, 178, 182, 198, 220, 268, 295, 297, 299, 302, 303
- Perdite per caso fortuito e/o forza maggiore: 17, 18, 178, 179, 200, 201, 202, 296

Accise

- Esportazioni (regime delle): 30, 69, 72, 81
- Importazioni (regime delle): 27, 30, 72, 79, 81, 86, 211
- Imposta speciale sul consumo (come): 24, 27, 30, 75, 98, 125, 129
- Principio di destinazione: 69, 71, 81, 82, 178, 184, 207
- Regime dei prezzi: 31, 33, 90
- Tassazione paese di origine: 72
- Tassazione per equivalenza: 92, 99, 100, 137, 181, 292

Accise non armonizzate

- L'IVMDH spagnola: 158-164
- Oli lubrificanti: 97, 137-143, 146-150
- Principi: 39, 40, 86, 90, 97, 136, 158, 180, 181
- Sigarette elettroniche: 150-158

Accise sui prodotti energetici

- Addizionale sul consumo di energia elettrica: 44, 45, 46
- Carbon tax: 101-104
- Energia elettrica: 39, 42, 43, 44, 217, 222, 373

- Gas naturale: 184, 187, 222, 227, 315-320, 364, 373
- Principio di estensione: 91, 92
- Prodotti petroliferi: 30, 31, 41
- Tassazione ambientale e/o (tutela): 5, 7, 84, 94, 95, 97, 101-107, 110, 111, 150, 291, 292

Accise sui tabacchi lavorati

- Determinazione prezzi: 33, 48, 70, 129, 134, 188, 280
- Monopolio: 49, 50, 51, 152
- Politiche di salute pubblica: 130-132, 152, 190, 191, 192
- Tassazione sigarette: 133, 151, 158, 187, 197

Accise sulle bevande alcoliche

- Aliquote: 28, 70, 78,
- Birra: 14, 36, 80, 129, 307
- Imposta sugli spiriti: 12, 47
- Politiche protezionistiche: 126-129
- Vino: 33, 79, 80, 129, 308

Agevolazioni

- Aiuti di Stato (compatibilità): 104-121
- Tipologie e principi: 40, 45, 127, 281, 284, 287, 288, 289, 290, 291, 293, 340, 341

C

Capacità contributiva

- Attualità: 18
- Concorso alle pubbliche spese: 171, 205, 229, 236, 238

- Criteri di riparto: 5, 23, 64, 231
- Imposte sul consumo: 5, 6, 34, 166, 226
- Principio del beneficio: 1-4, 21, 22, 23, 32, 37,
- Tributi paracommutativi: 23, 231
- Tributi solidaristici: 23, 229, 231
- Violazione del principio: 155, 156, 169, 174, 225

F

- Fattispecie imponibile*: 168, 169, 172, 173, 228, 266
- Finanza pubblica*
- Crisi dei modelli impositivi: 1, 6, 37, 63
 - Equalization levy: 6
 - Fat tax: 5, 55, 57, 58, 61, 157, 158
 - Flat tax: 2
 - Imposta patrimoniale: 4, 21, 29, 63, 266
 - Imposta progressiva: 2, 37, 64, 170
 - Imposta proporzionale: 2, 9, 170
 - Rilevanza del gettito: 81, 163

I

- Imposte di fabbricazione*: 8, 10, 11, 14, 15, 16, 19, 34, 35, 36, 39, 88, 123, 174, 176, 229
- Imposte sul consumo*
- Funzione extrafiscale: 7, 19, 30, 31, 54, 60, 76, 81, 129, 163, 282
 - Gabelle: 8, 34
 - Vectigalia: 8
 - Visibilità fiscale: 38
- Imposta sul valore aggiunto*
- Consumatore finale: 26, 124, 233, 240
 - Determinazione base imponibile: 52, 70, 76, 100, 257, 267
 - Detrazione: 25, 26, 247
 - Imposta generale sul consumo (come): 24, 26, 35, 65, 75, 152, 165, 234
 - Momento di effettuazione delle operazioni: 178, 179

