

 Lima 2014



Memorias

de las XXVII Jornadas Latinoamericanas
de Derecho Tributario

TOMO I

IRIT

INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO

MEMORIAS DE LAS XXVII JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO
Tomo I
Primera Edición: agosto de 2014

Los artículos incluidos en el presente libro son en su contenido y redacción exclusiva responsabilidad de sus autores.

© INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO
Andrés Reyes 165 - E, Lima 27 - Perú
Telf.: (511) 422-9965 / Fax: (511) 442-1793
ipdt@ipdt.org / www.ipdt.org

Impreso en GRÁNDEZ GRÁFICOS S.A.C.
Urb. Santa Rosa de Lima Mz. E Lote 15 Lima 39 - Perú
Teléfono (511) 531- 4658
grandez@grandezgraficos.com / www.grandezgraficos.com
Agosto de 2014

Diseño de Carátula: Alan Omar Bejarano Nóblega
Diagramación: Elizabeth Ana Cribillero Cancho

Prohibida la reproducción de este libro por cualquier medio, total o parcialmente, sin el permiso expreso de los autores y editores.

Director responsable del Libro Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas
de Derecho Tributario
Juan Carlos Zegarra Vilchez

ISBN de la Obra completa: 978-612-45864-1-5
ISBN del Tomo I: 978-612-45864-2-2
Hecho el Depósito Legal en la Biblioteca Nacional del Perú No. 2014-10996
Tiraje: 600 ejemplares

Impreso en el Perú - Printed in Peru

ÍNDICE TOMO I

RELATORÍA GENERAL

PERÚ

La Responsabilidad Tributaria

Luis Hernández Berenguel..... 31

RELATORÍAS NACIONALES

ARGENTINA

La Responsabilidad Tributaria

Jorge Héctor Damarco..... 135

BRASIL

A Responsabilidade Tributária no Direito Brasileiro

Paulo Roberto Coimbra Silva..... 199

CHILE

La Responsabilidad Tributaria: Visión del establecimiento de responsables tributarios en Chile y casos paradigmáticos

Nicolás Alegría Ojeda..... 215

COLOMBIA

La Responsabilidad Tributaria

Fabio Londoño Gutiérrez..... 229

ESPAÑA

La Responsabilidad Tributaria

Pedro M. Herrera Molina / Ada Tandazo Rodríguez..... 297

ITALIA	
La Responsabilità Tributaria nel sistema tributario italiano	
<i>Daria Coppa</i>	329
MÉXICO	
La Responsabilidad Tributaria	
<i>Carlos Espinosa Berecochea</i>	367
NICARAGUA	
La Responsabilidad Tributaria en la República de Nicaragua	
<i>Reynaldo Balladares Saballos</i>	385
PANAMÁ	
La Responsabilidad Tributaria en Panamá	
<i>Camilo A. Valdés Mora</i>	403
PARAGUAY	
La Responsabilidad Tributaria	
<i>Aníbal Javier Pangrazio</i>	421
PERÚ	
La Responsabilidad Tributaria	
<i>Lourdes Chau</i>	437
REPÚBLICA DOMINICANA	
La Responsabilidad Tributaria	
<i>Kirsys Reynoso Martínez</i>	481
URUGUAY	
La Responsabilidad Tributaria	
<i>Juan Manuel Albacete</i>	495
VENEZUELA	
La Responsabilidad Tributaria	
<i>Carlos E. Weffe H.</i>	565

COMUNICACIONES TÉCNICAS

BRASIL	
La Responsabilidad Tributaria	
<i>Elidie Palma Bifano</i>	623
BRASIL	
A Responsabilidade Tributária no direito brasileiro	
<i>Sacha Calmon Navarro Coêlho / André Mendes Moreira</i>	635
BRASIL	
Responsabilidad Tributaria de los administradores de las personas jurídicas establecidas en Brasil con relación a los tributos debidos por las empresas	
<i>Gustavo Damázio de Noronha</i>	655
ESPAÑA	
La prescripción de obligación del responsable tras la reforma introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre. Cuestiones pendientes	
<i>Consuelo Arranz de Andrés</i>	669
ESPAÑA	
Impuesto sobre la renta de no residentes y responsabilidad solidaria: El controvertido art. 9.3 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo	
<i>José Antonio Chamorro y Zarza</i>	689
ESPAÑA	
La responsabilidad de los socios y el abuso societario	
<i>César García Novoa</i>	699
ESPAÑA	
Una necesaria acotación al régimen de Responsabilidad Tributaria de la administración concursal	
<i>Francisco J. Magraner Moreno / Domingo García Núñez / M. Carmen Ballesteros Soler</i>	719
ESPAÑA	
Responsabilidad Tributaria y administración concursal	
<i>Luis A. Martínez Giner</i>	735

ESPAÑA	
Medidas cautelares sobre el Responsable Tributario <i>Yolanda Martínez Muñoz</i>	747
ESPAÑA	
Incumplimiento de órdenes de embargo y pluralidad de responsables: Análisis de sus anomalías en el régimen de la Responsabilidad Tributaria <i>Germán Orón Moratal</i>	757
ESPAÑA	
El Responsable Tributario: Definición y clasificación <i>Joan Pagès i Galtés</i>	767
ESPAÑA	
La Responsabilidad Tributaria en el concurso de acreedores <i>Aurora Ribes Ribes</i>	793
ESPAÑA	
La Responsabilidad Tributaria de la administración concursal <i>Soraya Rodríguez Losada</i>	807
ESPAÑA	
La responsabilidad fiscal de los administradores <i>José A. Rozas</i>	825
ESPAÑA	
La Responsabilidad Tributaria como medida para luchar contra el fraude fiscal: Naturaleza sancionadora <i>Carmen Ruiz Hidalgo</i>	845
ITALIA	
Il Responsabile d'imposta nel sistema delle accise <i>Caterina Verrigni</i>	863
MÉXICO	
La Responsabilidad Tributaria <i>Arturo Pueblita Fernández</i>	869
PERÚ	
El sustituto sin retención y la asunción de la carga impositiva <i>Percy Bardales Castro / María Eugenia Caller Ferreyros</i>	881

PERÚ

Algunas reflexiones sobre el deber de colaboración en el ámbito tributario
Carla Mares Ruiz 897

URUGUAY

De los agentes de retención y percepción a los responsables por obligaciones de terceros
Gianni Gutiérrez Prieto 917

URUGUAY

Los sujetos pasivos sustitutos en la doctrina, la jurisprudencia y el derecho positivo uruguayo
José Luis Shaw 939

VENEZUELA

Los responsables tributarios en Venezuela: Algunos supuestos
Gilberto Atencio Valladares 961

VENEZUELA

El agente de retención o percepción tributario
Jesús Sol Gil 983

AUSPICIADORES 999

ÍNDICE TOMO II

RELATORÍA GENERAL

ESPAÑA

Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición

Marta Teresa Soler Roch

RELATORÍAS NACIONALES

ARGENTINA

Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición

Darío M. Rajmilovich

BOLIVIA

Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición en Bolivia

Pablo Ordóñez Téllez

BRASIL

Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición

Jonathan Barros Vita

CHILE

Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición

Javiera Suazo López

COLOMBIA

Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios para evitar la doble imposición desde la perspectiva colombiana

Camilo Francisco Caycedo Tribín

ECUADOR

Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición

Romeo Carpio Rivera

ESPAÑA

Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición

José Manuel Almudí Cid

ITALIA

Clausole anti abuso e convenzioni per evitare le doppie imposizioni nella prospettiva italiana

Lorenzo del Federico / Francesco Montanari

MÉXICO

Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición

José de Jesús Gómez Cotero

PANAMÁ

Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición

Ricardo Arnulfo Rocha Echevarría

PARAGUAY

Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios para evitar la doble imposición bajo la realidad paraguaya

Gustavo Alberto Colman

PERÚ

Las cláusulas antielusivas específicas y los convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Perú

Roberto Cores Ferradas

PORTUGAL

As cláusulas especiais anti-abuso e as convenções de dupla tributação

Clotilde Celorico Palma

REPÚBLICA DOMINICANA

Cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición

Luis Enrique Franco González / Farah Raful Sociano

URUGUAY

Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición

Mario Ferrari Rey / Eliana Sartori Núñez

VENEZUELA

Aplicación de las cláusulas antielusivas internas frente a los convenios para evitar la doble imposición

Betty Andrade Rodríguez

COMUNICACIONES TÉCNICAS

ARGENTINA

La imposición sobre la renta de los artistas y deportistas en el marco de la norma antielusiva del artículo 17.2 del Modelo OCDE.