- Neutralità: 83
- Operazioni imponibili: 25, 75, 128, 172, 177, 180, 204
- Scambi intracomunitari: 26, 85, 309
- Soggetto passivo: 25, 66, 124, 233, 324

M*Mercato Unico Europeo*

- Armonizzazione dell'IVA e delle accise: 24, 25, 28, 38, 39, 68, 70, 73, 75, 77, 83, 85, 86, 101, 132, 135, 147, 162, 165
- Libro Bianco: 26, 68, 70, 110
- Modello europeo: 38, 68, 83, 86, 128, 129, 163, 179, 181, 198, 204, 211, 228, 270, 363
- Ravvicinamento delle legislazioni: 76, 77, 101
- Risorse proprie UE: 35, 289

P*Presupposto*

- Consumo o (immissione in consumo): 16, 17, 89, 122, 136, 166, 172, 173, 174, 176, 180, 181, 182, 194, 205, 258, 311, 313, 324, 352
- Estrazione e importazione: 99, 176, 179, 184
- Fattispecie assimilate all'immissione in consumo: 180, 261, 304, 313
- Fatto generatore ed esigibilità: 98, 99, 169, 171, 176, 178
- Produzione: 16, 17, 173, 175, 176, 206, 229
- Rapporto complesso d'imposta: 170, 177, 178, 185, 193, 339

Principi europei

- Equivalenza ed effettività: 346
- Libertà di circolazione dei beni e dei servizi: 12, 24, 60, 67, 69, 81, 85, 89
- Non discriminazione: 27, 60, 68, 78, 107, 131, 163, 191

- Proporzionalità: 72, 88, 89, 107, 109, 113, 114, 351, 350, 360, 372, 382
- Sussidiarietà: 72, 94, 136
- Tutela della concorrenza: 31, 73, 75, 77, 78, 93, 104, 107, 114, 131, 191

Profili applicativi

- Accertamento: 168, 270, 272, 273, 274, 369
- Adempimenti e rateizzazione: 168, 355, 356
- Aliquote e livello di tassazione: 30, 40, 51, 71, 72, 73, 76, 91, 92, 94, 100, 281
- Avviso di pagamento: 359, 360, 362
- Controllo e vigilanza: 85, 173, 179, 207, 275, 308, 310, 330, 351, 354, 366
- Criteri di determinazione della base imponibile: 267, 268, 269, 278
- Dichiarazione di consumo (natura giuridica): 279, 311, 322, 323, 325, 327
- Fase della liquidazione: 277, 278, 329
- Garanzia del contraddittorio: 354, 355, 371
- Ravvedimento operoso: 361, 362, 363
- Regime di circolazione: 86, 98, 148, 179, 184, 213, 305, 311, 339
- Regime sospensivo: 176, 180, 182, 207, 209, 304, 306
- Rimborso o (restituzione): 124, 128, 144-146, 168, 218, 251, 253-255, 330, 331, 332, 340
- Riscossione: 89, 176, 179
- Transazione per liti fiscali pendenti: 168, 363

R*Riforma tributaria*: 34-36, 321*Rivalsa*

- Diritto di: 34, 42, 123-125, 175, 176, 186, 208, 212, 217, 219, 225
- Facoltativa: 43, 233, 245

- Necessaria: 134, 187, 196
- Obbligatoria: 26, 233, 239, 245

S*Soggettività passiva*

- Deposito fiscale (regime del): 122, 128, 168, 177, 180, 209, 210, 212, 304, 306, 308, 309, 351
- Destinatario registrato: 211, 213, 215
- Garante o (responsabile d'imposta): 183, 210, 211, 212, 356
- Operatore professionale: 216
- Rappresentante fiscale o (sostituto d'imposta): 154, 214, 215
- Speditore registrato: 213, 216