Alejandro C. Altamirano

ARGENTINA

Una aproximación a las cláusulas anti-abuso en los CDIs de Latinoamérica

Carlos A. C. Forcada

BRASIL

Dupla tributação da renda no Brasil

Paulo Ayres Barreto

BRASIL

La norma antielusiva brasileña para la tributación de las ganancias obtenidas en el extranjero

Francisco Lisboa Moreira

ESPAÑA

Cuestiones pendientes de la cláusula de beneficiario efectivo en la fiscalidad internacional

Jaime Aneiros Pereira

ESPAÑA

Las normas antiabuso que limitan la deducción de intereses y los convenios de doble imposición

Emilio Cencerrado Millán

ESPAÑA

Cláusulas antielusivas y convenios de doble imposición

César García Novoa

ESPAÑA

La conveniencia de fijar una cláusula antiabuso en relación con el concepto de establecimiento permanente

Elizabeth Gil García

ESPAÑA

La problemática para lidiar con las operaciones de arbitraje fiscal y los mecanismos jurídicos anti-abuso. ¿Son suficientes?

José Carlos Pedrosa López

ESPAÑA

Puntos de conexión y medidas antiabuso en el gravamen de las rentas derivadas del tráfico marítimo internacional

Ana María Pita Grandal / Roberto I. Fernández López

ESPAÑA

Treaty Override y medidas antiabuso: Estado de la cuestión, en particular tras BEPS

Fernando Serrano Antón

ESPAÑA

La cláusula del beneficiario efectivo en los convenios de doble imposición:

Interpretación y delimitación en la normativa interna de los estados contratantes

Ángel Urquizu Cavallé

ITALIA

Cláusulas especiales y derechos del Contribuyente.

La interpretación divergente del "otro Estado contratante"

Cristián J. Billardi

ITALIA

Effetti distorsivi dei Trattati Euromediterranei di associazione e mancanza di clausole antiabuso: Il caso algerino.

Marco Cedro

ITALIA

Abuso dei trattati bilaterali contro la doppia imposizione e tassazione dei canoni per lo sfruttamento dei beni immateriali

Filippo Alessandro Cimino

ITALIA

La funzione antielusiva del concetto di "beneficiario effettivo" nel sistema italiano tra diritto internazionale tributario e diritto dell'Unione Europea

Agostino Ennio La Scala

ITALIA

Misure anti-abuso e tutela del contribuente nella Convenzione europea dei diritti dell'uomo

Claudio La Valva

PERÚ

Breves notas sobre la enajenación indirecta de acciones y su interacción con los convenios de doble imposición suscritos por el Perú

Ramón Bueno-Tizón Vivar

PERÚ

Aspectos legislativos y operativos de los países de Latinoamérica que inciden en la determinación del beneficiario efectivo y el riesgo de abuso de los CDIs

Renée Antonieta Villagra Cayamana

PERÚ

Las normas antielusivas específicas de la ley interna y su aplicación a nivel del Tratado

Walker Villanueva Gutiérrez

VENEZUELA

Impacto de la subcontratación transfronteriza en la configuración del establecimiento permanente. Especial referencia al caso de las obras de construcción

Juan Cristóbal Carmona Borjas

Il Responsabile d'imposta nel sistema delle accise

ITALIA

Caterina Verrigni¹

SUMARIO: 1. Premessa. 2. I soggetti passivi previsti dal Testo Unico Accise. 3. I nuovi soggetti obbligati previsti dal Decreto Legislativo 29.3.2010, n° 48. 4. Conclusioni.

1. PREMESSA

Come è noto, la tematica dei soggetti passivi diviene complessa soprattutto quando il destinatario degli obblighi tributari è diverso dal soggetto portatore di capacità contributiva come nel caso del sostituto d'imposta o del responsabile, in presenza dei quali un soggetto viene escusso per una capacità contributiva manifestata in tutto o in parte da terzi.

I fenomeni suddetti si giustificano con l'interesse del fisco alla semplificazione dei propri rapporti con la molteplicità dei contribuenti e nell'interesse alla sicura riscossione del tributo.

Anche nel settore delle accise il quadro normativo fa riferimento a figure professionali, in generale titolari di impianti di produzione e di deposito, che in virtù di particolari autorizzazioni, 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'obbligazione fiscale. In sostanza diventa irrilevante ai fini tributari il rapporto civilistico con la merce, mentre viene data preminenza al rapporto tributario².

¹ Professore aggregato di Diritto tributario. Università di Chieti - Pescara.

² LÓPEZ ESPADAFOR, Nuevos aspectos en el elemento subjetivo del hecho imponible, *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, 2011, 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.

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 quale 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 entrano 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 al depositario.

Nell'ambito delle accise la nozione di soggetto passivo offerta dal Legislatore è, infatti, 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 Decreto Legislativo 26.10.1995, n. 504 (TUA), appare evidente come il Legislatore tributario abbia inteso equiparare, anche sotto il profilo dell'individuazione del soggetto passivo, la disciplina delle imposte di fabbricazione e di quelle sui consumi, individuando il titolare dal lato passivo dell'obbligazione tributaria, sempre e comunque, nel fabbricante ovvero nell'intermediario che immette i beni al consumo nel territorio dello Stato.

2. I SOGGETTI PASSIVI PREVISTI DAL TESTO UNICO ACCISE

Come già detto il TUA prevede una pluralità di soggetti obbligati nell'ambito della circolazione dei prodotti soggetti ad accisa. Per l'art. 2, 4 co., lett. a), TUA, 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'imposta³.

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 ex art. 6, 4 co., TUA, l'operatore professionale registrato o meno di cui all'art. 8, 1 e 2 co., TUA, nonché il rappresentante fiscale ex art. 9, 2 co., lett. a), TUA.

³ Sulla figura del responsabile, quale garante del pagamento dell'accisa, cfr. GONZÁLEZ SÁNCHEZ - LÓPEZ ESPADAFOR, *Ley de impuestos especiales*, Madrid, 2001, 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)".

Tra le altre figure professionali troviamo anche *il depositario autorizzato*⁴, ossia il soggetto titolare e responsabile della gestione del deposito fiscale che rappresenta il luogo in cui sono detenute le merci gravate da imposizione (art. 1, 2 co., lett. f), Decreto Legislativo n° 504/1995)⁵. 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.

A proposito, l'art. 2, 4 co., TUA, aggiunge tra i soggetti obbligati anche il destinatario registrato che riceve i prodotti soggetti ad accisa e, relativamente all'importazione di prodotti soggetti ad accisa⁶, 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'importazione⁷.

Tra gli altri soggetti passivi troviamo il *rappresentante* del soggetto comunitario che effettua la fornitura. Tale soggetto deve avere sede nello Stato, essere preventivamente autorizzato dall'Amministrazione finanziaria e garantire il pagamento dell'accisa dovuta (art. 10, 4 co., TUA).

Per svalutare il ruolo svolto dall'art. 2, 4 co., 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 accisa⁸.

4 Il depositario autorizzato 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.

5 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 (CTP Torino, 29.5.2008, n° 44).

6 Per la giurisprudenza comunitaria (CGE 6.11.2008, 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 del 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.

7 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, 3 co., 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 Regolamento CE 23.4.2008, n° 450, il quale ha aggiornato il codice doganale disciplinato dal Regolamento CEE 12.10.1992, n° 2913.

8 Per ulteriori approfondimenti sul presupposto delle accise si rinvia a: CIPOLLA, Le accise, in AA.

A tale obiezione si può replicare, rilevando che, in base al dato positivo (art. 1, 2 co., lett.e), TUA), il deposito fiscale è l'impianto nel quale –non solo sono fabbricati o trasformati i prodotti sottoposti ad accisa, ma anche 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 che consente l'immissione in consumo in Italia.

La soggettività passiva del garante, invece, trova la sua *ratio* nell'istituto del responsabile d'imposta (regolato dall'art. 64, 3 co., D.P.R. 29.9.1973, n°. 600) e si affianca, come tale, al soggetto che pone in essere il presupposto del tributo⁹.