T*Traslazione*

- Contribuente di diritto o (soggetto passivo in senso formale): 29, 34, 125, 175, 195, 215, 218, 237
- Contribuente di fatto (consumatore finale): 25, 34, 42, 123, 124, 134, 166, 174, 179, 184, 186, 196, 217, 237, 324
- Rilevanza giuridica della: 125, 174, 175, 176, 186, 219, 224, 229, 232, 251, 255
- Variazione dei prezzi: 29, 123

Tributi e principi doganali

- Dazi: 8, 9, 10, 11, 12, 24, 34, 204
- Diritti di confine (sovrimposta): 15, 87, 88, 137, 184, 357
- Disciplina e simmetrie: 296, 298, 314, 357, 362
- Tariffa doganale comunitaria: 268, 350
- Tasse ad effetto equivalente: 24, 61, 90, 120, 192, 345
- Unione doganale: 24, 88, 351

V

Violazioni

– Depenalizzazione: 370, 371

– Effetti dell'esercizio dell'azione penale:
275, 360, 361

– Indennità di mora: 357, 358

– Ne bis in idem: 376

– Sottrazione all'accertamento e al pagamento: 199, 279, 296, 369, 373

Finito di stampare nel mese di marzo 2017
nella Stampatre s.r.l. di Torino
via Bologna, 220

DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO ED EUROPEO

Volumi pubblicati

Sezione Studi ed attualità

1. E. DELLA VALLE, V. FICARI, G. MARINI (a cura di), *L'avviamento nel diritto tributario*, 2012, pp. XIV-438.
2. F. BILANCIA, C. CALIFANO, L. DEL FEDERICO, P. PUOTI (a cura di), *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, 2014, pp. XXII-542.
3. V. FICARI, V. MASTROIACOVO (a cura di), *Corrispettività, onerosità e gratuità. Profili tributari*, 2014, pp. XXXVI-972.
4. S. KANDUTH-KRISTEN, A. VIOTTO (a cura di), *La tassazione del reddito delle società in Austria e in Italia*, 2015, pp. XVI-176.
5. F. AMATUCCI (a cura di), *L'accertamento sintetico e il nuovo redditometro*, 2015, pp. XX-228.
6. M. BASILAVECCHIA, L. DEL FEDERICO, A. PACE, C. VERRIGNI (a cura di), *Interventi finanziari e tributari per le aree colpite da calamità tra norme interne e principi europei*, 2016, pp. XVIII-502.

Sezione Studi ed attualità – Commenti

1. R. MULEO (a cura di), *Commento al decreto sulle semplificazioni (D.Lgs. n. 175 del 2014)*, 2015, pp. XVIII-222.
2. E. DELLA VALLE, V. FICARI, G. MARINI (a cura di), *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, 2016, pp. XVI-336.

Sezione Monografie e ricerche

1. V. FICARI, G. SCANU (a cura di), *"Tourism taxation". Sostenibilità ambientale e turismo fra fiscalità locale e competitività*, 2013, pp. XVI-328.
2. F. MONTANARI, *Le operazioni esenti nel sistema dell'Iva*, 2013, pp. XVIII-402.
3. S. CANNIZZARO, *Il fermo e l'ipoteca nella riscossione coattiva dei tributi*, 2013, pp. XX-212.
4. A. VIOTTO, *Il regime tributario delle plusvalenze da partecipazioni*, 2013, pp. XXII-410.

5. A. GIOVANARDI, *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, 2013, pp. XXIV-332.
6. E.M. BAGAROTTO, *La frammentazione dell'attività accertativa ed i principi di unicità e globalità dell'accertamento*, 2014, pp. XXIV-360.
7. C. RICCI, *La tassazione consolidata nell'IRES*, 2015, pp. XXIV-488.
8. M. TRIVELLIN, *Profili sistematici delle perdite su crediti nel reddito d'impresa*, 2017, pp. XXXII-504.
9. C. VERRIGNI, *Le accise nel sistema dell'imposizione sui consumi*, 2017, pp. XXVI-414.