3. I NUOVI SOGGETTI OBBLIGATI PREVISTI DAL DECRETO LEGISLATIVO 29.3.2010, N°. 48

Con il Decreto Legislativo n°. 48/2010 che ha recepito le disposizioni contenute nella direttiva CE 15.1.2009, n°. 2008/118/CE, dettando il nuovo regime generale delle accise ed abrogando la precedente direttiva n°. 92/12/CE, assumono un ruolo di primo piano nella circolazione intracomunitaria dei prodotti che circolano in regime sospensivo lo speditore registrato ed il destinatario registrato.

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 all'art. 79, regolamento CEE 12.10.1992, n°. 2913 (art. 1, 2 co., lett. m), TUA),

VV., Diritto doganale, delle accise e dei tributi ambientali, a cura di Scuffi, Albenzio, Miccinesi, Milano, 2013, 648-652.

9 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 responsabile. Vedi inoltre: Parlato, Il responsabile d'imposta, Milano, 1963, 79 ss.; COPPA, Responsabile d'imposta, in Dig. comm., XII, Torino, 1996, 379.

egli non può detenere prodotti in regime sospensivo. Ha una funzione assimilabile a quella del vecchio rappresentante fiscale¹⁰, figura professionale che sopravvive con funzioni di sostituto d'imposta¹¹ (art. 10, 4 co., e 10bis, 2 co., Decreto Legislativo n° 504/1995) 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, D.Lgs., cit.).

Il *destinatario registrato*, è la persona fisica o giuridica, priva della qualità di depositario, 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 dall'accisa da un altro Stato membro, da immettere in consumo, con il pagamento della relativa imposta (art. 8, Decreto Legislativo n° 504/1995). A parte la differente denominazione, quest'ultima figura sembra del tutto analoga a quella dell'operatore professionale¹² previsto dalla normativa precedente, essendo obbligato al pagamento dell'accisa gravante sui prodotti ricevuti in regime sospensivo entro il primo giorno lavorativo successivo a quello di arrivo (art. 8, 4 co., Decreto Legislativo cit.).

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'accisa 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 o detenere 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 primo sono nella disponibilità fisica di tale soggetto che può, però, detenerle una volta assolta la relativa accisa; lo speditore

- 10 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. 11.8.1997, n° 236/D.
- 11 A differenza del rappresentante fiscale previsto nell'ambito dell'IVA (art. 17, 2 co., D.P.R. n° 633/1972) che si considera responsabile d'imposta. 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. 29.9.1973, 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 cfr. PARLATO, *Il sostituto d'imposta*, Padova, 1969; ID., *Sostituzione tributaria*, in Enc. Giur., XXX, Roma, 1993, 1 ss.
- 12 L'agenzia delle Dogane, con Nota 9.4.2010, 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., 14.12.2005, 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.

registrato non viene materialmente in contatto con i prodotti che, successivamente alla loro immissione in libera pratica, egli provvederà a spedire, occupandosi degli adempimenti fiscali relativi.

4. CONCLUSIONI

Come è stato messo in evidenza, all'interno del sistema delle accise il Legislatore ha previsto la figura del responsabile d'imposta quale soggetto che deve garantire il pagamento del tributo. Infatti, nell'ambito della soggettività passiva, sono state previste variegate figure che intervengono durante il processo di commercializzazione dei prodotti soggetti ad accisa al fine di rendere più agevole all'Amministrazione doganale tutta l'attività di controllo e di accertamento.

All'interno del TUA si prevedono diversi soggetti, che a vario titolo, hanno obblighi sia di carattere formale, sia di carattere sostanziale. Per il TUA, 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 che assumono il ruolo di responsabili d'imposta, il soggetto nei cui confronti si verificano i presupposti di esigibilità e il destinatario registrato che riceve i prodotti soggetti ad accisa; in caso di importazione, il debitore dell'obbligazione doganale, e se l'importazione sia stata irregolare, chiunque vi abbia partecipato.

In tal modo, elencando gli obbligati nell'art. 2, 4 co., TUA, il Legislatore ha inteso ricomprendere i vari 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 Decreto Legislativo n°. 48/2010 che ha recepito le disposizioni contenute nella direttiva n°. 2008/118/CE la quale ha dettato il nuovo regime generale delle accise, abrogando la direttiva 92/12/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.